ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Островерха Р. Е.

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ



СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Серію «Митна справа в Україні» засновано в 2001 р.
Її продовженням є серія «Податкова та митна справа в Україні», яку започатковано в 2015 р.

Редакційна колегія:
Пашко П. В., д.е.н. (голова)
Бережнюк І. Г., д.е.н.
Деркач Л. В., к.ю.н.
Крисоватий А. І., д.е.н.
Мазаракі А. А., д.е.н.
Ченцов В. В., д.н.держ.упр., д.іст.н.

У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2002

«Основи митної справи»

«Митний контроль та митне оформлення»

2003

«Таможенное оформление морских грузов»

«Основы таможенного дела в Украине»

«Митний контроль на автомобільному транспорті»

2004

«Митний контроль на залізничному транспорті»

«Митне оформлення автотранспортних засобів»

«Основи митної справи в Україні»

«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»

«Митний контроль на повітряному транспорті»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

«Коментар до Митного кодексу України»

2005

«Порядок заповнення вантажної митної декларації»

2006

«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»

«Історія митної справи в Україні»

«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»

2008

«Основи митної справи в Україні»

2009

«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»

«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»

«Митне оформлення енергоносіїв»

«Митна безпека»

«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»

«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»

2010

«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»

«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»

2011

«Митні інформаційні технології»

«Особливості митної класифікації товарів»

«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»

«Розподілені бази даних»

2012

«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»

«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»

«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»

«Архітектура комп'ютера»

«Комп'ютерна схемотехніка»

2013

«Актуальні питання теорії та практики митної справи»

«Історія митної діяльності»

«Механізми державного управління митною справою»

«Формування системи митного аудиту»

2014

«Митна енциклопедія, т. 1»

«Митна енциклопедія, т. 2»

«Митна енциклопедія, т. 3»

У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
ВИЙШЛИ ДРУКОМ:

2015

«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»
«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»
«Митна політика держави та її реалізація митними органами»
«Механізми державного управління митною справою»
«Історія митної діяльності»
«Митне право України»
«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»
«Митна справа»
«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»
«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»
«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»
«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»
«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»
«Let Develop English skills»
«Кримінальний процес України»
«Європейська інтеграція»
«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»
«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»

2016

«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»
«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»
«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»
«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»
«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»
«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»
«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»
«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»
«Практикум з інформаційних систем в економіці»
«Практикум з WEB-програмування»
«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»
«Моделювання систем захисту інформації»
«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»
«Актуальні питання розвитку банківської системи України»
«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»
«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»
«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»
«Правове забезпечення фінансової безпеки України»
«Grammar for Students of Economics (для економістів)»
«English Grammar for law Students (для юристів)»
«Алгоритмізація та програмування»
«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»
«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»

2016

«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»
«Інформаційні системи і технології»
«Інформаційні системи і технології на підприємстві»
«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»
«Економічні перспективи підприємництва України»
«Актуальні проблеми теорії держави і права»

2017

«Теорія держави і права»
«Історія митної діяльності»
«Механізм державного управління митною справою»
«Митна політика держави та її реалізація»
«Митне право України»
«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»
«Державні цільові фонди»
«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»
«Міжнародне фінансове право»
«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»
«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»
«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»
«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»
«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»
«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»
«Митна статистика України»
«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»
«Інформаційні системи і технології в податковій справі»
«Митна справа України
«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»
«Актуальні проблеми приватного права»
«Антикризове управління фінансовими корпораціями»
«Оподаткування електронної комерції в Україні»
«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»

2018

«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»
«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»
«Митна логістика»
«Інноватика на фінансових ринках»
«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»
«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»
«Адміністрування податків і платежів»
«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»

2018

«Управління митними ризиками: теорія та практика»
«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»
«Фінансовий ринок»
«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»
«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»
«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»
«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»

2019

«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»
«Розвиток постмитного аудиту в Україні»
«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»
«Підприємницька діяльність»
«Основи оподаткування»
«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»
«Основи зовнішньоекономічної діяльності»
«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»
«Управління фінансовими активами»
«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»
«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»
«Система управління ризиками у державній митній справі»
«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»
«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»
«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»
«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»

2020

«Митна статистика України»
«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»
«Митне право»
«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»
«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»
«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»
«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»
«Державний фінансовий контроль»
«Економічна теорія»
«Державні цільові фонди»
«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»
«Організація постмитного контролю та аудиту»
«Фінансове посередництво»

УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

Р. Е. Островерха

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Навчально-методичний посібник

Третє видання, перероблене і доповнене

Ірпінь
2020

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052.2я73
О-64

Рекомендовано до друку Вченою радою
Університету державної фіскальної служби України
(протокол № 8 від 26 вересня 2019 року)

Рецензенти:

Теловата М. Т., д.пед.н., професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування НАСОА, експерт Міністерства освіти і науки України, заслужений працівник освіти України;

Парасій-Вергуненко І. М., д.е.н., професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу КНЕУ.

Островерха Р. Е.

О-64 Організація бухгалтерського обліку : навчально-методичний посібник / Р. Е. Островерха ; Університет державної фіскальної служби України. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Ірпінь : УДФСУ, 2020. – 604 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні», т. 152).

ISBN 978-966-337-567-0

Навчально-методичний посібник написаний відповідно до програми навчальної дисципліни “Організація бухгалтерського обліку” для студентів, що навчаються за спеціальністю 071 “Облік та оподаткування”. У посібнику висвітлюються теоретичні положення організації бухгалтерського обліку, а також практичні методи, способи та прийоми організації облікового процесу та роботи апарату бухгалтерії у сучасних умовах із використанням чинної нормативно-правової бази. До кожної теми розроблені практичні завдання, контрольні питання та тести, які дозволять набути практичні навички та підготуватися до поточного і підсумкового контролю.

УДК 657.1(075.8)
ББК 65.052.2я73

© Островерха Р. Е., 2020
© Університет державної фіскальної служби України, 2020

ISBN 978-966-337-567-0

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....6

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 8

1.1. Сутність, зміст та завдання організації обліку. 8

1.2. Предмет та об’єкти організації обліку.....25

1.3. Принципи організації бухгалтерського обліку.....31

1.4. Методи (прийоми) організації обліку.....35

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ФОРМУВАННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ АПАРАТУ БУХГАЛТЕРІЇ 47

2.1. Елементи наукової організації праці персоналу бухгалтерії.....48

2.2. Нормування праці апарату бухгалтерії та визначення його чисельності. 57

2.3. Структура і побудова апарату бухгалтерії.....64

ТЕМА 3. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....86

3.1. Сутність та значення нормативно-правового регулювання обліку та його структура.....87

3.2. Сутність, структура та порядок розробки внутрішнього нормативно-правового забезпечення роботи апарату бухгалтерії. 91

3.3. Структура та порядок розробки графіків роботи апарату бухгалтерії. 103

3.4. Облікова політика підприємства та порядок її формування.....111

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ.....136

4.1. Об’єкти організації облікового процесу. 137

4.2. Організація документування ФГЖ 155

4.3. Організація руху документів. 167

4.4. Організація поточного обліку.....189

4.5. Організація технології облікового процесу..... 203
4.6. Організація складання і подання
звітності підприємства..... 217
4.7. Форми бухгалтерського обліку..... 229

ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ..... 244
5.1. Основи організації обліку праці та її оплати. 245
5.2. Організація обліку відпрацьованого робочого часу..... 256
5.3. Організація обліку виробітку..... 263
5.4. Організація обліку заробітної плати
та розрахунків з працівниками..... 268
5.5. Організація виплати заробітної плати. 276

ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ 288
6.1. Сутність зобов'язань як об'єктів обліку
та їх класифікація. 289
6.2. Організація обліку кредиторської
заборгованості за товари, роботи, послуги..... 291
6.3. Організація обліку розрахунків з бюджетом. 303
6.4. Організація обліку позик банків..... 314

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ 320
7.1. Основи організації обліку необоротних активів..... 321
7.2. Організація документування операцій
з руху необоротних активів..... 331
7.3. Організація обліку наявності необоротних активів 340
7.4. Організація обліку зносу (амортизації)
необоротних активів. 349
7.5. Організація обліку нематеріальних активів 353

ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ..... 365
8.1. Основи організації обліку запасів. 366
8.2. Організація документування операцій з руху запасів..... 375

8.3. Організація обліку запасів на складах.....385
8.4. Організація обліку запасів у бухгалтерії.....390
8.5. Організація обліку малоцінних швидкозношуваних предметів. 396

ТЕМА 9. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ.....408
9.1. Основи організації обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості. 409
9.2. Організація обліку операцій з готівкою. 414
9.3. Організація обліку операцій на рахунках у банках.....438
9.4. Організація обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги. 447
9.5. Організація обліку дебіторської заборгованості за розрахунками.....449

ТЕМА 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА 463
10.1. Основи організації обліку витрат діяльності підприємства. 464
10.2. Групування витрат. 476
10.3. Методи обліку витрат. 479
10.4. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат 485
10.5. Організація калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). 502
10.6. Організація обліку доходів і результатів діяльності підприємства 506

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ 529

ДОДАТКИ 543

ПЕРЕДМОВА

Протягом усієї історії людства бухгалтерський облік був надійним джерелом інформації для держави та осіб, які займаються бізнесом. Надання власникам (засновникам) самостійності в управлінні бізнес-структурами привело до зростання ролі і значення бухгалтерського обліку у задоволенні інформаційних потреб менеджменту, а розвиток ринкової економіки, урізноманітнення фінансово-господарської діяльності та ускладнення зовнішніх зв'язків кардинально змінили інформаційні потреби менеджменту. Це зумовлює необхідність розвитку та вдосконалення не лише методологічних і методичних засад бухгалтерського обліку, але й практичних заходів, що забезпечують формування інформації.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку держава надала суб'єктам підприємницької діяльності самостійність у питаннях встановлення облікової політики, виборі форми обліку, правил документування господарських операцій та облікової реєстрації тощо. Децентралізація регулювання практичних процедур обліку надає бізнес-структурам можливість використовувати методи, способи та прийоми обліку, найбільш адаптовані до особливостей фінансово-господарської діяльності і організаційно-технічних умов та до потреб користувачів обліково-економічної інформації. Але використати надані підприємцям можливості щодо запровадження раціональної і оптимальної системи бухгалтерського обліку можна за умови оволодіння сучасними методами, способами і прийомами ведення обліку та опанування навичками їх практичної реалізації.

Фундаментальні знання щодо організації раціональної роботи бухгалтерії, оптимальної побудови облікового процесу, у тому числі в умовах використання комп'ютерних технологій, надає дисципліна «Організація бухгалтерського обліку». Це визначає її роль та значення для підготовки магістрів за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» спеціалізації «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю».

Метою дисципліни є формування у студентів системи теоретичних знань і практичних навичок з організації облікового процесу, організації праці персоналу бухгалтерії, організації нормативно-правового, технічного, інформаційного та ергономічного забезпечення обліку та його розвитку.

Предметом дисципліни є обліковий процес, робота апарату бухгалтерії та забезпечення обліку.

Завданням курсу є завершення професійної підготовки спеціалістів-бухгалтерів до вирішення основних питань організації обліку на підприємстві.

Значення дисципліни полягає у наданні студентам теоретичних знань та практичних навичок з організації обліку, що дозволить їм оволодіти сучасними методичними і технічними способами і прийомами проектування, моделювання, впровадження та організації облікового процесу та роботи апарату бухгалтерії. У процесі вивчення дисципліни студенти ознайомлюються з теоретичними та практичними засадами організації обліку, опановують принципи і методи організації обліку; способи і методи раціональної організації облікового процесу, документування господарських операцій; створення та функціонування апарату бухгалтерії. Навчально-методичний посібник побудовано відповідно до програми курсу «Організація бухгалтерського обліку». У ньому детально розкриваються теоретичні питання, висвітлення яких доповнюється таблицями та рисунками; наводяться практичні завдання, контрольні питання та тести, призначені забезпечити формування практичних прийомів і навичок та логічного мислення, рекомендації щодо організації самостійної роботи студентів сприяють поглибленому вивченню дисципліни.

ТЕМА 1
СУТНІСТЬ ТА КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Сутність, завдання і зміст організації обліку.

1.2. Предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку.

1.3. Принципи організації бухгалтерського обліку.

1.4. Методи (прийоми) організації бухгалтерського обліку.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– сутність, завдання та зміст організації бухгалтерського обліку;

– предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку;

– принципи організації бухгалтерського обліку та способи й прийоми їх практичного застосування;

– методи (прийоми) організації бухгалтерського обліку.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, обліковий процес, апарат бухгалтерії, принципи, методи (прийоми), моделювання, проектування, графіки.

1.1. Сутність, зміст та завдання організації обліку

Широке використання інформації як стратегічного ресурсу для забезпечення прогресу у розвитку суспільства є однією з глобальних тенденцій, притаманних для постіндустріальної економіки. Для управління сучасним бізнесом потрібна різноманітна інформація, що зумовлює зростання ролі і значення інформаційних ресурсів у прийнятті управлінських рішень та необхідність пошуку оптимальних інформаційних систем, спроможних вирішити проблеми інформаційного забезпечення сучасного менеджменту.

Традиційним джерелом інформації для «осіб, зайнятих виробництвом та обміном» [131, с. 9], протягом багатьох століть

був саме бухгалтерський облік. Відображення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання забезпечує формування інформації для управління: «Бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, яка перетворює первинні дані, зафіксовані в документах, на продукт для управління. Таким продуктом є готова до споживання інформація» [122, с. 12]. Причому «…інформація [обліку] після певного переформатування складає основу інформаційного забезпечення управління економікою як на мікро-, так і на макрорівнях» [72, с. 19]. Використання облікової інформації для управління не лише бізнес-структурами, але й економікою країни у цілому засвідчує стратегічну роль бухгалтерського обліку в економічному зростанні країни та зумовлює необхідність пошуку нових парадигм як основи для розробки плідних стратегій його вдосконалення: «Проблемам удосконалення теорії, методології, методики і організації бухгалтерського обліку при розширенні глобалізації і уніфікації світової економіки необхідно приділяти постійну увагу всім ученим і фахівцям, що займаються економічними дослідженнями» [57, с. 33].

Першочерговим кроком у вирішенні вказаної проблеми є «визначення суті системи, її елементів, ролі кожного та їх організації» [137, с. 6], а також факторів, що впливають на його функціонування. Характеризуючи зміст бухгалтерського обліку, Стецiв І. І. обґрунтовує його «поліморфний зміст», який виражається онтологічним, гносеологічним, управлінським, інформаційним, організаційним та іншими аспектами» [137, с. 7].

Крім аспектного підходу, для розкриття сутності та внутрішнього змісту бухгалтерського обліку у науковій літературі використовується багато інших підходів. З огляду на складність бухгалтерського обліку, його характеризують як процес та систему [98, с. 27], але погляди вчених щодо його складових та елементів розходяться. Окремі дослідники у складі бухгалтерського обліку виділяють три частини «1) семантику, 2) синтаксис, 3) прагматику» [131, с. 14], інші дотримуються думки щодо трьохрівневої побудови, у якій кожному рівню властивий власний зміст «перший рівень – методичний, другий – технічний (рівень

форми обліку), третій – організаційний» [122, с. 42]. При процедурному підході виокремлюють «операції спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) запису фактів» [133, с. 116]. Одночасно підкреслюється, що ці складові формують систему: «Бухгалтерський облік як система є сукупністю елементів певної форми і змісту, які взаємопов'язані між собою і об'єднані регуляторною взаємодією» [62, с. 17]. Зустрічаються і більш розлогі тлумачення, у яких наводиться більш деталізований склад взаємопов'язаних елементів бухгалтерського обліку: «У сучасних умовах бухгалтерський облік – це цілісна система знань – наука, теорія і практика, яка виконує у суспільстві власну функцію. Усі складові тісно взаємопов'язані між собою та інтегровані. Наука виробляє плідні теорії, на яких базується практика» [132, с. 32].

Підходи вчених щодо структурування бухгалтерського обліку узагальнено у схемі (рис. 1.1).

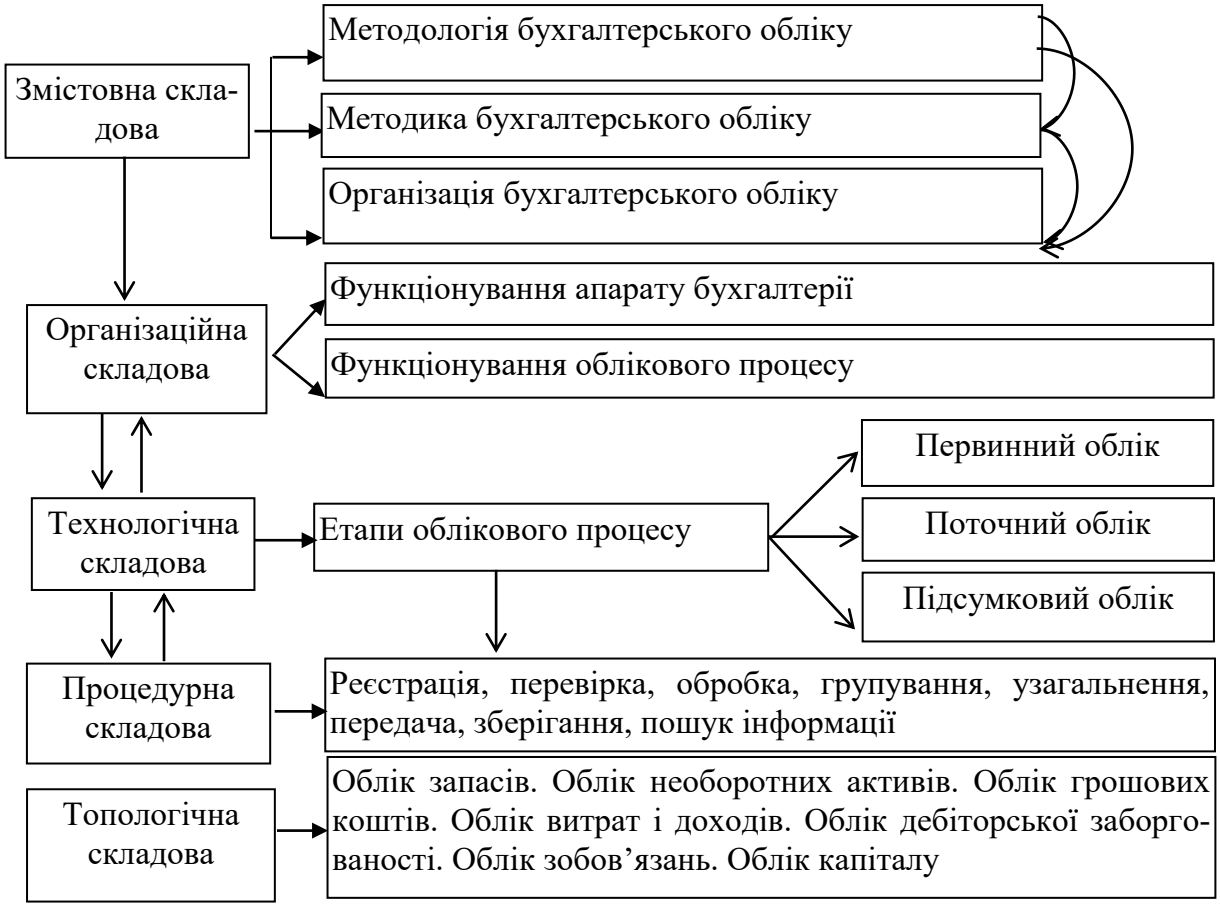


Рис. 1.1. Концептуальна схема бухгалтерського обліку

Як свідчать наведені визначення та рисунок 1.1, бухгалтерський облік є складною системою, що характеризується багаторівневою структурою. Її формують підсистеми різного рівня ієрархії, які, у свою чергу, є сукупністю окремих складових, частин і елементів, тому функціонування системи бухгалтерського обліку є результатом взаємодії усіх його складових. Розбіжності у поглядах щодо складу елементів є наслідком різних підходів до структурування бухгалтерського обліку, але принципові суперечності у тлумаченні його системним утворенням відсутні.

Тлумачення бухгалтерського обліку, з одного боку, як науки, а з іншого – як практичної діяльності дозволяє встановити вплив науки на практику та залежність між ними. З одного боку, потреби користувачів інформації зумовлюють розвиток методології обліку, яка повинна гнучко реагувати на зміни у бізнес-середовищі. З іншого боку, лише наукові засади забезпечують ефективне функціонування системи бухгалтерський обліку.

Визнання бухгалтерського обліку складною багаторівневою системою дозволяє обрати найбільш оптимальний підхід до дослідження сутності його складових, а також визначити концептуальні засади порядку їх формування. Використання системно-кібернетичного підходу як найбільш оптимального для дослідження бухгалтерського обліку показало, що раціональність системи обліку залежить від дотримання вимог системності як при формуванні кожної його складової, кожного елементу, так і системи у цілому. Це зумовлює необхідність забезпечення взаємозалежності та взаємозв’язку елементів та складових системи, гармонізації з системою обліку та особливостями діяльності суб’єктів господарювання; базування на системі раціональних принципів та цільове підпорядкування потребам управління діяльністю суб’єктів господарювання. Для формування системи бухгалтерського обліку потрібно визначити горизонтальні та вертикальні зв’язки між його складовими, встановити, які елементи є керуючими, а які – підпорядкованими, залежними, а також визначити їх взаємний вплив та вплив на систему обліку у цілому.

Дослідження структури бухгалтерського обліку показало, що кожній його складовій (методології, методики та організації) притаманне власне призначення і властиві певні функції у системі обліку, але функціонування системи обліку є результатом взаємодії всіх її складових та елементів. Якісні характеристики інформації безпосередньо залежать від прийнятих у бухгалтерському обліку теоретичних концепцій, що відображають інтереси користувачів, методологічного інструментарію, що застосовується для отримання інформації. Методологія і методика обліку визначають зміст методів, прийомів і способів обліку, його концептуальні засади і основоположні принципи, а тому є основою інтерпретації інформації щодо господарських операцій і підґрунтям організації обліку: «Методичне і методологічне забезпечення визначають зміст і порядок функціонування інших елементів системи – облікового процесу і праці персоналу, задіяного у ньому. Як відомо, система – це цілісна сукупність взаємопов'язаних між собою елементів, тому без методологічного забезпечення система обліку існувати не може» [96, с. 11]. Це доводить, що методологія є основою і підґрунтям організації обліку, тому саме від неї залежить раціональність усієї системи бухгалтерського обліку. Вплив методології на організацію обліку полягає у тому, що із можливого переліку методичних і технічних прийомів, визначених нормативними документами П(С)БО, обираються методи, способи і прийоми, найбільш адаптовані до специфіки діяльності кожного об'єкта господарювання та гармонізовані з інформаційними запитами користувачів інформації: «Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки» [96, с. 40], а «методологія обліку є відправним моментом для моделювання технологічного процесу отримання інформації» [122, с. 46]. Практика обліку є системою правил та заходів, що забезпечують практичну реалізацію методики і методології обліку, тобто практичне функціонування обліку. До них належать вибір раціональної структури апарату бухгалтерії, способи ефективної

побудови та заповнення облікових регістрів, шляхи використання обчислювальної техніки [131, с. 14].

Оскільки формування облікової інформації забезпечує лише злагоджене застосування методології, методики та організації обліку, то, виходячи із принципів системності, вдосконалення бухгалтерського обліку як складної багаторівневої системи можливе лише шляхом гармонійного та узгодженого вдосконалення усіх його складових, тобто не лише створення сучасних методологічних засад бухгалтерського обліку, адаптованих до ринкового механізму, але й запровадження сучасних, ефективних методів і способів облікової роботи: «Оскільки якість інформації залежить від системи її збору, обробки, тому удосконалення самої методології обліку не вирішить усіх проблем» [122, с. 24]. При цьому «на перший план виходять питання удосконалення способів і прийомів збирання, узагальнення та сегментації в необхідних розрізах управлінської інформації» [72, с. 19], тобто питання організації обліку.

Розкриттю сутності організації бухгалтерського обліку присвячені чисельні наукові дослідження. Неоціненний вклад у наукове обґрунтування та розробку теоретичних і практичних засад організації обліку внесли відомі вчені-економісти: П. С. Безруких, В. П. Завгородній, А. М. Кузьмінський, Ю. Я. Литвин, А. Ш. Маргулис, С. В. Свірко, В. В. Сопко, О. Д. Шмігель.

Незважаючи на те, що у працях з бухгалтерського обліку окремим питанням організації обліку завжди приділялась увага, лише з шістдесятих років минулого сторіччя почалися системні дослідження у цій сфері, що і пов’язують із формуванням організації обліку як окремої наукової дисципліни. Вивчення їх робіт показує, що і коло завдань і функцій організації обліку як науки, і її місце поміж інших наукових дисциплін не були сталими, а постійно змінювались, трансформуючись разом зі змінами соціально-економічної структури країни, еволюцією світової економічної науки і практики, розвитком потреб управління тощо. Вчені по-різному визначали сутність організації обліку, її предмет і метод, приділяючи увагу його або системним, або процедурним характеристикам; також відрізнялися їх підходи у формулюванні

його методичних та технічних прийомів, тому вичерпне визначення сутності організації обліку можна одержати шляхом детального вивчення, систематизації та узагальнення їх праць.

А. Ш. Маргулис сутність організації обліку розкривав через конкретизацію та деталізацію її складових, вказуючи серед їх складу «…систему документування операцій і документообігу, встановлення графіка облікових робіт, тобто правил і термінів надання і обробки первинних документів і внутрішньовиробничої звітності, побудови плану рахунків і вибір форми рахівництва; систему узагальнення рахункових записів, контролю за здійсненням господарських операцій, забезпечення підприємства обґрунтованими нормативами і кошторисами витрат, нормами запасів оборотних засобів і плановими калькуляціями; побудову облікового апарату і визначення виконуваних ним функцій при централізації обліку у виробничих об'єднаннях (комбінатах, підприємствах), а в окремих випадках – децентралізацію його по цехах великих заводів» [100, с. 15]. У цьому визначенні детально сформовано перелік об'єктів організації облікового процесу та перелік об'єктів організації апарату бухгалтерії.

Але зустрічаються визначення, у яких об'єктом організації обліку є лише обліковий апарат: «Організація бухгалтерського обліку включає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату» [122, с. 33]. На наш погляд, оскільки облікова інформація формується у процесі її збирання, обробки та узагальнення, то невід'ємною складовою організації обліку є організація здійснення саме облікових операцій, тобто функціонування облікового процесу.

П. С. Безруких сутність «організації бухгалтерського обліку» розумів як «…науково-обґрунтовану сукупність умов, за якою найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і збереження бухгалтерської інформації в умовах оперативного контролю за правильним використанням засобів на підприємстві» [54, с. 12]. У цьому визначенні перевага надається науковому

обґрунтуванню складових організації обліку як основи раціонального витрачання ресурсів при веденні обліку. Але обмеження переліку облікових процедур не дозволяє визначення вважати вичерпним та придатним для практичного використання.

На відміну від попередніх визначень, підхід до організації обліку, розроблений В. В. Сопко, відрізняється розширенням переліку складових організації обліку як складної багаторівневої системи. Він розглядає одночасно систему у двох вимірах – як систему та як процес: «…основними вузлами облікової системи є механізм обліку (мета, предмет, метод), система у статиці (структура, кадри, техніка) і система у динаміці (процеси)» [136, с. 7–8]. Розвиваючи системний підхід до організації обліку, він звертав увагу на необхідність її упорядкування у просторі і часі, «…цілеспрямованому впорядкуванні і удосконаленні механізму, структури і процесів обліку», а також в «упорядкуванні частини вузлів (елементів) системи» [136, с. 7–8].

О. Д. Шмігель організацію обліку тлумачив як «цілеспрямоване впорядкування і удосконалення методології і техніки бухгалтерського обліку, а також робочих процесів збору первинної обліково-економічної інформації, її обробки, узагальнення і отримання відомостей, необхідних для управління підприємством. Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає здійснення його відповідно до діючих державних юридичних законів, принципів обліку, методологічних загальнодержавних і галузевих вказівок. Вона передбачає певний порядок документування процесів і операцій, обробку первинної інформації в найкоротші терміни і з найменшими витратами праці і коштів» [145, с. 9]. Незважаючи на те, що це були витоки наукових досліджень у галузі організації обліку, визначення, надане О. Д. Шмігелем, можна вважати найбільш повним і вичерпним, а його підходи до розуміння завдань цієї науки набагато випередили сучасні надбання і окреслили напрями наукових досліджень та практичних розробок у цій сфері. Він першим зосередив увагу на питаннях розвитку та вдосконалення організації обліку, а також сформулював її призначення (створення умов для реалізації політики економічного зростання) та визначив основне завдання –

забезпечення інформацією для прийняття управлінських рішень. Такий підхід розширює предмет організації обліку і надає їй цілеспрямованого характеру, суть якого полягає у виборі найбільш раціональних методичних і технічних прийомів збирання та обробки облікової інформації.

У роботах науковців обґрунтована необхідність цілеспрямованого підходу до організації обліку, її підпорядкування певній меті – задоволенню потреб користувачів інформації [62, с. 41; 68, с. 7]. Так, Ф. Ф. Бутинець вважає, що основою створення і постійного вдосконалення організації обліку є її цілеспрямований характер, підпорядкування потребам користувачів: «Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність керівників підприємства зі створення, постійного впорядкування та вдосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів» [62, с. 41]. На необхідності упорядкування облікової роботи як основного призначення організації обліку звертають увагу і в інших визначеннях, але мету звужують до потреб ведення бухгалтерського обліку: «Організація бухгалтерського обліку – це сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства та бухгалтер за дорученням власника з метою забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства» [68, с. 7].

Організацію обліку також визначають «як сукупність умов та цілеспрямованих процесів, дій, розрахунків щодо вибору методики і техніки обліку, пов’язаної економічними інтересами групи осіб, які спільними зусиллями перетворюють інформацію у логічну систему показників, з метою використання її у відповідних цілях, з урахуванням особливостей функціонування суб’єктів господарювання» [137, с. 7]. Як видно з цього визначення, автор зосереджує увагу не лише на необхідності підпорядкування організації обліку інтересам менеджменту підприємства, а також на її адаптуванні із особливостями діяльності суб’єктів господарювання, що, безумовно, є плідним напрямом пошуку шляхів удосконалення організації обліку та зростання його ефективності як інформаційної системи.

С. В. Івахненков поділив визначення організації бухгалтерського обліку на три групи. До першої групи він відніс тлумачення організації бухгалтерського обліку як побудови системи обліку, до другої – визначення, у яких використовується системний підхід до організації обліку як важливої функції управління, до третьої – визначення організації обліку як управління обліковим персоналом [75, с. 114–118].

У загальнонауковому понятійно-термінологічному апараті категорія «організація обліку» виходить зі змісту терміна «облік» і є похідною від одного із ключових понять економічної теорії – «організація», тому їй притаманні основні риси й закономірності як першої, так і другої із зазначених категорій. Під «організацією» (від франц. *organization*, від лат. *organizo* – надаю упорядкованого вигляду, улаштовую) розуміють 1) особливості будови чогонебудь, структуру; 2) комплекс заходів, зміст яких полягає в координації дій окремих елементів системи [64, с. 861]. Виходячи із визначення терміна «облік», яке «означає роботу (процес), яка (який) складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксування (реєстрації) запису фактів (явищ, процесів, подій природи або суспільного життя)» [132, с. 117] під обліком як об’єктом організації слід розуміти інформаційну систему, що забезпечує збирання, обробку та узагальнення інформації. Вищевикладене дозволяє одержати дефініцію **організації обліку** як сукупності цілеспрямованих процесів або дій зі створення, функціонування, упорядкування та постійного удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів обліково-економічною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень. Організацію обліку також можна розглядати **як функцію управління обліковим процесом** та роботою апарату бухгалтерії, що здійснюється відповідно до нормативно-правового забезпечення, базується на методологічних засадах та гармонізує з ринковим механізмом та специфічними особливостями суб’єкта підприємницької діяльності.

Метою організації бухгалтерського обліку є виконання завдань, що виникають у процесі фінансово-господарської діяльності і поставлені суб’єктами управління.

Змістом організації обліку є цілеспрямований вибір та забезпечення практичного функціонування і подальшого розвитку методів, способів та прийомів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Завдання організації обліку є похідними завдань, що ставляться перед бухгалтерським обліком. Склад і зміст таких завдань визначається, з одного боку, «типом облікових завдань, які протягом століть вирішував бухгалтер» [131, с.18], а, з іншого – змістовними характеристиками організації обліку, тому їх можна визначити як створення умов для реалізації інформаційної функції бухгалтерського обліку, тобто забезпечення умов для формування інформації, необхідної як для прийняття управлінських рішень, так і для контролю та аналізу. Зокрема, організація обліку призначена забезпечити:

– збереження приватної власності, що включає дві складові: а) організацію обліку наявності та руху майна, що включає організацію аналітичного обліку кожного об'єкта господарювання у регістрах обліку (картках складського обліку, інвентарних картках, касовій книзі тощо). З цим завданням нерозривно пов'язано облік відповідальності виконавців, тому облік майна організується у розрізі кожної матеріально відповідальної особи; б) організацію обліку прав власників майна. Для цього облік зареєстрованого капіталу організується як у цілому по підприємству, так і у розрізі власників (засновників);

– проведення внутрішнього контролю, у тому числі взаємного контролю виконавців, тому облік майна, витрат і доходів діяльності, готової продукції та її реалізації необхідно організувати у розрізі кожного виконавця;

– виявлення результатів фінансово-господарської діяльності – облік організується у розрізі центрів відповідальності, структурних підрозділів, видів продукції. Це дозволяє встановити чинники, що впливають на результати діяльності як підприємства у цілому, так і кожного структурного підрозділу, та розробити стратегічні управлінські рішення щодо розвитку тих чи інших видів діяльності, виробництва тих чи інших видів продукції тощо.

В. В. Сопко складовими «організації бухгалтерського обліку» вважав або «організацію систем», або «організацію їх функціонування (управління ними) у часі та просторі» [136, с. 7–8], тобто об'єктами організації обліку одночасно є функціонування обліку та його структура. Тлумачення організації обліку системою вказує на важливість вибору окремих елементів як об'єктів організації, а процесом – організації функціонування її механізму, тому між ними немає протиріччя: «Фактично усі ці три підходи є взаємодоповнюючими і абсолютно не суперечать один одному» [96, с. 8].

Виходячи зі структурно-логічної побудови бухгалтерського обліку як процесу та системи, складові організації обліку включають:

1) формування оптимальної структури обліку, упорядкування його складових, забезпечення найбільш раціонального їх співвідношення та підтримки якісної визначеності системи у цілому;

2) злагоджене у часі і просторі функціонування механізму обліку шляхом оптимізації процесів зі збирання, обробки, узагальнення та передавання інформації, забезпечення їх наступності, послідовності.

Організація обліку як змістовне поняття включає упорядкування, збереження і підтримку внутрішнього порядку системи бухгалтерського обліку як складного системного багаторівневого утворення; утворення та удосконалення взаємозв'язків та найбільш раціонального співвідношення та взаємодії його елементів та частин, зумовлених побудовою системи; підтримання якісної визначеності системи; а також сукупність заходів, спрямованих на забезпечення функціонування системи із найбільш раціональним використанням ресурсів.

За рівнями управління виділяють: 1) національну систему бухгалтерського обліку; 2) систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання (рис. 1.2).

Національна система бухгалтерського обліку включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29], положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи. В. В. Сопко у системі

організації обліку виділяє макрорівень (рівень держави) і мікрорівень (рівень суб'єктів господарювання), кожний з яких виконує власну роль у системі нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку [132, с. 33]. Державне регулювання методологічних засад бухгалтерського обліку забезпечує формування порівнянної та достовірної облікової інформації, яку можна узагальнити як у цілому по країні, так у розрізі регіонів, галузей економічної діяльності та окремих підприємств у різні звітні періоди та використовувати для управління національною економікою, тому державне регулювання бухгалтерського обліку об'єктивно необхідне.

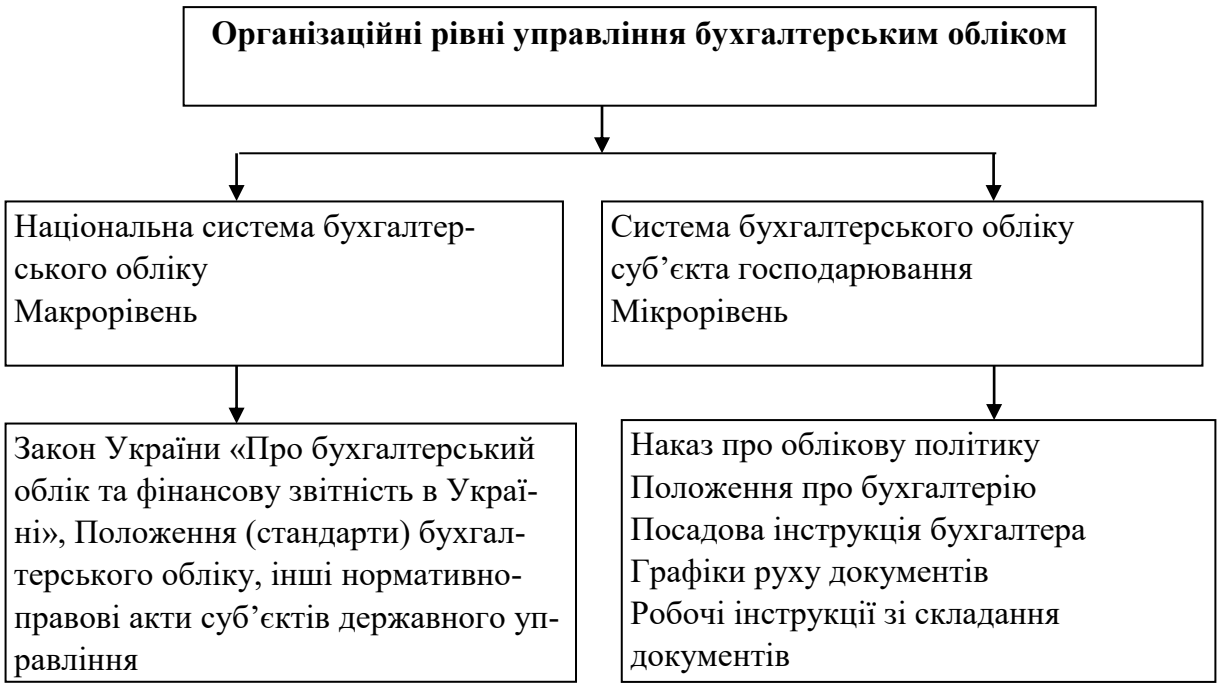


Рис. 1.2. Організаційні рівні управління бухгалтерським обліком

Суспільні трансформації, що відбуваються в країні, зокрема, впровадження елементів ринкової економіки, призвели до перекладання відповідальності за результати діяльності безпосередньо на бізнес-структури, чим кардинально змінили умови їх функціонування. Надання суб'єктам господарювання самостійності у прийнятті управлінських рішень зумовило зростання вимог до якості таких рішень, а тому і до інформації, на основі якої вони приймаються. Трансформація інформаційних потреб бізнес-

структур зумовила необхідність децентралізації регулювання чисельних облікових процедур та надання суб'єктам господарювання права на самостійне формування облікової політики, у тому числі у питаннях організації бухгалтерського обліку. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і положенням (стандартам) бухгалтерського обліку суб'єкти підприємницької діяльності можуть самостійно обирати форму обліку, встановлювати порядок документування господарських операцій та облікової реєстрації тощо. Повноваження підприємства щодо організації та ведення бухгалтерського обліку реалізуються у внутрішніх регламентах, зокрема, у Наказі про облікову політику. Він розробляється на основі централізованих нормативних документів із урахуванням факторів, що впливають на організацію обліку.

На організацію обліку впливають **чинники** двох груп:

1) об'єктивні (зміни економічного устрою, зокрема, формування ринкової економіки; структурні зміни соціально-економічних систем; формування інституту приватних власників; глобалізація економічних зв'язків тощо);

2) суб'єктивні (обсяги діяльності та розміри суб'єкта господарювання (малий, середній, великий бізнес), вид економічної діяльності та специфіка організації основної діяльності (для виробничих підприємств враховується профіль діяльності (виробництво одного виду продукції, широка номенклатура виробництва), характер продукції й технологія виробництва (масове чи серійне виробництво), орієнтація на ринок (місцевий, національний, зовнішній), масштаби діяльності та її форми за кордоном (наявність дочірніх підприємств за кордоном), характер об'єднання (концерн, фінансова група) [144, с. 217].

До об'єктивних чинників належать: рівень розвитку ринкової економіки та ступінь демократизації суспільства, поширення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір та вимоги міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації обліку. До суб'єктивних чинників належать: форма власності та організаційно-правова структура підприємства (ТзОВ, АТ, СП, ДП, тощо); вид економічної діяльності чи галузеве

підпорядкування, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; система оподаткування (звичайна, проста, спрощена); параметри підприємства за обсягами діяльності, номенклатурою продукції, чисельністю працюючих; організаційно-технічні умови діяльності, особливості технології та організаційно-технічної структури підприємства; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками; умови організації та стимулювання праці тощо.

Для бухгалтерського обліку як системи характерна не лише наявність зв'язків та відносин між елементами, що її утворюють, а й нерозривна єдність із середовищем, у взаємозв'язку з яким система проявляє свою цілісність: «Система обліку перебуває у тісному зв'язку із господарською діяльністю, відображаючи її мовою інформації, а також із системою менеджменту, для якого готує різноманітні повідомлення про цю діяльність» [121, с. 131]. Надання суб'єктам підприємницької діяльності самостійності у питаннях організації обліку забезпечує адаптування, наближення, гармонізацію методів і способів обліку до специфічних особливостей фінансово-господарської діяльності кожної бізнесової структури і її організаційно-технічних умов, тобто наближення до практичних потреб користувачів інформації шляхом одержання більш об'єктивної, змістовної інформації.

Згідно з законодавством підприємства зобов'язані складати і подавати зовнішню звітність, але вона призначена для задоволення потреб лише зовнішніх користувачів інформації. Суб'єктам господарювання у процесі організації обліку необхідно зосередитись не лише на складанні такої звітності, а й надавати перевагу методам і способам обліку, що забезпечують реалізацію завдань, поставлених менеджментом підприємства. Метою організації бухгалтерського обліку є виконання завдань, що виникають у процесі фінансово-господарської діяльності і поставлені суб'єктами управління: «…головне завдання бухгалтера не у тому, щоб реєструвати факти (господарські операції) і перебирати символи, а у тому, щоб вирішувати завдання, що виникають у процесі господарської діяльності, втілюючи інтелектуальні

уявлення у матеріальні результати» [131, с. 15]. Під «інтелектуальними уявленнями» Я. В. Соколов розуміє «мову бухгалтерського обліку», яка використовується для відображення господарських операцій у системі обліку [131, с. 13]. Цілеспрямований характер організації обліку, її підпорядкування під потреби управління дозволяє сформувати систему обліку, у якій притаманні їй функції реалізовувались максимально ефективно із найменшими витратами фінансових, людських, матеріальних та інших ресурсів.

Бухгалтерський облік надає основну частину інформації для прийняття управлінських рішень на усіх рівнях управління, починаючи з суб'єктів підприємницької діяльності і закінчуючи органами державного управління. Безпосередня участь бухгалтерського обліку у процесах розробки та прийняття ефективних управлінських рішень визначає його однією з функцій управління. Разом із безмірним зростанням ролі і значення бухгалтерського обліку в управлінні сучасною економікою першочергового значення набуває ступінь раціональності методів, способів та прийомів, що застосовуються для формування інформаційних ресурсів, оскільки вміла організація обліку нерідко перетворюється на визначальний фактор як успішного функціонування кожного окремого суб'єкта підприємницької діяльності, так і суспільного прогресу через економічне зростання країни. Таким чином, з одного боку, бухгалтерський облік є функцією управління, але, з іншого, для того, щоб забезпечити ефективне виконання власних функцій, він є об'єктом управління як з боку держави, так і кожного суб'єкта господарювання, який організовує облік у бізнес-структурі: «Бухгалтерський облік, з одного боку, є інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом» [96, с. 40]. Наведене свідчить, що функціональна ефективність бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від ефективності управління самою системою обліку, вибору її елементів та їх сутнісного наповнення.

На думку вчених, «найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку забезпечується комплексом заходів, які і визначають раціональну організацію обліку» [85, с. 302]. Згідно з

цим визначенням, раціональною вважається така організація обліку, яка забезпечить найефективніше виконання функцій бухгалтерського обліку, тобто буде сприяти зростанню його функціональної ефективності. З іншої точки зору, «запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є раціональна її організація, яка забезпечить виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань» [60, с. 64]. У цьому визначенні раціональність організації обліку пов'язують з виконанням поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань, тобто із забезпеченням цілей, поставлених суб'єктами управління перед системою обліку. Наступне визначення деталізує організацію обліку як сукупність елементів і заходів та підкреслює їх цільовий вибір: «Раціональною організацією бухгалтерського обліку буде така система елементів та заходів, які є найбільш оптимальними для побудови облікового процесу з метою отримання достовірної, своєчасної та корисної для управління інформації про діяльність підприємства і здійснення контролю за ефективністю використання виробничих ресурсів» [89, с. 2]. Отже, для розробки шляхів вдосконалення організації обліку необхідно встановити її сутність, визначити об'єкти та елементи, їх взаємозв'язок та взаємозалежність між собою та системою у цілому. «Теоретичним базисом інституційної та реформеної перебудови» [76, с. 22] бухгалтерського обліку є концептуальний підхід, що виходить із сутності обліку як системи, базується на парадигмі обліку, методологічних рівнях його побудови та включає принципи обліку [98, с. 114].

Але для прийняття раціональних управлінських рішень потрібна лише якісна інформація, що за змістом, періодичністю подання та достовірністю відповідає запитам користувачів: «Суть шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку полягає у пошуку методів, способів та прийомів обліку, що забезпечать адаптацію системи бухгалтерського обліку до потреб ринкової економіки, тобто забезпечать формування інформації, що відповідає потребам користувачів. Проблема формування концепції подальшого розвитку теорії обліку, на наш погляд, безпосередньо пов'язана з

визначенням потреби та напрямів використання основного його продукту – інформації в оперативному і стратегічному управлінні виробництвом» [72, с. 19]. Відповідно, організація обліку призначена забезпечити створення інформаційної системи, цілеспрямовано підпорядкованої під потреби користувачів інформації. Об'єктивною основою для їх визначення є сукупність завдань управління, що виникають у процесі здійснення господарської діяльності.

Зміни, що відбувалися у суспільстві протягом останньої чверті XX-го століття, зокрема, широке використання електронно-обчислювальної техніки, зміни суспільного устрою, форм господарювання, розвиток маркетингу, менеджменту, застосування економіко-математичних методів для оптимізації прийняття рішень та ряду інших зумовили необхідність реформування не лише методологічного підґрунтя, але й організації обліку [122, с. 25]. Оскільки основою організації обліку є методологія і методика, то удосконалення бухгалтерського обліку може забезпечити лише одночасне, синхронне реформування усіх трьох складових. Одиночні, нескоординовані заходи, що будуть вживатись щодо методології, методики, організації або їх елементів) не можуть принести бажаного результату, а тому безперспективні.

1.2. Предмет та об'єкти організації обліку

Для раціональної організації обліку необхідно визначити предмет, який дисципліна вивчає, і об'єкти, функціонування яких необхідно організувати. Визначенню предмета і об'єктів організації обліку у науковій літературі завжди приділялась значна увага, що є наслідком як важливості однозначної ідентифікації цих понять, так і різних підходів щодо їх тлумачення.

Так, С. В. Свірко вважає, що «першою складовою предмета організації бухгалтерського обліку є обліковий процес; другою складовою – праця виконавців» [129, с. 8]. Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник, М. С. Палюх, М. В. Семчишин «предметом організації бухгалтерського обліку господарської діяльності» вважали

«обліковий і аналітичний процеси; структуру обліково-економічних підрозділів апарату управління, працю людей, зайнятих обліком і аналізом; організаційне, правове й технічне забезпечення обліку й аналізу та їхній розвиток» [95, с. 11]. Аналогічних поглядів дотримувалась і Л. В. Вербицкая [65, с. 23]. Найбільш повно і однозначно предмет організації обліку охарактеризували А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко: «…предметом організації бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності є: обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; забезпечення обліку, контролю і аналізу» [132, с. 10].

Узагальнення думок вчених дозволило встановити, що **предмет організації обліку** формують складові:

1) обліковий процес;

2) праця бухгалтера або персоналу бухгалтерії;

3) забезпечення обліку (рис. 1.3).

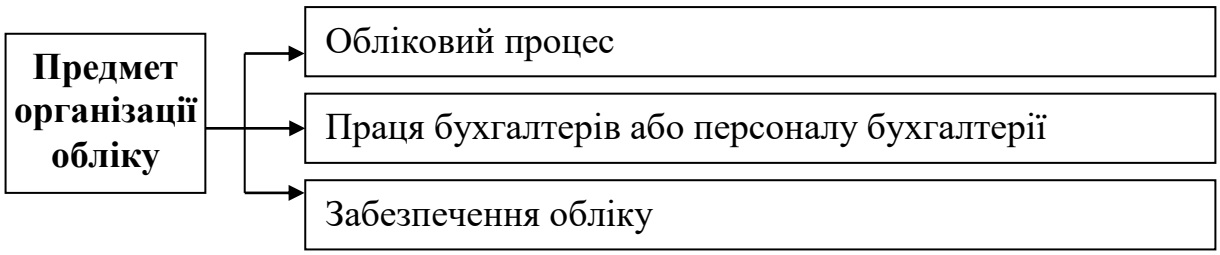


Рис. 1.3. Предмет організації обліку

У наукових роботах значна увага приділяється обґрунтуванню складу та переліку об’єктів організації обліку. Але, як видно з табл. 1.1, єдиних підходів щодо формування складу та змісту об’єктів організації обліку не вироблено.

При розгляді об’єктів організації обліку увага приділяється як формуванню складових, так і їх деталізації у розрізі структурних компонентів. Л. В. Вербицька основними об’єктами організації бухгалтерського обліку вважає «…технологію обліку – сукупність видів робіт, операцій, методичних і технічних прийомів; носії інформації в системі облікових аналітичних регістрів; документообіг» [65, с. 23]. Наведене визначення свідчить, що перевага надається деталізації процедурної структури облікового процесу.

Таблиця 1.1

Складові та об’єкти організації бухгалтерського обліку

Об’єкти організації обліку	Автор
Облікові номенклатури, носії облікової інформації, документообіг, технологія облікового процесу, обліковий апарат	О. Д. Шмігель
Обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; забезпечення обліку, контролю і аналізу, розвиток обліку, контролю і аналізу	А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко
Обліковий апарат. Облікова політика. Форма організації бухгалтерії	Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун
Структура бухгалтерії, система обробки інформації, розробка інструкцій, внутрішніх стандартів, способи ведення обліку, діяльність бухгалтерського апарату	М. С. Пушкар
Організація праці бухгалтера, його правовий статус. Техніка ведення бухгалтерського обліку. Організація внутрішньо-господарського контролю в частин і бухгалтерського контролю. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	О. П. Войналович
Обліковий, контрольний і аналітичний процеси; праця людей, зайнятих обліком, контролем і аналізом; методологічне і методичне забезпечення обліку, контролю і аналізу	Л. Г. Ловінська
Обліковий процес. Апарат бухгалтерії. Нормативно-правове забезпечення. Облікова політика	Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова
Об’єкти як господарські факти; обліково-аналітичний процес; контроль; обліково-економічні підрозділи; праця виконавців облікових робіт	І. І. Стецiв

Ю. Я. Литвин, В. М. Олійник, М. С. Палюх, М. В. Семчишин об’єктом організації обліку вважають лише обліковий процес, деталізуючи його предметну структуру: «Під об’єктом організації мають на увазі обліковий й аналітичний процеси

предметів і продуктів праці та її оплати, засобів праці, процесів виробництва і реалізації продукції, праці виконавців, забезпечення організаційного, інформаційного, технічного обліку і аналізу, а також умов праці [95, с. 11]. А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко «об'єктами обліку» вважали «технологію облікового, контрольного або аналітичного процесу, працю виконавців, розвиток і удосконалення обліку, контролю і аналізу, організаційне, технічне, інформаційне та інші види забезпечення обліку, контролю і аналізу» [132, с. 11]. Наведений у визначенні найбільш повний і вичерпний перелік об'єктів обліку може бути використаний як основа для формулювання переліку **об'єктів дисципліни** «Організації обліку»:

– технологія облікового процесу;

– функціонування апарату бухгалтерії;

– інформаційне, організаційне, нормативно-правове, технічне, ергономічне та соціальне забезпечення обліку;

– розвиток та вдосконалення системи обліку (рис. 1.4).

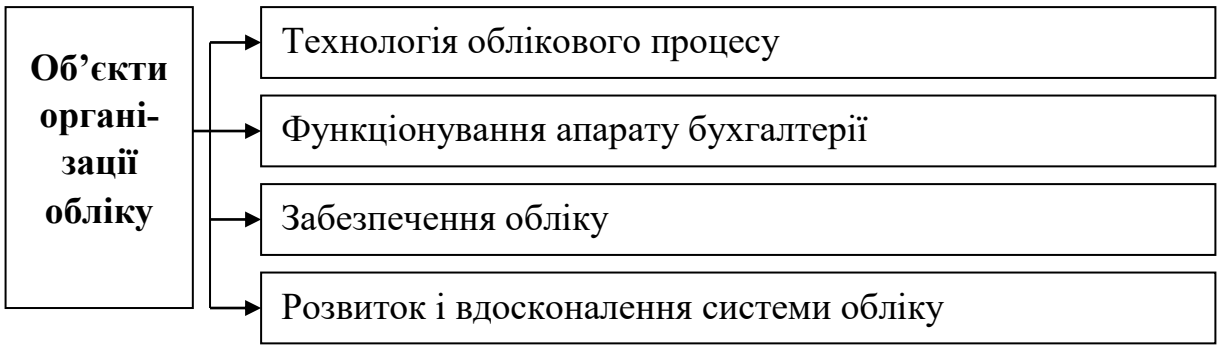


Рис. 1.4. Об'єкти організації обліку

Як видно з рис. 1.4, основними об'єктами організації обліку є функціонування облікового процесу, робота апарату бухгалтерії, забезпечення та розвиток обліку. Кожна зі складових відрізняється власною структурою, об'єктами, змістом, методами і прийомами функціонування, тому є самостійним об'єктом організації обліку. Але вони тісно взаємопов'язані між собою, тому, виходячи із принципу системності, основною умовою раціональності процесу організації обліку є їх гармонізація та взаємозв'язок.

Під поняттям «організація облікового процесу» розуміють сукупність дій облікових працівників, внаслідок яких забезпечується узгодженість та взаємодія методологічних (предмет і об'єкти, функції і завдання, елементи методу, прийоми та засоби обліку), технологічних (жива праця, предмети та засоби праці) та організаційно-структурних (форма обліку та структура облікової служби) елементів облікової системи задля вирішення поставлених перед обліком завдань [90, с. 3]. Об'єктами організації облікового процесу є сукупність вказаних елементів, а їх оптимальний вибір залежить від низки факторів, що впливають на їх формування та функціонування. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що бухгалтерський облік – це «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [29]. Насамперед об'єктом організації обліку є технологія облікового процесу, тобто організація функціонування процесів збору, обробки, узагальнення, зберігання та передавання облікової інформації.

Ефективність облікового процесу залежить від злагодженого, чіткого, своєчасного виконання функцій апаратом бухгалтерії, тому при введенні до штату підприємства посади бухгалтера або створенні апарату бухгалтерії на чолі із головним бухгалтером необхідно організувати їх роботу. Насамперед необхідно оптимально визначити чисельність бухгалтерів, необхідних для ведення обліку на підприємстві. Чисельний та кваліфікаційний склад бухгалтерів залежить від галузевих особливостей підприємства; організації виробництва та праці робітників; наявності організаційно-технічних засобів, за допомогою яких ведеться облік; а також рівня організації праці апарату бухгалтерії та його кваліфікації. Для організації роботи апарату бухгалтерії розробляють та затверджують нормативні документи (положенням про бухгалтерію, положенням про сектор бухгалтерії, посадовими інструкціями), якими регламентують функції, права та обов'язки кожного виконавця. За допомогою графіків облікових робіт встановлюють терміни та послідовність виконання облікової роботи.

Система бухгалтерського обліку не може функціонувати без забезпечення різними ресурсами (інформаційними, технічними, організаційними, нормативно-правовими). Інформаційні ресурси включають первинні показники, що використовуються для формування вихідної інформації та інформаційне забезпечення. До нього належать моделі системи управління; методи вирішення задач управління та аналізу номенклатури показників, що характеризують об'єкт управління; методи розрахунку цих показників; інформаційні символи; словники; система кодування інформації; форми носіїв вхідної та вихідної інформації; програми та інструкції, що забезпечують здійснення технологічних процесів; правила, що регламентують організацію інформаційних потоків, а також програмне забезпечення облікового процесу при його здійсненні за допомогою сучасних засобів комп'ютерної техніки. Технічними ресурсами є комп'ютерна та організаційна техніка; засоби зв'язку, інші види техніки, що використовується для ведення обліку, а також паперові носії інформації, якими необхідно забезпечити апарат бухгалтерії.

Бухгалтерський облік тісно пов'язаний зі станом економіки і, у свою чергу, здійснює на неї зворотній зв'язок. На кожному етапі розвитку економіки облік зумовлений тим господарським механізмом, процеси якого він безпосередньо відображує та контролює. У свою чергу, будучи складовою господарського механізму, облік може сприяти його успішному функціонуванню або стримувати його, гальмувати [94, с. 41]. Отже, еволюція бухгалтерського обліку зумовлена трансформацією інформаційних потреб, тому є об'єктивною закономірністю процесів соціально-економічного розвитку суспільства. З іншого боку, новітні наукові досягнення, розвиток комп'ютерних технологій створюють умови для удосконалення бухгалтерського обліку як основної інформаційної бази бізнесу. Зосередженість реформ на удосконаленні методологічних та методичних засад бухгалтерського обліку, якому в Україні була приділена основна увага, не може забезпечити досягнення бажаного результату. Ефективність складних систем визначається ефективністю кожної складової та рівнем їх відповідності та злагодженості, тому впровадження

сучасних систем і моделей збирання, обробки, узагальнення та передавання інформації, адаптованих до методологічних засад обліку та потреб управління, є невід'ємною складовою реформування бухгалтерського обліку.

1.3. Принципи організації бухгалтерського обліку

Теоретичною основою організації бухгалтерського обліку є система принципів: «Процеси організації бухгалтерського обліку відбуваються на основі відповідних теоретичних засад, основними з яких вважаються принципи організації бухгалтерського обліку» [144, с. 218]. Відповідність принципам є одним із основних критеріїв, що визначають раціональність організації обліку: «Для того, щоб бухгалтерський облік міг виконувати власну роль (функцію) «мови бізнесу» його побудова повинна відповідати загальновизнаним у світовій практиці принципам. Їх взаємозв'язок формує бухгалтерський облік як процес, його методологію та систему організації» [132, с. 32].

Під принципом (від лат. *principium* – начало або основа) розуміють вихідне базисне положення, яке визначає усі наступні твердження, що з нього витікають [131, с. 30]. Принципи є системою базисних положень для формування облікової інформації, а тому основою вибору методів, способів, прийомів і процедур обліку, що використовуються підприємством при реєстрації господарських операцій, обробці облікової інформації, її узагальненні та відображенні у формах звітності. Особливості організації обліку потребують одночасного застосування принципів різних наук (бухгалтерського обліку, менеджменту, менеджменту персоналу). Найбільш розповсюджені принципи організації обліку наведено у табл. 1.2.

Як видно з табл. 1.2, перевага надається принципам цілісності, всебічності, субординації, динамічності та випереджувального відображення, тому необхідно розглянути напрямки їх практичного використання. У вузькому розумінні наслідком **принципу цілісності** вважають застосування подвійного запису для відображення ФГЖ на кореспондуючих рахунках бухгалтерського

обліку та балансове узагальнення облікової інформації, що є наслідком застосування подвійного запису.

Таблиця 1.2

Принципи організації бухгалтерського обліку

Принципи	Автор
Цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджуючого відображення, системоутворюючих відносин, адаптивності, паралелізму, ритмічності, прямо плинності	А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородній, В. В. Сопко
Механізація обліку. Економія часу. Економія праці. Скорочення термінів. Безпечність: а) самоконтроль, б) ревізія. Чіткість	Ф. Ф. Бутинець, С. М. Лайчук, О. В. Олійник, М. М. Шигун
Принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення, відповідності методів і процедур управлінського обліку цілям та завданням управління; єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень	О. Фоміна
Цілісності, всебічності, динамічності, адаптивності, пропорційності	Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейєр, О. А. Наумчик, І. О. Власова

У більш широкому розумінні цілісність передбачає, що 1) облікові показники повинні бути єдиною системою взаємопов'язаних елементів, що гармонізують між собою та взаємозумовлюють одне одного; 2) система обліку повинна відповідати потребам управління, тобто усі елементи, які не можуть впливати на прийняття рішень, як зайві у системі обліку не відображуються [131, с. 31]. Отже, згідно з принципом цілісності, оптимальні обсяги, структура та зміст облікової інформації завдаються лише потребами управління.

Не суперечить сутності цього принципу принцип доцільності: «Організація обліку повинна підпорядковуватись не оперативності, аналітичності і точності обліку, як це прийнято у традиційній бухгалтерії, а принципу доцільності. Критерієм доцільності

отримання інформації є економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації» [121, с. 31].

Згідно із принципом реєстрації факти господарського життя можуть розглядатись як дійсні за умови їх фіксації у первинних документах. На рівні практичного використання цей принцип реалізується в обов'язковій реєстрації операцій у носіях інформації, що є сутнісною ознакою бухгалтерського обліку. Крім того, витрати на реєстрацію облікових показників не повинні перевищувати економічного ефекту від управлінських рішень, прийнятих на їх основі [131, с. 32–33]. Отже, в обліку слід відображувати лише суттєві показники, які впливають на управлінські рішення, тому що робота із зайвою інформацією, без якої можна обійтися, лише здорожчає і загромаджує облік, уповільнює одержання дійсно необхідної інформації.

Відповідно до принципу ідентифікації господарські операції необхідно віднести до певного звітного періоду, що передбачає вибір дати відображення операції в обліку. Цей принцип реалізується у виборі певного принципу визнання доходів і витрат 1) касового методу; 2) методу нарахування. Практичне значення принципу полягає у тому, що зобов'язання виникають або за датою одержання грошових коштів, або датою відвантаження продукції. У другому випадку виникнення зобов'язань може негативно вплинути на фінансовий стан підприємства та унеможливити їх своєчасне виконання, але цей принцип є основним у світовій практиці, тому практичну роботу потрібно організовувати так, щоб забезпечувати своєчасне погашення боргів.

Принцип контролю (верифікації) призначений забезпечити достовірність облікової інформації, її адекватність реальному стану об'єктів обліку. Це досягається за рахунок двох важливих для бухгалтерського обліку прийомів: 1) колації – зустрічної перевірки розрахунків та підсумків взаємопов'язаних регістрів обліку, регістрів аналітичного обліку та регістрів синтетичного обліку; регістрів обліку та форм звітності тощо; 2) інвентаризації – встановлення фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей на підприємстві та їх зіставлення з показниками облі-

ку. Відповідно при побудові форми обліку необхідно забезпечити взаємний контроль підсумків регістрів аналітичного та синтетичного обліку. Проведення систематичних інвентаризацій буде змушувати матеріально-відповідальних осіб забезпечувати збереження ввірених ним цінностей.

Згідно з принципом несуперечності система обліку не може містити норм, що суперечать між собою. Цей принцип є практичним керівництвом для кожного бухгалтера при роботі із нормативними документами. З нього витікають такі правила: 1) якщо два нормативних документи містять норми, що виключають одне одного, то діє норма документа, виданого вищим органом; 2) якщо нормативні документи видані тим самим органом, то діючою визнається норма останнього за часом видання документа; 3) якщо у тому самому документі зустрічаються норми, що суперечать між собою, то діє норма, яка містить більш конкретні (спеціальні) положення.

Принцип зрозумілості передбачає забезпечення простоти та доступності облікової інформації для сприйняття користувачам. Він реалізується шляхом зрозумілої та раціональної побудови облікових регістрів та форм звітності. Згідно з принципом інтерпретації при фіксуванні показників на будь-яких носіях у вигляді знаків-символів необхідно забезпечити однозначність, доступність та зрозумілість інформації як для бухгалтера, так і для інших користувачів, щоб її аналіз та тлумачення дозволяли прийняти дієві управлінські рішення.

За принципом всебічності при побудові обліку необхідно врахувати усі внутрішні зв’язки і відносини, що існують у кожній господарській системі. Результати діяльності підприємства залежать від підсумків кожного структурного підрозділу, тому підприємницьку структуру слід розглядати як єдиний цілий організм. У процесі організації обліку необхідно організувати облік не лише у цілому по підприємству, але й у розрізі кожного структурного підрозділу, виду діяльності, виду продукції тощо. Забезпечуючи інформаційні потреби менеджменту на усіх ієрархічних рівнях управління, детально продумана система аналітичного обліку підвищує якість управлінських рішень.

Згідно з принципом субординації обліковий процес потрібно будувати відповідно до ієрархії організаційної і технологічної структур підприємства. При більш високому рівні організації облікового процесу, порівняно із рівнем управління виробництвом або рівнем самого виробництва, ресурси, вкладені в облік, використовуються неефективно, і, навпаки, рівень організації обліку, що не задовольняє інформаційних потреб користувачів, негативно впливає на розвиток бізнес-структури, тому необхідно забезпечувати адекватність обліку організаційно-технічному оснащенню підприємства, що передбачає принцип динамічності.

Одним із принципів бухгалтерського обліку, який не піддається сумніву, визнається принцип повноти. Він потребує своєчасної та повної реєстрації всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку без будь-яких пропусків чи вилучень, тобто, суцільність бухгалтерського обліку [71 с. 3].

На наш погляд, такі вимоги до організації обліку є складовою принципу реєстрації, який передбачає відображення кожної господарської операції. Склад та змістовне наповнення принципів обліку змінюються разом із суспільно-політичними, соціально-економічними та техніко-технологічними трансформаціями, чим забезпечується адекватність обліку як “мови бізнесу” практичним потребам користувачів інформації.

1.4. Методи (прийоми) організації обліку

Методи (прийоми) дозволяють вивчати предмет науки, тому їх вибір надзвичайно важливий для забезпечення її функціонування. Серед методів (прийомів) організації обліку виділяють такі (рис. 1.5).

У сучасних умовах для організації обліку необхідно використовувати системний підхід у реалізації різних проектних рішень; принципи планування і проектування; методи експертних оцінок і порівняння; різні символи, коди і шифри; моделювання, графічні методи, діаграми, формули, сітьові методи.

З метою практичного використання будь-яка інформаційна система, зокрема система обліково-економічної інформації, має

бути представлена у вигляді конкретної моделі, що забезпечує реалізацію істотних ознак і завдань системи. Такі моделі не лише повинні бути максимально цілеспрямованими, але й безперервно упорядковуватись у процесі функціонування системи, що збільшує її ефективність. Дієвість, економічність системи та оперативність управління нею зростають разом зі збільшенням цілеспрямованості і упорядкованості системи.

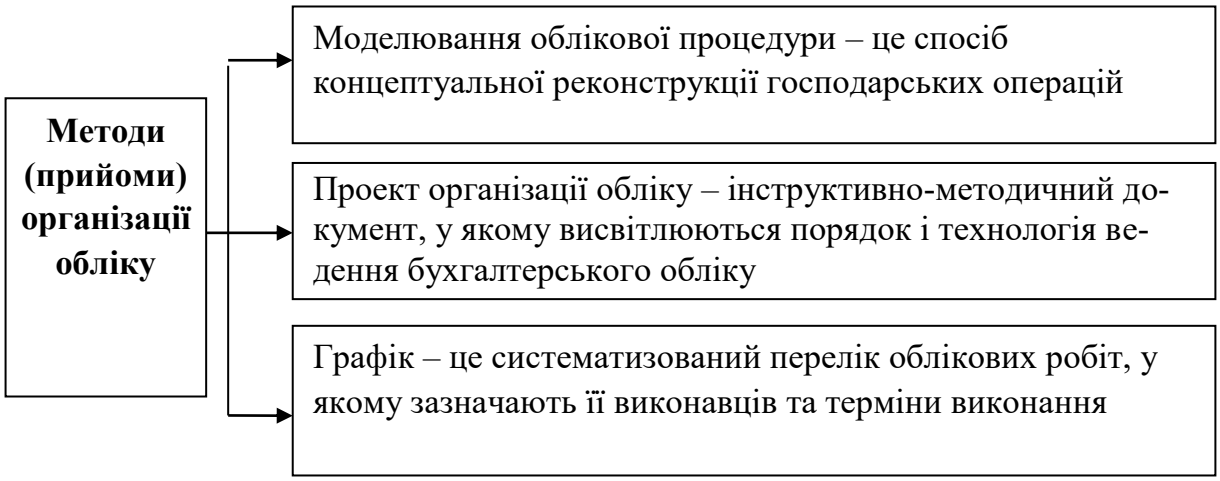


Рис. 1.5. Методи (прийоми) організації обліку

Моделювання є одним із найдавніших прийомів організації обліку. У бухгалтерському обліку використовують моделі облікового процесу та моделі апарату бухгалтерії. Вони включають інформаційне, організаційне, технічне, нормативно-правове та математичне забезпечення, необхідне для їх функціонування. При моделюванні облікового процесу застосовуються економіко-математичні, імітаційні, статистичні, динамічні моделі. Їх розробляють у формі матриці або математичних формул. Моделювання облікової процедури є одним із засобів відображення господарських операцій, що поєднує систему первинної документації (вхідна інформація), облікових регістрів (згрупована інформація) та звітності (вихідна інформація). При цьому необхідно забезпечити:

1) раціональне розташування реквізитів у носіях інформації;

2) оптимальне співвідношення між регістрами;

3) ефективне поєднання хронологічного і систематичного записів показників синтетичного і аналітичного обліку;

4) максимально можливе скорочення шляху проходження інформації від моменту її виникнення до узагальнення у формах звітності.

Моделювання облікового процесу дозволяє: 1) виділити показники, які є у кожному документі; 2) включити у модель лише ті реквізити, які необхідні для наступної обробки та аналізу інформації; 3) оптимізувати алгоритмізацію облікових задач та їх реалізацію за допомогою комп'ютерної техніки. Сучасна бухгалтерія широко використовує моделювання для відображення в обліку господарської діяльності. Ефективність моделей залежить від їх відповідності методологічним засадам обліку, визначеним положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а також технологічним та організаційно-технічним умовам господарювання. Одним із питань, які необхідно вирішити у процесі моделювання облікового процесу, є питання щодо об'єктів моделювання 1) технологічні процеси; 2) галузі економічної діяльності та галузі промисловості.

Е. К. Гільде вважав моделювання засобом, що забезпечує відображення господарської діяльності. Він побудував перші моделі нормативного обліку, орієнтовані на технологічні процеси, а не на галузі промисловості [75]. Порядок обліку та оцінки об'єктів господарювання визначають методологічні і методичні засади обліку, встановлені П(С)БО. Вони єдині для усіх галузей економічної діяльності, тому недоцільно розробляти окрему модель обліку для промисловості, транспорту, сільського господарства, будівництва та інших галузей. Більш раціонально розробляти моделі обліку у розрізі об'єктів господарювання (облік необоротних активів, облік оборотних активів, облік розрахунків, облік доходів, облік витрат тощо), пропонувати загальні методи вирішення завдань, а не зупинятись на галузевих відмінностях.

Однією із форм реалізації моделі системи бухгалтерського обліку є **проект організації обліку**. Проект організації обліку – це інструктивно-методичний документ, у якому висвітлюються порядок і технологія ведення бухгалтерського обліку. У ньому наводяться науково обґрунтовані проектні рішення зі збору,

обробки та видачі обліково-економічної інформації. Проект є сукупністю проектних рішень з кожної підсистеми обліку. Основою таких проектів є науково обґрунтована система обробки облікової інформації. Проект організації обліку розробляється на основі діючих і обов'язкових для використання централізованих, галузевих та внутрішніх нормативних документів із урахуванням конкретних організаційно-технічних умов і особливостей підприємства та потреб управління. Проект складається із загального розділу та з опису кожної з підсистем (облік необоротних активів, облік оборотних активів, облік розрахунків, облік доходів, облік витрат тощо).

Проект складається з трьох частин. У першій загальній частині надається загальна характеристика підсистеми обліку, формуються завдання, специфічні особливості. У другій частині висвітлюють технологію інтегрованої системи обробки облікової інформації: носії первинної та вихідної інформації, методи, способи і прийоми облікової роботи, методику і техніку контролю, технічні засоби обліку та порядок складання звітності. У третій частині описують організацію праці апарату бухгалтерії (положення про сектор, обсяги та склад облікової роботи, графіки та посадові інструкції).

Процес проектування складається із таких етапів робіт: обстеження існуючої системи організації обліку; розробка технічного процесу; аналіз одержаних результатів; розробка технічного завдання; впровадження розробленого проекту. Розробку проекту починають із узгодження проектного завдання (ступеня централізації обліку та облікової роботи, організаційних форм і рівня автоматизації обліку, методів, способів та прийомів обліку) з усіма структурами управління. Проекти розробляються апаратом бухгалтерії або спеціалізованою організацією за договором. Успіх розробки проекту обліку та його якісний рівень значною мірою залежать від загального організаційного рівня підприємства та ряду передумов: наявності раціональної структури управління підприємством; прогресивної організації виробництва та праці робітників; науково обґрунтованого економічного та календарного планування; наявності

прогресивних норм; раціонально організованих систем нормативів; засобів автоматизації і комп'ютеризації обліку та якісного складу апарату бухгалтерії. Але незалежно від наявності таких передумов, раціональна організація обліку неможлива без проекту, тому кожному підприємству необхідно його розробляти. Застосування для ведення бухгалтерського обліку проекту, попередньо узгодженого з усіма зацікавленими структурами підприємства, забезпечує впровадження найбільш прогресивних форм і методів обліку, поглиблює спеціалізацію, змушує використовувати найбільш раціональні методи обліку, підвищує відповідальність виконавців, скорочує терміни виконання робіт та надання інформації користувачам, чим сприяє зростанню якості облікової інформації та ефективності управління.

Крім проекту, розробляють план організації обліку – це заздалегідь розроблена система облікової роботи, що визначає порядок і терміни виконання робіт і складається з таких елементів: план документації і документообігу; план інвентаризації; план рахунків і їх кореспонденції; план звітності; план технічного оформлення обліку; план організації праці апарату бухгалтерії. У плані документації указується перелік документів як уніфікованих, так і тих, що розробляються підприємством самостійно для обліку господарських операцій і складається розрахунок потреби у бланках певного виду документів; а також до нього додають графіки руху документів.

У плані інвентаризації визначають порядок, форми і терміни проведення планових (обов'язкових) і позапланових інвентаризацій. План інвентаризації складають так, щоб перевірка не впливала на нормальну роботу підприємства. Терміни проведення позапланових інвентаризацій не повинні бути відомі матеріально-відповідальним особам. У плані звітності указують: перелік форм звітності; звітний період, за який складається та або інша форма звітності; терміни подання; найменування і адреси організацій і установ, а також прізвища посадових осіб, що є одержувачами звітів; способи подання звітів (електронною поштою, телефоном, тощо) і прізвища виконавців з детальним зазначенням переліку та складу виконуваних ними робіт.

План звітності складається з двох частин. Перша частина розробляється для зовнішньої, друга – для внутрішньої звітності, окремо для звітності, що надходить з окремих підрозділів підприємства та звітності, що складається бухгалтерією для управління. Заздалегідь розроблений план звітності забезпечує економію часу, раціоналізацію руху документів і формування єдиної бази для складання звітності. У плані технічного оформлення обліку детально характеризується форма обліку підприємства, указується склад організаційно-технічних засобів техніки і програмних продуктів, які використовуються при веденні обліку. При виборі форми обліку підприємства зобов'язані керуватися вказівками і інструкціями, що регламентують склад кожної форми обліку та порядок ведення регістрів обліку; враховувати особливості технології і організації роботи підприємства; добре знати переваги і недоліки діючих форм обліку. У цьому плані також розкриваються напрями автоматизації обліку та запровадження комп'ютерних технологій.

У плані організації праці розкривається структура апарату бухгалтерії і її штат, посадова характеристика кожного працівника, намічаються заходи щодо підвищення їх кваліфікації, складаються графіки облікових робіт.

Для реалізації і запровадження таких планів розробляються відповідні проекти, які приймаються як розділи і додатки до наказу про облікову політику підприємства у складі організаційної частини.

Для організації руху документів та облікових робіт використовують графіки. **Графік** – це систематизований перелік облікових робіт, у якому зазначають її виконавців та терміни виконання. Для складання графіків використовують інформацію про функції та обов'язки виконавців; їх завдання, терміни виконання робіт. У них вказують взаємозв'язки між виконавцями, від яких надходить інформація або яким передається. **Види графіків**:

– за зовнішнім виглядом (текстові; символьні; табличні; сітьові; матричні; лінійні; комбіновані);

– за призначенням графіки, що регламентують а) роботу апарату бухгалтерії (графіки облікових робіт); б) документообіг (графіки руху документів);

– за термінами виділяють постійні, разові графіки.

Графіки призначені оптимізувати та впорядкувати рух документів, час виконання кожного виду робіт та їх виконавців, тому є одним із прийомів наукової організації праці апарату бухгалтерії.

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння об'єктів організації обліку, порядку формування інформаційного та нормативно-правого забезпечення.

Практичне завдання 1

Скласти перелік нормативних документів, що регламентують організацію обліку (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Перелік нормативних документів з бухгалтерського обліку

Назва документа	Ким затверджений	Призначення	Основні положення документа

Практичне завдання 2

Скласти перелік внутрішніх нормативних документів, самостійно розроблених підприємством для організації обліку (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Перелік внутрішніх нормативних документів з бухгалтерського обліку

Назва документа	Призначення документа	Основні положення документа

Практичне завдання 3

Розробити перелік ресурсів, що забезпечують на базовому підприємстві функціонування системи бухгалтерського обліку (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Ресурсне забезпечення бухгалтерського обліку

Вид (назва) ресурсного забезпечення	Складові ресурсного забезпечення	Призначення ресурсного забезпечення
інформаційне		
технічне		
організаційне		
нормативно-правове		

Практичне завдання 4

Розкрити структуру форми обліку на підприємстві (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Структура форми обліку на підприємстві

Вхід у систему (назва документів)	Обробка облікової інформації			Вихід (звітність)
	Регістри аналітичного обліку	Регістри синтетичного обліку	Узагальнення інформації	

Практичне завдання 5

Скласти перелік методів, способів та прийомів бухгалтерського обліку, які забезпечують вирішення кожного з його завдань управління (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Методи, способи і прийоми бухгалтерського обліку

Завдання обліку	Методичні прийоми	Способи обліку	Прийоми обліку

Практичне завдання 6

Визначити об’єктивні і суб’єктивні чинники, що впливають на організацію обліку на базовому підприємстві (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Об’єктивні і суб’єктивні чинники, що впливають на організацію обліку

Назва чинників	Напрямок їх впливу	Заходи підприємства

Питання для самоконтролю знань

1. Суть, завдання і зміст організації обліку.
2. Вимоги, які ставляться до організації обліку на підприємствах.
3. Принципи організації обліку.
4. Предмет і об`єкти організації обліку.
5. Напрями організації обліку
6. Способи ведення обліку.
7. Методичні і технічні прийоми організації обліку.
8. Основні чинники, що впливають на організацію обліку на підприємстві.

Проблемні питання

1. Розкрийте зв’язок між методологією та організацією обліку.
2. Обґрунтуйте необхідність кожного рівня організації обліку та його склад.
3. Які методичні прийоми забезпечують реалізацію завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком?
4. Які ресурси забезпечують функціонування системи бухгалтерського обліку та як їх організувати на підприємстві?
5. Які моделі обліку розробляються на підприємстві?
6. Обґрунтуйте необхідність проекту організації обліку та порядок його розробки.

Тести

1. Предмет організації обліку:

а) обліковий процес;

б) праця персоналу бухгалтерії;

в) забезпечення обліку;

г) всі наведені варіанти разом.

2. Предметом організації обліку є:

а) реалізації завдань, що ставляться перед обліком;

б) обліковий процес, апарат бухгалтерії, забезпечення обліку;

в) нормативно-правове забезпечення діяльності бухгалтерії;

г) методика відображення господарських операцій у звітності.

3. Об'єкти організації обліку:

а) технологія облікового процесу; праця бухгалтерів; розвиток обліку; забезпечення обліку;

б) інформаційне, нормативно-правове, ергономічне забезпечення обліку;

в) топологічні ділянки обліку;

г) обліковий процес, робота бухгалтерії, забезпечення обліку.

4. Об'єкти організації обліку:

а) технологія облікового процесу, робота персоналу бухгалтерії;

б) процес виробництва;

в) обліковий процес, апарат бухгалтерії, забезпечення обліку;

г) технологія облікового процесу, робота персоналу бухгалтерії, розвиток та забезпечення обліку.

5. Змістом принципу цілісності є:

а) підприємство розглядається як цілісний об'єкт обліку;

б) облік є єдиною системою, що завдана в інтересах управління;

в) система обліку відповідає потребам управління;

г) правильно б і в.

6. Змістом принципу адаптивності є:

а) адаптація обліку до структури підприємства;

б) гармонізація обліку із структурою підприємства та ієрархією управління;

в) врахування усіх внутрішніх зв'язків і відносин системи обліку;

г) відповідність системи обліку потребам управління.

7. Змістом принципу пропорційності є:

а) оптимальне співвідношення між різними об'єктами організації обліку;

б) гармонізація обліку зі структурою підприємства та ієрархією управління;

в) врахування усіх внутрішніх зв'язків і відносин системи обліку;

г) відповідність системи обліку потребам управління.

8. Змістом принципу субординації є відповідність системи обліку:

а) потребам управління;

б) ієрархії організаційної і технологічної структур підприємства;

в) внутрішнім зв'язкам і відносинам системи обліку;

г) П(С)БО.

9. Змістом принципу динамічності є:

а) розвиток і вдосконалення обліку;

б) удосконалення форм і методів обліку разом із розвитком технології;

в) динамічне одержання та обробка інформації;

г) усі відповіді правильні.

10. Способи організації облікового процесу:

а) ручний, механізований, автоматизований;

б) первинний, поточний, підсумковий;

в) синтетичний і хронологічний;

г) синтетичний і аналітичний.

11. Технічні прийоми організації обліку:

а) документування, облікова реєстрація та узагальнення;

б) первинний, поточний, підсумковий;

в) моделювання, проектний та графічний методи;
г) інформаційний, організаційний, технічний.

12. Методичні прийоми організації облікового процесу:
а) механічний, переробний, творчий;
б) ручний, механізований, автоматизований, автоматичний;
в) первинний, поточний, підсумковий;
г) моделювання, проектування, складання графіків.

Рекомендовані джерела: [29; 56; 57; 59; 62, с. 17; 68; 70; 72, с. 19; 78; 80; 97, с. 27; 94, с. 11; 99, с. 15; 121, с. 12–41;130, с. 9–35; 132, с. 116; 135, с. 7–8; 136, с. 6; 144, с. 9]

ТЕМА 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ФОРМУВАННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ АПАРАТУ БУХГАЛТЕРІЇ

2.1. Елементи наукової організації праці персоналу бухгалтерії.

2.2. Нормування роботи апарату бухгалтерії та порядок визначення його чисельності.

2.3. Поділ й кооперування праці та принципи, за якими вони здійснюються.

2.4. Структура й побудова апарату бухгалтерії.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– зміст та склад елементів наукової організації праці персоналу бухгалтерії та порядок їх практичного застосування для організації роботи апарату бухгалтерії;

– методи нормування праці бухгалтерів та розрахунку чисельності апарату бухгалтерії;

– сутність та значення поділу й кооперування праці бухгалтерів та принципи, за якими вони здійснюються;

– порядок організації роботи апарату бухгалтерії;

– порядок формування структури й побудови апарату бухгалтерії;

– форми та типи апарату бухгалтерії та критерії їх застосування.

Ключові слова: елементи наукової організації праці апарату бухгалтерії, нормування праці бухгалтерів, норми часу, норматив чисельності, розрахунок чисельності апарату бухгалтерії, поділ й кооперування праці, форми та типи апарату бухгалтерії.

2.1. Елементи наукової організації праці персоналу бухгалтерії

Ведення бухгалтерського обліку, складання форм звітності та здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю суб'єктів господарювання здійснюється бухгалтерією. Це визначає її важливість як невід'ємної складової будь-якої бізнес-структури та висуває вимоги до якості та ефективності роботи, від яких безпосередньо залежать оперативність, своєчасність та вірогідність інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, а тому і якість таких рішень. Потрібно враховувати, як Науково-технічний прогрес, впровадження комп'ютерних технологій, новітніх методів та способів комунікації як безпосередньо між бухгалтерами, так і з іншими працівниками та менеджментом суттєво змінили характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком, що не може не відображатися на організації роботи бухгалтерії. Апарат бухгалтерії може ефективно функціонувати лише у разі створення певних умов для його роботи. Оптимальне та раціональне використання трудових ресурсів та зростання ефективності роботи апарату бухгалтерії забезпечує наукова організація праці.

Наукова організація праці (НОП) апарату бухгалтерії є комплексом організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних і естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікової роботи, створення сприятливих умов праці та розвиток творчих здібностей працівників.

Елементи наукової організації праці апарату бухгалтерії:

– організація трудового процесу на основі раціонального поділу і кооперування праці, створення ефективної структури апарату бухгалтерії, спроможного забезпечити виконання усього комплексу облікових робіт;

– планування облікових робіт з метою забезпечення їх вчасного виконання, регламентування функцій та обов'язків бухгалтерії, її структурних підрозділів та кожного бухгалтера;

– вдосконалення організації робочої зони і робочих місць бухгалтерів шляхом оснащення комп'ютерною та організаційною технікою;

– впровадження у практику сучасних методів і способів облікової роботи;

– вдосконалення нормування облікової роботи та визначення чисельності апарату бухгалтерії за нормами норми часу на виконання кожного виду облікових робіт у розрізі об'єктів обліку та за нормативами чисельності працівників бухгалтерії;

– вивчення та впровадження передового досвіду облікової роботи;

– раціональний підбір працівників на основі досвіду роботи, рівня освіти та кваліфікації, ставлення до виконання посадових обов'язків; спеціальна підготовка і систематичне підвищення рівня кваліфікації апарату бухгалтерії;

– створення сприятливих умов праці шляхом забезпечення науково-обґрунтованих параметрів мікроклімату у приміщенні бухгалтерії, її раціонального освітлення, зниження рівня шуму, естетичного оточення та інших оптимальних умов праці;

– розвиток творчих здібностей, здорової конкуренції у колективі та суспільної активності працівників шляхом розробки і впровадження системи заохочень, забезпечення духовного збагачення працівників, підвищення їх зацікавленості у результатах праці, створення у колективі почуття відповідальності за результати роботи, взаємної поваги та вимогливості.

Наукова організація праці у бухгалтерії впроваджується у три етапи. На першому вивчаються і аналізуються діючі засади організації праці апарату бухгалтерії: його структура і побудова; поділ і кооперування праці; наявність та якість внутрішніх нормативних документів, що регламентують функціонування апарату бухгалтерії (положення про бухгалтерію, положення про відділи (сектори) бухгалтерії, посадові інструкції, графіки облікових робіт тощо); а також умови праці та оснащення робочих місць. На другому етапі розробляються і обговорюються пропозиції з наукової організації праці та техніко-економічні, соціальні, психофізіологічні і естетичні заходи, проводяться експерименти та створюються передумови для їх впровадження. На третьому впроваджуються розроблені і апробовані заходи та організовується спостереження за їх ефективністю з метою подальшого удосконалення.

Рекомендації з наукової організації праці розробляють комплексно, використовуючи принципи ергономіки, інженерної та соціальної психології. У процесі організації роботи апарату бухгалтерії необхідно встановлювати фактори, які сприяють зростанню продуктивності і якості праці та ускладнюють процес виконання облікових робіт. Серед таких факторів найважливішими є: рівень професійної і загальної підготовки спеціалістів; підпорядкованість у трудовому колективі; задоволеність роботою; ступінь емоційного напруження, можливість стресових ситуацій та втоми, що ослаблює увагу і ускладнює виконання роботи; інтенсивність роботи та межі її підвищення; швидкість реакції, межі відповідальності; мікроклімат у колективі; конструкція елементів робочої зони і робочого місця; психологічне середовище у колективі; ступінь виробничого шуму та естетичний рівень навколишнього середовища. При організації роботи апарату бухгалтерії необхідно враховувати соціально-економічні й інженерно-психологічні фактори і чинники, що є невід'ємною складовою умов праці є взаємовідносини між працівниками.

Важливим елементом організації праці апарату бухгалтерії є раціональне планування службових приміщень та створення комплексу організаційно-технічних умов, які забезпечують нормальну роботу відповідно до санітарно-гігієнічних стандартів. При виборі **приміщення для бухгалтерії** підприємства слід виходити з таких критеріїв: 1) максимальне наближення до апарату управління та інших підрозділів підприємства, що забезпечить між ними та бухгалтерією оптимальну взаємодію та взаємозв'язок у процесі формування та передавання облікової інформації; 2) створення нормальних умов праці для бухгалтерів; 3) забезпечення зручностей при обслуговуванні відвідувачів, у тому числі працівників підприємства, що безпосередньо взаємодіють з апаратом з бухгалтерії у процесі виконання посадових обов'язків, зокрема, здавання або одержання документів та з інших потреб.

Бухгалтерію слід розташовувати в одному приміщенні зі структурами управління та поруч із підрозділами основного виробництва, що забезпечить оптимальну взаємодію між ними. Для вільного доступу відвідувачів до бухгалтерії їй слід виділяти

приміщення на першому-другому поверхах. Структурні підрозділи бухгалтерії слід розташовувати так, щоб забезпечити між ними тісну взаємодію. З цією метою доцільно для усього апарату бухгалтерії виділяти або одну велику кімнату, поділяючи її на блоки, або надавати для кожного сектору (відділу) окремі приміщення, розташовані поруч. Окремі кімнати слід виділяти для головного бухгалтера, касира та працівників, що постійно приймають відвідувачів. Приміщення бухгалтерії необхідно спеціально обладнати, унеможливити доступ до робочих місць бухгалтерів сторонніх осіб; для відвідувачів відвести окремі робочі місця (стіл, стілець), забезпечивши їх необхідним канцелярським приладдям. Площа приміщення повинна відповідати санітарним нормам із розрахунку 20 $м^3$ на працівника, тому для однієї особи слід виділяти 3,25–6$м^2$ за мінімальної висоти приміщення 3,25 м.

Одним із суттєвих чинників, що сприяють зростанню ефективності та якості роботи апарату бухгалтерії, є створення **комфортних умов праці бухгалтерів**. Їх комплекс включає: 1) підтримання оптимальної температури у приміщеннях (18–20°) за рахунок опалення та оснащення кондиціонерами; 2) раціональне освітлення відповідно до санітарних норм; 3) зниження рівня шуму; 4) кольорове оформлення стін, що сприяє зростанню продуктивності розумової діяльності. Для зростання продуктивності праці та зменшення помилок в обліку насамперед необхідно забезпечити **раціональне освітлення робочого місця бухгалтера**. При цьому доцільно перевагу надавати природнім джерелам світла порівняно зі штучними. Освітлення повинно бути рівномірним протягом робочого дня і ураховувати контрастність об’єкта і фону. Це досягається поєднанням загального освітлення всього приміщення з використанням в окремій робочій зоні місцевого освітлення, але лише його застосовувати недопустимо. Для цього доцільно застосовувати поворотні, пересувні лампи. М’яке світло, що не сліпить очі, повинно надходити до поверхні робочого стола ліворуч. При освітленні службових приміщень та робочих місць рекомендують такі норми:

– у разі люмінесцентного освітлення – 300 люкс;

– у разі освітлення лампами розжарювання – 150 люкс.

Ефективність освітлення у приміщеннях підвищується при раціональному фарбуванні стін та стель. На ефективність праці суттєво впливає колір приміщення. Найсприятливішим є білий, зелено-блакитний, світло-зелений, бежевий. Ці кольори не тільки заспокійливо діють на нервову систему людини, але і значно поліпшують освітленість у приміщеннях. Для кращого розсіювання та відбиття світла рекомендується стелю фарбувати у білий колір, він відбиває до 90 % світлового потоку. Стіни повинні менше відбивати світло і мають бути темнішого кольору, ніж стеля. Якщо вікна у приміщенні виходять на сонячний бік, то стіни краще фарбувати в прохолодні тони: блакитний, зеленуватий, салатний. Для приміщень з вікнами, орієнтованими на північ, північний захід, північний схід, більше підходять кольори теплої гами: жовтуватий, піщаний. Підлоги, незалежно від матеріалу, з якого їх зроблено, повинні мати темніший колір, ніж стіни. Озеленення приміщень як декоративний елемент інтер'єру, поліпшує склад повітря, зменшує нервово-психічне стомлення, що особливо важливо для умов розумової праці.

Робоче місце бухгалтера – це зона його трудової діяльності, яку необхідно оптимально пристосувати для виконання функцій, визначених посадовою інструкцією. **Організація робочих місць** – це створення найбільш оптимальних і сприятливих умов праці, забезпечення їх раціонального розміщення, розумне укомплектування усім необхідним для роботи на обмеженій площі, створення зручності та комфорту у роботі виконавців, усунення дії на них небезпечних факторів зовнішнього середовища, забезпечення безперебійного обслуговування робочих місць усім необхідним для успішного виконання облікових робіт.

Основний принцип організації робочого місця бухгалтера – це його комплексне оснащення комп'ютерною технікою, засобами зв'язку, зручними для роботи меблями, нормативно-довідковими матеріалами та іншим знаряддям, необхідним для роботи. Для оснащення робочих місць потрібно обирати меблі з уніфікованих елементів, які ураховують посадові обов'язки і характер роботи кожного працівника. Із таких елементів можна монтувати різноманітні робочі столи, приставки до них, тумби та

інше. Відстань між робочими місцями повинна бути 0,75–0,9 м. Для зберігання технічної та довідкової літератури, а також папок з документами пропонується шафа загального користування.

У сучасних умовах комп'ютер стає основним функціональним елементом робочого місця бухгалтера, тому при його конструюванні необхідно дотримуватись вимог ергономічного забезпечення. **Ергономічне забезпечення** (ергономіка від грецьких слів *ergon* – робота та *nomos* – закон) – це сукупність методів і засобів, які створюють оптимальні умови для розробки, реалізації, впровадження відповідних комп'ютерних технологій, що забезпечують оптимальне функціонування системи бухгалтерського обліку, а також швидке оволодіння працівниками і користувачами їх різних типів та категорій із урахуванням вимог якісної, нешкідливої, безпечної роботи. Воно включає комплекс гігієнічних, антропометричних, психофізіологічних, психологічних вимог. Зокрема, при використанні комп'ютерної техніки необхідно забезпечити:

– достатній робочий простір для бухгалтера, що дозволяє безперешкодно виконувати як ручну роботу, так і працювати на комп'ютері;

– зручний інтерфейс для сприйняття інформації на екрані монітора;

– достатні фізичні, зорові і слухові зв'язки між бухгалтером та комп'ютером, а також між операторами. Для цього діалог з системою будують так, щоб для відповіді користувача потрібно було натискати менше клавіш. Повідомлення системи повинні супроводжуватися короткими звуковими сигналами, а особливо важливі – довгими;

– оптимальне розміщення устаткування, завдяки чому забезпечується зручне положення бухгалтера при роботі;

– припустимий рівень акустичного шуму і вібрацій, створюваних комп'ютерною та іншою технікою;

– наявність на робочих місцях інструкцій з техніки безпеки.

У разі застосування комп'ютерів слід дотримуватись вимог гігієни праці, а саме: заданих параметрів повітряного середовища (температури, відносної вологості, барометричного тиску), у

приміщеннях рекомендується здійснювати кондиціювання повітря. Нормальними кліматичними умовами експлуатації ПЕОМ є:

– температура навколишнього повітря – 20 + 5° С;

– відносна вологість навколишнього повітря – 65 ± 15 %;

– атмосферний тиск – від 84 до 107 кПа (630–800 мм. рт. ст.);

– максимальна запиленість повітря в приміщеннях при розмірі часток не більше 3 мкм – 0,75 мг/куб. м.

Відстань між очима працюючого та екраном комп'ютера повинна бути не меншою півтори довжини діагоналі монітора; дисплей слід розташовувати нижче рівня очей на 15 градусів, а клавіатуру – на відстані близько 40 сантиметрів від тулуба. Зап'ястя повинні розташовуватися так, щоб сонячне проміння і світло ламп не відбивались від нього та не осліплювали працюючого. Рівень яскравості екрана має відповідати яскравості світла в приміщенні, чого можна домогтися за допомогою налагодженого монітора.

Складовими ділового виробничого клімату у бухгалтерії є соціальний, моральний та психологічний мікроклімат.

Соціальне забезпечення включає виховання свідомого ставлення кожного бухгалтера до виконання посадових обов'язків, усвідомлення ними завдань і значення роботи бухгалтерії у функціонуванні підприємства, дотримання правил трудової дисципліни та регламенту підприємства, розвиток творчої активності та ініціативи працівників, запровадження наставників тощо.

Для підвищення якості і ефективності роботи апарату бухгалтерії поряд із заходами моральної мотивації слід застосовувати систему матеріального заохочення у результатах роботи шляхом запровадження раціональної оплати праці. Апарат бухгалтерії забезпечує потреби управління в інформації, чим бере активну участь у функціонуванні підприємства, тому його роботу потрібно оплачувати нарівні із оплатою праці, встановленою для інших категорій управлінського персоналу.

Для кожної категорії персоналу бухгалтерії встановлюється певний рівень оплати праці. Він залежить від складності та обсягів облікової роботи, яку повинен виконати той чи інший виконавець. Але рівень заробітної плати керівників (головного

бухгалтера, його заступників) не може у рази перевищувати заробітну плату підлеглих. Для підвищення продуктивності і ефективності роботи апарату бухгалтерії необхідно розробити науково обґрунтовану систему мотивації праці шляхом запровадження диференційованої оплати, за якої рівень заробітної плати кожного виконавця безпосередньо залежить від результатів його роботи (своєчасного складання звітності або виконання облікових робіт, роботи без помилок та зауважень, суворого дотримання правил внутрішнього розпорядку тощо); володіння іноземними мовами, навичками роботи на комп'ютері та іншими засобами організаційної техніки тощо. При цьому систему матеріальної мотивації та заохочення необхідно поставити у залежність як від результатів власної праці бухгалтера, так і результатів фінансово-господарської діяльності підприємства за рахунок, наприклад, премій за певні звітні періоди або виплат за підсумками роботи за рік.

Для раціональної організації роботи апарату бухгалтерії вирішального значення набуває система соціально-психологічного забезпечення. Вона включає створення високого рівня організаційної культури, сприятливого морально-психологічного клімату у колективі, забезпечення раціонального керівництва персоналом бухгалтерії. Ефективність роботи апарату бухгалтерії залежить насамперед від атмосфери взаємної пошани і поваги, свідомого підпорядкування своєї поведінки високим моральним ідеалам, співпраці між керівником і підлеглими, між працівниками як колегами. Важлива роль в ефективному забезпеченні праці належить моральному мікроклімату. У колективі повинні переважати взаємодовіра між працівниками, товариські взаємини і дружба, взаємодопомога, глибока пошана до кожного члена колективу, турбота про молоде покоління.

Психологічний клімат у бухгалтерії переважно залежить від раціональності дій головного бухгалтера та керівників структурних підрозділів бухгалтерії. Раціональність управління персоналом визначається такими факторами, як: досвід керівництва, рівень знань не лише бухгалтерського обліку, але й інших економічних дисциплін, без яких неможливе керівництво сучасними

обліковими структурами, комунікаційні якості, перспективність, свобода мислення, цілеспрямованість, гнучкість керівництва на усіх рівнях управління (секторами, відділами, групами), його творча активність та здатність приймати рішення у різних умовах.

Не менш важливою умовою раціональної організації обліку є формування корпоративної культури. Кожному підприємству притаманна власна система матеріальних та духовних цінностей, еталонів поведінки, настроїв, методів управління та принципів діяльності та інші компоненти організаційної поведінки. Корпоративна культура є інструментом, що дозволяє орієнтувати усі підрозділи та окремих осіб на загальні цілі, мобілізувати ініціативу працівника та полегшувати продуктивне спілкування між ними, адже культурне підприємство – це гармонійне підприємство, на якому працівник сприймається як найголовніша цінність та, як наслідок, організує міжособисту та міжгрупову взаємодію на психологічному рівні; підприємство, що будує своє відношення з елементами навколишнього середовища на підставі розуміння їх системної сутності та унікальності.

Для організації облікової роботи величезного значення набуває раціональна техніка роботи кожного бухгалтера. Самоорганізація праці – це комплекс заходів, що вживаються самим виконавцем для забезпечення системи та порядку у роботі. Основними елементами самоорганізації праці є організація робочого місця, робочої зони, раціонального режиму праці, забезпечення технологічної послідовності виконання облікових робіт, систематичність, дисципліна праці, самопланування порядку і послідовності виконання робіт, самоконтроль якості та своєчасності їх виконання. Самоорганізація роботи починається з ретельного планування робочого дня, чіткої системи організації власної роботи. Незважаючи на наявність індивідуальних графіків роботи, кожний працівник бухгалтерії повинен спланувати свій робочий день зранку і накреслити, що потрібно виконати.

2.2. Нормування праці апарату бухгалтерії та визначення його чисельності

Формування бухгалтерії починається з визначення її оптимальної чисельності – це чисельність бухгалтерів, що за біологічними та ергономічними нормами достатня для вчасного та якісного виконання усього обсягу облікової роботи. Від чисельності бухгалтерів на підприємстві залежить навантаження на одного працівника, тому вона є одним із факторів, що суттєво впливають на ефективність та якість облікової роботи. Недостатня чисельність бухгалтерів, з одного боку, негативно відобразиться на якості інформаційних ресурсів та вчасності їх формування, а, з іншого, перевантаження на роботі згубно впливає на стан здоров'я бухгалтерів, що призведе до хвороби, відсутності на робочому місці та плинності висококваліфікованих спеціалістів. Надмірна чисельність призведе до зростання витрат на утримання апарату бухгалтерії, тобто зростання витрат діяльності, що також негативний фактор впливу на фінансові результати діяльності підприємства. Зростання обсягів та складності облікової роботи, що є наслідком урізноманітнення інформаційних запитів менеджменту, впровадження в обліковий процес комп'ютерної техніки і застосування елементів НОП зумовлюють необхідність визначення оптимальної чисельності апарату бухгалтерії.

Оптимальну чисельність апарату бухгалтерії можна розрахувати із застосуванням науково обґрунтованих норм облікової роботи. Об'єктами нормування роботи апарату бухгалтерії є його функції, комплекси облікових робіт або окремі їх види. Облікова робота складається з окремих операцій, останні – із прийомів, тобто елементарних дій, що дозволяє їх нормувати. Функції облікового апарату, комплекси облікових робіт або окремі їх види є об'єктами нормування праці для визначення обсягів облікових робіт та чисельності апарату бухгалтерії.

Порядок нормування роботи бухгалтерів та розрахунку нормативної чисельності апарату бухгалтерії регламентується

Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку [15]. Ними встановлені:

1) норми часу на виконання облікових робіт у розрізі об'єктів обліку;

2) нормативи чисельності працівників бухгалтерії.

Кожна норма має власне призначення, сферу та способи застосування. За допомогою **норм часу** визначають нормативний час, потім нормативну трудомісткість облікових робіт і нормативну чисельність бухгалтерів, необхідних для ведення обліку кожного об'єкта господарювання (основних засобів і нематеріальних активів, запасів, розрахунків з оплати праці тощо).

Норматив чисельності призначений для розрахунку загальної нормативної чисельності бухгалтерів у цілому по підприємству. Алгоритм розрахунку нормативної чисельності бухгалтерів підприємства можна поділити на два етапи: 1) за нормами часу розраховуємо нормативну чисельність бухгалтерів для обліку кожного об'єкта господарювання; 2) знаходимо їх загальну чисельність шляхом підсумовування отриманих показників; 3) за нормативом чисельності розраховуємо нормативну чисельність бухгалтерів у цілому по підприємству; 4) порівнюємо одержані величини (п. 2 та п. 3) і приймаємо рішення щодо оптимальної чисельності апарату бухгалтерії. Нормативи використовують для визначення оптимальної чисельності апарату бухгалтерії та прийняття оптимальних кадрових рішень.

Норма часу – це витрати робочого часу на виконання одиниці роботи бухгалтером відповідної кваліфікації у певних організаційно-технічних умовах. Їх визначають у людино-годинах, людино-днях. Наприклад, для нарахування заробітної плати одному працівнику установлено час, що дорівнює 0,15 години, це норма часу, встановлена для виконання цієї облікової роботи. Норми часу встановлені в годинах для виконання робіт одним виконавцем, їх розроблено на всі види облікових робіт, передбачених Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, П(С)БО та іншими нормативними документами. Вони включають час на підготовчо-заключні роботи, обслуговування робочого

місця, відпочинок, у тому числі час на фізкультурні паузи і особисті потреби. Він становить 10 % від оперативного часу. Норми часу (дод. Б1) встановлені для виконання облікової роботи з належною якістю. Залежно від якості документів норми часу коригуються на поправочні коефіцієнти (Кя) (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Коефіцієнти коригування норм часу з урахуванням якості документів

Якість документа	Коефіцієнт, Кя
Документ якісний (Кя1)	1,0
Документ із недоліками: термінологія не відповідає прийнятим стандартам, записи зроблено незрозуміло, що призводить до неоднозначного прочитання, відсутній зміст, нумерація сторінок (Кя2)	1,1

Розглянемо алгоритм визначення нормативної чисельності апарату бухгалтерії за нормами часу. На першому етапі розраховують **трудомісткість кожного типового виду облікових робіт**:

$$T = \sum T_0 \times Vi ,$$

де T – трудомісткість типових видів облікових робіт за рік;

Vi – обсяг певного типового виду роботи, виконуваної за рік;

T_0 – витрати часу (норми часу у годинах) на виконання певного типового виду облікової роботи.

Перелік облікових робіт формується окремо для кожного об’єкта обліку на основі переліку облікових операцій, які потрібно виконати протягом року, та визначають їх кількість. Склад операцій визначається методичними і технічними прийомами обліку кожного об’єкта господарювання.

На другому етапі розраховують **загальну трудомісткість типових облікових робіт**, що виконуються бухгалтерією за рік:

$$Тз = \sum_{1}^{n} Ti ,$$

де $Тз$ – загальна трудомісткість облікових робіт за рік;

Ti – трудомісткість типових видів облікових робіт;

н – кількість видів робіт, що виконуються апаратом бухгалтерії.

Останнім етапом є розрахунок нормативної чисельності бухгалтерів, необхідних для виконання певного виду облікових робіт. Вона визначається діленням загальної трудомісткості облікових робіт на річний фонд робочого часу одного працівника. Отриманий результат коригується на коефіцієнт невиходів на роботу та коефіцієнт комп'ютеризації облікових робіт. **Чисельність працівників апарату** бухгалтерії розраховується за формулою:

$$H = \frac{T_з}{Ф} \times K \times K_{кпз},$$

де H – нормативна чисельність працівників апарату бухгалтерії, осіб;

Тз – загальна трудомісткість облікових робіт за рік;

Ф – річний фонд робочого часу одного працівника, годин;

К – коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників на роботу (відпустки, хвороби тощо), як правило, він становить 1,15;

Кк.п.з. – коефіцієнт рівня комп'ютеризації облікових робіт.

Приклад розрахунку трудомісткості облікових робіт показаний на роботах з обліку праці та її оплати за показниками:

– заробітна плата нараховується за відпрацьований час та час відпустки;

– із заробітної плати утримують податок з доходів фізичних осіб, військовий збір та профспілкові внески.

Середньооблікова чисельність працівників підприємства – 250 осіб.

Рівень комп'ютеризації облікових робіт менше 70 %.

Нормативна трудомісткість облікових робіт розрахована у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Розрахунок нормативної трудомісткості облікових робіт

Назва господарських операцій (одиниця виміру позиції – облікова операція за одним працівником на місяць)	**Кількість облікових операцій на рік, які щомісячно повторюються**	**Норма часу на виконання операції, людино-годин**	**Річна трудомісткість, людино-годин (гр. 2 × гр. 3)**
1. Нарахування заробітної плати працівникам за відпрацьований час	(250 × 11) =2750	0,15	412
2. Нарахування оплати за відпустку	250	0,10	25
3. Утримання ПДФО	3000	0,10	300
4. Утримання військового збору та профспілкових внесків	3000 × 2=6000	0,15	900
Разом	X	X	1637

Нормативна чисельність бухгалтерів з обліку заробітної плати розрахована у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок нормативної чисельності бухгалтерів

Найменування розрахункових показників	**Значення показника**
1. Річний фонд робочого часу одного працівника в 201… р.	2 002 години
2. Коефіцієнт який враховує заплановані невиходи працівників (з відпусток, хвороби тощо)	1,15
3. Коефіцієнт комп’ютеризації облікових робіт, обсяг яких становить 70 % загального обсягу облікових робіт	1,3
4. Нормативна чисельність – 1637 : 2002 × 1,15 × 1,3 = 1,3	1 бухгалтер

Поправочні коефіцієнти на рівень автоматизації облікових робіт наведені у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Поправочні коефіцієнти на рівень автоматизації облікових робіт

Частка облікових робіт, що виконуються на ПЕОМ, %	**Менше 70**	**71–80**	**81–90**	**91–95**	**96–100**
Поправочний коефіцієнт Кк.п.з.	1,3	1,2	1,1	1,05	1,0

Розглянемо методику розрахунку нормативної чисельності бухгалтерів у цілому по підприємству за **нормативом чисельності** за формулою:

$$H = K \times Ч_{пр}^{x} \times N_{сп}^{y},$$

де *Н* – нормативна чисельність працівників бухгалтерії, осіб;

Чпр. – чисельність працюючих на підприємстві, осіб;

Nс.п. – кількість самостійних структурних підрозділів на підприємстві, од.;

К – коефіцієнт регресії лінійного рівняння;

х, у – коефіцієнти регресії степеневого рівняння.

Нормативну чисельність бухгалтерів визначають за рівнянням регресії. Значення коефіцієнтів регресії залежить від списковой чисельності працівників підприємства і кількості самостійних структурних підрозділів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Коефіцієнти регресії для розрахунку чисельності апарату бухгалтерії

Чисельність працівників підприємства, осіб	**Коефіцієнти регресії**		
	К	**х**	**у**
До 500 осіб	5,195	0, 333	0, 166
>500 <=1000	10,044	1,282	0, 167
>1000 <=5000	14,249	0,618	0, 085
>5000 <=10000	29, 639	0, 161	0, 086
> 10000<=15000	23,374	0, 263	0, 087
> 15000<=20000	0, 879	1,479	0, 084

Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків у Міжгалузевих нормативах чисельності працівників бухгалтерського обліку нормативи чисельності апарату бухгалтерії наведено у картах (дод. Б 2). Якщо величини факторів-аргументів відрізняються від наведених у нормативних, то розрахунок чисельності виконується за формулами, які наведено у картах.

Загальну нормативну чисельність (*Нз*) апарату бухгалтерії можна визначити за формулою:

$$Н_з = Н \times К_{кпз},$$

де *Нз* – загальна нормативна чисельність працівників апарату бухгалтерії;

Н – нормативна чисельність працівників бухгалтерії, осіб;

Кк.п.з. – коефіцієнт рівня комп'ютеризації облікових робіт.

Приклад розрахунку загальної нормативної чисельності апарату бухгалтерії за умовними показниками:

1. Середньооблікова чисельність працівників підприємства (*Чпр*.) – 250 осіб.

2. Кількість самостійних структурних підрозділів (*Nс.п*.) – 10 од.

3. Частка облікових робіт, що виконуються на ПЕОМ, менше 80 %.

Розрахунок:

1. Нормативна чисельність працівників бухгалтерії (*Н*) для підприємства із чисельністю 250 осіб і 10 самостійними структурними підрозділами становить 4,8 особи (дод. Б2).

2. Коефіцієнт комп'ютеризації облікових робіт (*Кк.п.з* = 1,3) (табл. 2.3).

3. Загальна нормативна чисельність працівників бухгалтерії становить:

Нз = 4,8 × 1,3 = 6, 24 = 6 осіб.

Зміни норм часу для розрахунку чисельності бухгалтерів впливають як на на чисельність працівників, так і на розподіл обов'язків між ними, тому при запровадженні нових норм необхідно керуватись ст. 86 КЗпП, згідно з якою:

– запровадження, заміна і перегляд норм праці провадиться власником або уповноваженим ним органом за погодженням з

виборним органом первинної профспілкової організації (профспілковим представником);

– власник повинен роз'яснити працівникам причини перегляду норм праці, а також умови, за яких мають застосовуватися нові норми;

– про запровадження нових і зміну чинних норм праці власник повідомляє працівників не пізніше як за один місяць до їх запровадження.

Недотримання встановленої законодавством процедури є порушенням трудового законодавства. Процес запровадження нових норм облікової роботи на підприємстві здійснюється у декілька етапів. На підготовчому етапі оформлюють заявку керівника підприємства голові профспілкової організації про узгодження норм часу на облікові роботи, до якої додають проект відповідного наказу та витяг з протоколу засідання профспілкового комітету зі згодою на запровадження норм часу на облікові роботи. На етапі запровадження норм часу оформляється наказ по підприємству. У ньому затверджується розрахунок нормативної трудомісткості робіт і нормативної чисельності працівників апарату бухгалтерії, відхилення штатної чисельності від нормативної, які оформляються як додаток до наказу; установлюється строк запровадження нових норм часу; сповіщаються працівники бухгалтерії про майбутнє запровадження норм часу. У разі відхилення фактичної чисельності апарату бухгалтерії від нормативної головному бухгалтеру дається доручення у зазначений строк внести відповідні пропозиції про оптимальні кадрові рішення з метою приведення чисельності апарату бухгалтерії до розрахункової.

2.3. Структура і побудова апарату бухгалтерії

Бухгалтерія є структурним підрозділом підприємства, призначеним для виконання певних функцій і завдань. На апарат бухгалтерії покладають певні обов'язки, а також його наділяють певними правами. Ефективно виконувати покладені на нього функції і завдання апарат бухгалтерії може за умови вмілої організації його роботи. Така організація включає комплексне

вирішення усіх питань, пов'язаних із його організаційною побудовою, що є наступним етапом після визначення оптимальної чисельності апарату бухгалтерії.

Організаційна побудова – це форма поділу і кооперування праці, що включає поділ облікової роботи між бухгалтерами; вибір структури та форми апарату бухгалтерії, чітке визначення його завдань, обов'язків і функцій, нормативно-правове регламентування роботи бухгалтерії. Поділ праці є «джерелом розвитку суспільства. Це підвищує продуктивність праці, яка залишається і в ринкових умовах прогресивним напрямом розвитку економіки» [80, с. 14]. Поділ праці є основою організації праці в усіх видах діяльності, у тому числі в бухгалтерії, а тому і основою побудови апарату бухгалтерії та визначення його структури.

Поділ праці – це розчленування облікового процесу на окремі самостійні види робіт та їх закріплення за виконавцями. Спеціалізація бухгалтерів на виконанні певних облікових операцій забезпечує зростання рівня їх професіоналізму, продуктивності та якості праці, тому є одним із основних чинників удосконалення облікового процесу. Поділ праці між працівниками дозволяє визначити функції та завдання кожної структурної дільниці та розробити організаційну модель апарату бухгалтерії. Поділ праці у бухгалтерії реалізується у розподілі обов'язків між виконавцями як за характером і змістом роботи, так і за рівнем кваліфікації персоналу. За характером і змістом роботи її поділяють за такими принципами:

– предметним (тематичним; оперативно-виробничим, топологічним);

– функціональним;

– змішаним.

При застосуванні **предметного принципу** поділу праці за кожним сектором (відділом, групою, окремим бухгалтером) закріплюється певний об'єкт обліку, наприклад, сектор або група обліку основних засобів і нематеріальних активів; сектор або група обліку запасів; сектор або група обліку грошових коштів; сектор або група обліку розрахунків з персоналом; сектор або група обліку виробництва; сектор або група обліку реалізації;

обліку розрахункових операцій. У разі застосування оперативно-виробничого принципу поділу праці та формування структурних підрозділів апарату бухгалтерії за кожним з них закріплюється окреме виробництво, ділянка, які технологічно пов'язані між собою: облік основного та допоміжного виробництв у промисловості; облік капітального будівництва, монтажних робіт у будівництві; облік рослинництва, облік тваринництва, облік машинно-тракторного парку в сільському господарстві, облік автотранспорту тощо.

Певний принцип поділу праці у бухгалтерії застосовується для виконання певних завдань, поставлених перед апаратом бухгалтерії. Так, предметна структура апарату бухгалтерії призначена забезпечити формування облікової інформації у цілому по підприємству, а виробнича – у розрізі окремих структурних підрозділів або видів діяльності, що дозволяє ефективно управляти та контролювати їх діяльність. На малих підприємствах використовується предметний принцип, тобто за виконавцем закріплюється певна ділянка обліку.

При **функціональному принципі** поділу праці структурні підрозділи апарату бухгалтерії – сектори (відділи, групи) спеціалізуються на виконанні однорідних облікових операцій відповідно до стадій технологічного процесу формування облікової інформації. Так, один сектор лише складає документи або їх приймає, другий – перевіряє та обробляє; третій – веде аналітичний та синтетичний облік; четвертий – складає звітність. Такий варіант найповніше відповідає сучасним вимогам організації апарату бухгалтерії, де кожне робоче місце оснащене персональним комп'ютером.

На підприємствах зі значним обсягом облікових робіт комбінуються предметний та функціональний принципи побудови структурних підрозділів апарату бухгалтерії. При цьому облікова робота між відділами розподіляється за об'єктами обліку, а всередині їх виділяють групи для виконання певних облікових операцій. Наприклад, сектор обліку грошових коштів поділяють на групи обліку готівки та операцій на рахунках банків, при цьому за одними працівниками закріплюють обов'язки зі складання

документів, їх реєстрації, а за іншими – перевірки звітів касира, виписок банків та ведення Журналу 1 та Відомостей 1.1. та 1.2. Вузька спеціалізація бухгалтерів на виконанні певних облікових робіт забезпечує зростання ефективності облікової роботи, сприяє підвищенню її оперативності за рахунок зростання рівня кваліфікації.

Залежно від складності облікової роботи персонал бухгалтерії поділяють на **чотири рівні кваліфікації**:

– керівники, що очолюють апарат бухгалтерії або його структурні підрозділи (головні бухгалтери та їх заступники);

– професіонали – висококваліфіковані працівники із фаховою вищою освітою та стажем роботи за спеціальністю;

– фахівці – спеціалісти із базовою фаховою освітою;

– технічні службовці, які виконують переважно прості механічні операції (касири).

При прийнятті працівника на роботу його призначають на посаду згідно із дипломом про освіту, але подальше переміщення на посадах залежить від набутого життєвого досвіду, рівня кваліфікації та ставлення до роботи. Працівники різних рівнів кваліфікації відрізняються за рівнем знань та професіоналізму, тому їм доручається робота різної складності. Поділ праці дозволяє об’єднувати трудову діяльність окремих працівників з метою оперативного і якісного виконання завдань, поставлених перед бухгалтерією з найменшими витратами людських ресурсів.

Кооперування праці – це об’єднання окремих виконавців у групи, сектори, їх робота під керівництвом старшого бухгалтера з метою оптимального використання людських ресурсів. Кооперування праці апарату бухгалтерії здійснюється на таких організаційних рівнях (рис. 2.1).

Кооперування праці між окремими працюючими дозволяє забезпечити їх вузьку професійну спеціалізацію та підвищити рівень виконуваної роботи, забезпечивши виконавцями усі ділянки облікової роботи. Кооперування праці між функціональними підрозділами бухгалтерії забезпечує предметну спеціалізацію кожного сектору та дозволяє об’єднувати зусилля під час вирішення складних завдань, зумовлених потребами управління підприємством.

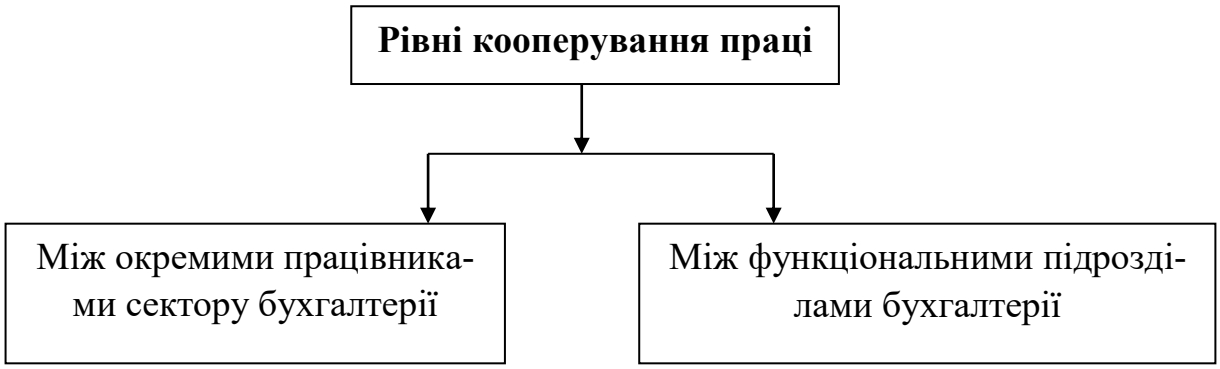


Рис. 2.1. Рівні кооперування праці

Для ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог Закону [29] обирає форми його організації:

– введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення апарату бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером;

– ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

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

Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити апарат бухгалтерії чисельністю не менше двох осіб на чолі з головним бухгалтером.

Ефективність бухгалтерського обліку залежить від оптимально вибраної форми і структури апарату бухгалтерії – це поділ на відокремлені підрозділи, призначені виконувати самостійні функції, визначення їх підпорядкованості і взаємозв'язку між ними. Форму і структуру апарату бухгалтерії підприємство обирає самостійно із урахуванням об'єктивних факторів. Структура облікового апарату, чисельність його працівників та перелік посад

залежать від обсягів діяльності підприємства, чисельності працюючих на підприємстві; структури підприємства; видів його діяльності; особливостей організації технології виробництва; територіальної розгалуженості (наявності філій, дочірніх підприємств, представництв і місць їх розташування), рівня автоматизації управління та автоматизації облікового процесу, системи управління підприємством (централізована, децентралізована), спеціалізації за видами діяльності, перспектив зростання обсягів діяльності, взаємодії бухгалтерії з іншими службами підприємства, обсягів облікової роботи, рівня кваліфікації бухгалтерів та інших факторів, що впливають на обсяги облікової роботи.

Форма і структура апарату бухгалтерії повинні відповідати таким вимогам: бути максимально простими і відповідати технологічній структурі підприємства; виключати елементи дублювання та паралелізму функцій і обов'язків працівників; чисельність апарату бухгалтерії визначати за нормами часу на виконання кожного виду облікових робіт та нормативами чисельності працівників бухгалтерії; будуватися із урахуванням сучасних наукових досягнень і відповідати принципам наукової організації праці; забезпечувати самостійність та повноцінність кожного підрозділу.

Форми апарату бухгалтерії: 1) централізована і 2) децентралізована.

При централізованій формі на підприємстві створюється головна бухгалтерія, у якій і ведеться облікова робота. Апарат бухгалтерії розташовується сконцентровано, у приміщенні адміністрації і як методично, так і адміністративно підпорядковується головному бухгалтеру. Така форма апарату бухгалтерії найбільш поширена на невеликих підприємствах з компактним розміщенням підрозділів. Вона має низку переваг і недоліків. Перевагами є ефективне використання професійного потенціалу персоналу бухгалтерії, організаційної і комп'ютерної техніки, своєчасне та якісне складання звітності, а недоліками – віддаленість апарату бухгалтерії від місць складання документів, що знижує оперативність і обсяги інформаційного забезпечення керівників середньої

ланки (начальників підрозділів, служб, відділів) під час прийняття відповідних рішень або здійснення поточного контролю діяльності структурного підрозділу.

При децентралізованій формі апарату бухгалтерії, крім головної бухгалтерії підприємства, створюються бухгалтерії у виробничих підрозділах, у яких безпосередньо працює частина апарату бухгалтерії. Така форма застосовується великими підприємствами зі значною кількістю підрозділів, а також при розміщенні окремих цехів, дільниць чи підрозділів на значній відстані від головного підприємства (філії, філіали). Бухгалтер структурного підрозділу з методичних питань підпорядковується лише головному бухгалтеру, а з адміністративних – керівнику відповідного структурного підрозділу.

В об'єднаннях, асоціаціях, холдингах, концернах створюється централізована бухгалтерія (найчастіше нею стає бухгалтерія головного підприємства), а у територіально й організаційно відокремлених підрозділах (філіях, представництвах, відділеннях) – бухгалтерії, що виконують увесь комплекс облікових робіт від оформлення первинних документів, їх обробки, ведення синтетичного і аналітичного обліку до складання фінансової і статистичної звітності. Звітність подається як до бухгалтерії головного підприємства, так і місцевим фіскальним та статистичним органам. Функції бухгалтерії головного підприємства обмежуються перевіркою і зведенням показників звітності цих підрозділів. Наближення апарату бухгалтерії безпосередньо до місць здійснення господарських операцій підвищує вірогідність обліку, дозволяє оперативно здійснювати контроль і аналіз діяльності структурних підрозділів та забезпечує потреби управління ними. Однак при цьому зростають витрати на утримання апарату бухгалтерії, послаблюється поточний контроль бухгалтерії головного підприємства за роботою на місцях. Вказані недоліки централізованої і децентралізованої організації апарату бухгалтерії успішно долаються при комплексній автоматизації обліково-аналітичних робіт, запровадженні сучасних комп'ютерних технологій, а також розвитку внутрішнього аудиту.

Типи апарату бухгалтерії: 1) лінійний (ієрархічний); 2) лінійно-штабний (вертикальний); 3) комбінований (функціональний). Тип апарату бухгалтерії залежить від чисельності бухгалтерів.

При **лінійному (ієрархічному) типі** усі бухгалтера безпосередньо підпорядковуються головному бухгалтеру, який контролює роботу кожного виконавця. Така організаційна побудова характерна для невеликих підприємств при чисельності бухгалтерів до 10–12 осіб (рис. 2.2).

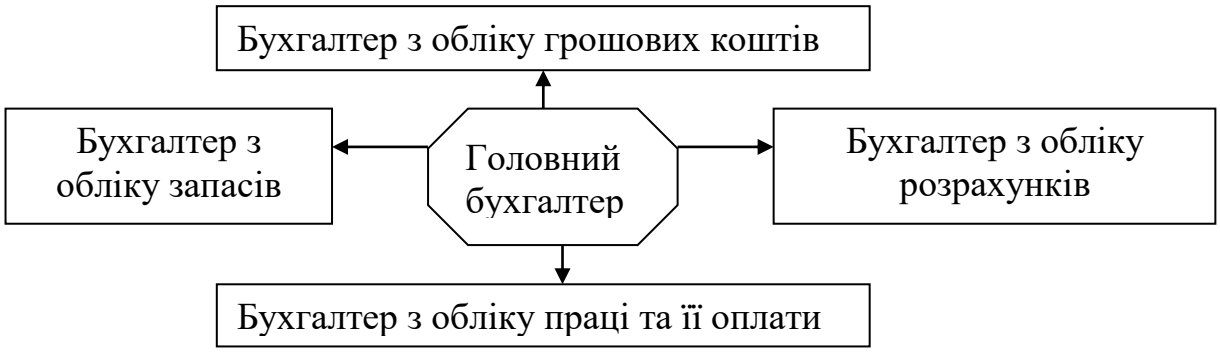


Рис. 2.2. Схема лінійного (ієрархічного) типу апарату бухгалтерії

При більшій чисельності бухгалтерів апарат бухгалтерії поділяють на самостійні структурні підрозділи – сектори, відділи, групи, кожний з яких очолюється старшим бухгалтером або заступником головного бухгалтера, який відповідає за роботу структурного підрозділу і контролює її. Головний бухгалтер здійснює керівництво апаратом бухгалтерії через заступників – це лінійно-штабний (вертикальний) тип (рис. 2.3).

Структурні підрозділи створюються 1) за функціональним принципом; 2) за предметним (оперативно-виробничим) – підрозділи виконують повний цикл облікових робіт з обліку певного об’єкта господарювання: складають, збирають й обробляють первинні документи, ведуть аналітичний і синтетичний облік, складають форми звітності і здійснюють оперативний контроль. У бухгалтерії можуть створюватись такі відділи (сектори):

– праці та її оплати, який відповідає за нарахування заробітної плати і облік розрахунків за виплатами працівникам, а також складає звітність з праці;

– матеріальний, що на невеликих підприємствах відповідає за облік запасів, необоротних активів, контролює стан складського обліку, бере участь в інвентаризації, у великих підприємствах для обліку кожного об'єкта господарювання створюються окремі групи;

– витрат діяльності, у тому числі витрат виробництва, узагальнює витрати у цілому по підприємству, а також у розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності, виробничих процесів, складає калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг), інвентаризує незавершене виробництво, складає звітність про виробництво і собівартість продукції;

– фінансово-розрахунковий, який веде облік готівки й операцій на рахунках банків, облік розрахункових і кредитних операцій;

– готової продукції та її реалізації, який веде облік надходження готової продукції на склади підприємства, її відвантаження і реалізації, розрахунків з покупцями та замовниками і складає звітність про обсяги реалізації;

– зведено-балансовий, який обліковує доходи і витрати, фінансові результати, складає форми податкової, фінансової і статистичної звітності, організовує архів підприємства.



Рис. 2.3. Схема лінійноштабного (вертикального) типу апарату бухгалтерії

На підприємствах, де фінансовий облік відокремлено від управлінського, апарат бухгалтерії поділяють на фінансову бухгалтерію, виробничу бухгалтерію та групи оперативного аналізу і контролю. Першій підпорядковують групі обліку активів (запасів і необоротних активів), розрахунків з оплати праці, розрахункових, фінансових і кредитних операцій; другій – групі обліку витрат. При оперативно-виробничому принципі кожний підрозділ бухгалтерії обслуговує декілька підрозділів або складів.

При функціональному принципі – виконує однорідні роботи (приймання або складання документів, виконання розрахунків, складання форм звітності).

В об'єднаннях, асоціаціях, холдингах, концернах бухгалтерія створюється за комбінованою структурою. Між самостійними підрозділами, які виконують предметно-замкнені облікові процеси, обов'язки і функції поділяють за функціональним принципом. Блок-схема апарату бухгалтерії, побудована за комбінованою структурою, наведена на рис. 2.4.

Структура бухгалтерії розкривається у штатному розписі підприємства, де вказують назву посад, чисельність працівників за кожною посадою, посадовий оклад та систему преміювання. Структуру апарату бухгалтерії та розподіл обов'язків між її працівниками визначає головний бухгалтер. Первинним елементом структури апарату бухгалтерії є посада. Формування посади включає визначення характеру, складу та обсягу функцій і обов'язків, які буде виконувати працівник. Структура бухгалтерії не може залишатись постійною, при змінах, що відбуваються у діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, її необхідно постійно вдосконалювати. Фундаментальною основою реалізації системного підходу до організації апарату бухгалтерії є приведення його організаційної структури у відповідність до вимог і потреб управління, що дозволить підприємству ефективно взаємодіяти із зовнішнім середовищем, продуктивно розподіляти та направляти зусилля своїх співробітників на досягнення поставлених цілей. Але рішення щодо перебудови та вдосконалення організаційної структури апарату бухгалтерії необхідно обґрунтувати обсягом витрат на його утримання.

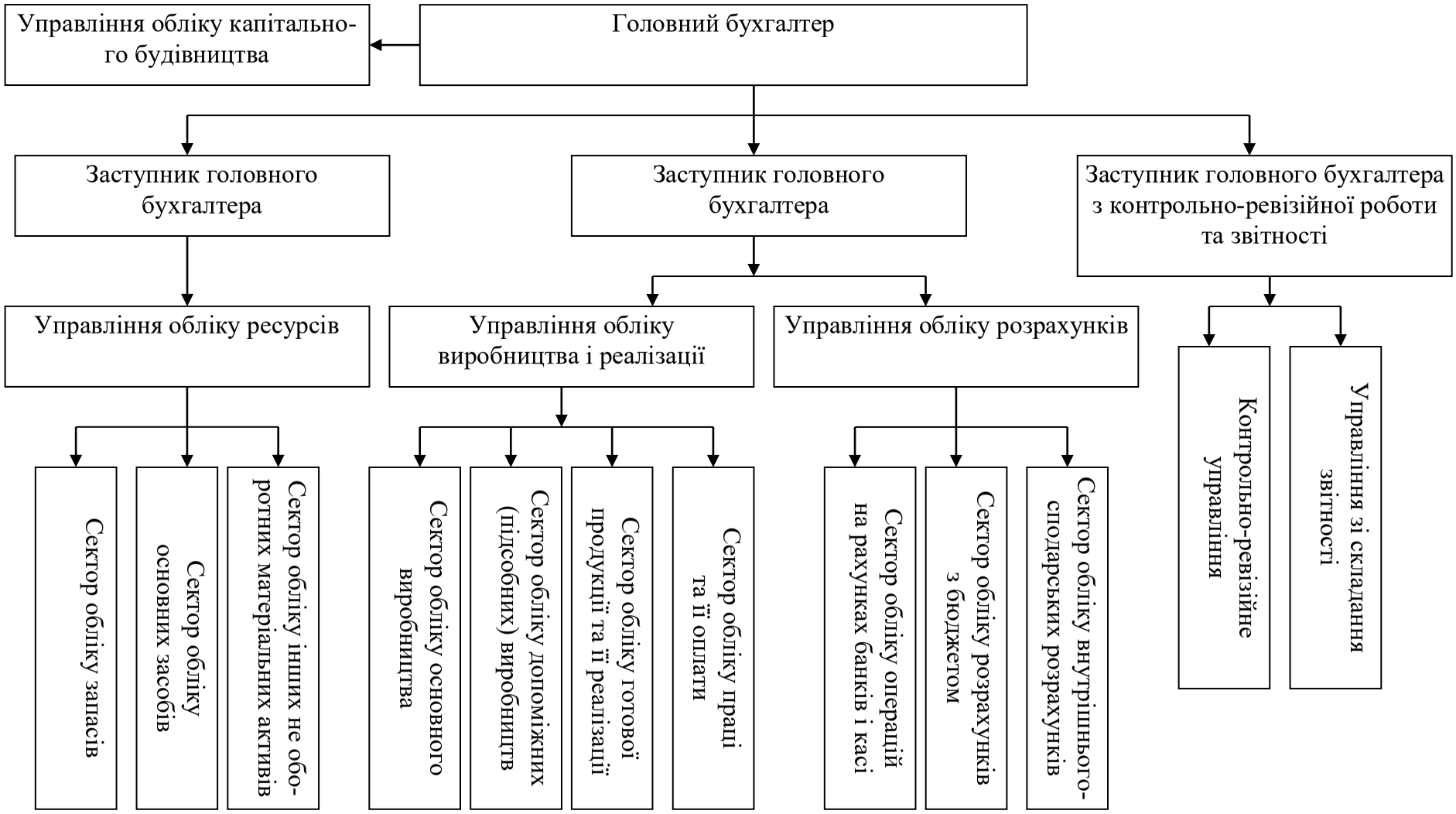


Рис. 2.4. Блок-схема комбінованої структури апарату бухгалтерії

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння порядку організації роботи апарату бухгалтерії, нормування праці бухгалтерів та розрахунку чисельності апарату бухгалтерії.

Практичне завдання 1

Центральна бухгалтерія підприємства складається з бухгалтерів:

1) обліку праці і її оплати;

2) обліку запасів;

3) обліку виробництва;

4) обліку основних засобів та нематеріальних активів;

5) обліку коштів та розрахунків.

Усі працівники підпорядковані безпосередньо головному бухгалтеру.

Потрібно:

1. Визначити тип апарату бухгалтерії та розробити його схему.

2. Визначити принципи поділу праці між працівниками бухгалтерії.

Практичне завдання 2

Центральна бухгалтерія підприємства складається з таких секторів:

1) обліку праці і заробітної плати (8 працівників);

2) обліку запасів (10 працівників);

3) обліку процесу виробництва (6 працівників);

4) обліку готової продукції та її реалізації (7 працівників);

5) обліку основних засобів та нематеріальних активів (5 працівників);

6) обліку розрахункових операцій (10 працівників);

7) касир.

Безпосередньо головному бухгалтеру підпорядковані сектор 6 та касир, першому заступнику головного бухгалтера підпорядковані 3 та 4 сектори, а решта – другому заступнику.

Потрібно:

1. Визначити тип апарату бухгалтерії підприємства та розробити його схему.

2. Обґрунтувати найбільш оптимальний принцип поділу праці між працівниками бухгалтерії.

3. Визначити функціональні обов'язки кожного бухгалтера при застосуванні предметного і функціонального принципів поділу праці.

Практичне завдання 3

Сектор обліку праці та її оплати протягом місяця виконує такі операції:

1. Нараховує заробітну плату за відпрацьований час та час відпустки. Середньооблікова кількість працівників підприємства – 350 осіб.

2. Нараховує ЄСВ.

3. Утримує із заробітної плати ПДФО, військовий збір, профспілкові внески.

4. Комп'ютеризовано 90 % облікових робіт. Поправочні коефіцієнти на рівень комп'ютеризації облікових робіт наведено у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Поправочні коефіцієнти на рівень автоматизації облікових робіт

Частка облікових робіт, що виконуються на комп'ютерах, %	Менше 70	71–80	81–90	91–95	96–100
Поправочний коефіцієнт Кк.п.з.	1,3	1,2	1,1	1,05	1,0

Витяг з норм часу на виконання облікових робіт наведено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Витяг з норм часу на роботи з обліку праці та її оплати

Назва, вид виконуваної роботи	Одиниця виміру	Норма часу, год.
Нарахування заробітної плати	Відомість – 1 позиція	0,15
Нарахування оплати за час відпустки	Те ж	0,10
Нарахування ЄСВ	Те ж	0,10
Утримання податку з доходів фізичних осіб	Відомість – 1 позиція	0,10
Утримання профспілкових внесків	Відомість – 1 позиція	0,15

Потрібно: розрахувати чисельність бухгалтерів з обліку праці та її оплати.

Практичне завдання 4

Сектор обліку основних засобів протягом місяця виконує такі роботи:

1. Оприбутковує 20 об’єктів, з яких 40 % попередньо були в експлуатації.

2. Нараховує амортизацію на 1 820 об’єктів основних засобів.

3. Списує 12 об’єктів основних засобів.

4. Вводиться в експлуатацію після ремонту – 18 об’єктів.

5. Комп’ютеризовано 60 % облікових робіт.

6. Витяг з норм часу на виконання облікових робіт наведено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Витяг з норм часу на роботи з обліку основних засобів

Назва, вид виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год.
Облік придбання, реалізації, ліквідації основних засобів та витрат на їх ремонт	Документи та регістри обліку – 1 позиція	0,15
Облік амортизації при введенні в експлуатацію об’єкта основних засобів	Відомість – 1 позиція	0,10
Нарахування амортизації протягом терміну експлуатації об’єкта основних засобів, списання залишкової вартості реалізованого об’єкта, нарахованого зносу та зменшення первісної вартості у разі вибуття основного засобу	Те саме	0,20

Потрібно:

1. Розрахувати нормативну трудомісткість облікових робіт.

2. Розрахувати чисельність бухгалтерів з обліку основних засобів.

Практичне завдання 5

Сектор з обліку коштів протягом місяця виконує операції:

1. Виписує 240 прибуткових та 310 видаткових касових ордерів.

2. На рахунках банків відбувається 720 господарських операцій.

3. Комп'ютеризовано 60 % облікових робіт.

4. Витяг з норм часу на виконання облікових робіт наведено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Витяг з норм часу на виконання облікових робіт

Назва роботи	**Одиниця виміру**	**Норма часу, год.**
Документальне оформлення руху готівки	Касовий ордер – 1 позиція	0,2
Реєстрація касових ордерів	Журнал реєстрації – 1 позиція	0,05
Облік готівкових коштів	Тесаме	0,05
Облік операцій на рахунках банків	Відомість – 1 позиція	0,10

Потрібно:

1. Розрахувати нормативну трудомісткість робіт з обліку грошових коштів.

2. Розрахувати чисельність бухгалтерів з обліку грошових коштів.

Практичне завдання 6

Матеріальний відділ бухгалтерії протягом місяця виконує такі роботи:

1. Обліковує запаси, придбані у постачальників – 4 600 найменувань.

2. Заповнює відомість 5.1 – 6 800 найменувань запасів.

3. Списує запаси у виробництво – 5 900 найменувань.

4. Списує запаси під час їх реалізації – 800 найменувань.

5. Комп'ютеризовано 80 % загального обсягу облікових робіт.

6. Витяг з норм часу на виконання облікових робіт наведено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Витяг з норм часу на роботи з обліку запасів

Назва, вид виконуваної роботи	**Одиниця виміру**	**Норма часу, год.**
Облік придбання запасів у постачальника та підзвітною особою	Картка обліку – 1 позиція	0,2
Облік запасів на складі та в бухгалтерії	Типова форма – 1 позиція	0,15
Оцінка і облік запасів при вибутті у виробництво, при реалізації	Реєстр – 1 позиція	0,06
Облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх розкраданням або псуванням	- " -	0,08

Потрібно:

1. Розрахувати нормативну трудомісткість облікових робіт.

2. Розрахувати нормативну чисельність бухгалтерів з обліку запасів.

Практичне завдання 7

1. Середньоспискова чисельність працівників підприємства – 350 осіб.

2. Кількість самостійних структурних підрозділів – 12 од.

3. Частка комп'ютеризації облікових робіт менше 80 %.

4. Нормативи чисельності апарату бухгалтерії наведено у табл. 2.11.

Потрібно:

Розрахувати загальну нормативну чисельність апарату бухгалтерії підприємства.

Таблиця 2.11

Нормативи чисельності апарату бухгалтерії

Середньооблікова чисельність працюючих, тис. чол.	Кількість самостійних структурних підрозділів, од.								
	3	**5**	**7**	**10**	**12**	**15**	**17**	**20**	**22**
0,100	2,9	3,2	3,3	3,6	3,6	3,8	3,9	4,0	4,0
0,200	3,6	4,0	4,2	4,5	4,6	4,8	4,9	5,0	5,1
0,250	3,9	4,3	4,5	4,8	4,9	5,1	5,2	5,4	5,5
0,300	4,2	4,5	4,8	5,1	5,3	5,5	5,6	5,7	5,8
0,350	4,4	4,8	5,1	5,4	5,5	5,7	5,9	6,0	6,1
0,375	4,5	4,9	5,2	5,5	5,7	5,9	6,0	6,2	6,3

Практичне завдання 8

Для побудови графіків розробити перелік облікових робіт, що виконуються бухгалтером при:

1) нарахуванні заробітної плати;

2) обліку оприбуткування запасів від постачальників;

3) обліку оприбуткування основних засобів;

4) обліку видачі запасів у виробництво;

5) обліку операцій на рахунках банків;

6) обліку операцій з готівкою;

7) обліку розрахунків з бюджетом.

Питання для самоконтролю знань

1. Сутність наукової організації праці персоналу бухгалтерії та її значення для підвищення ефективності роботи бухгалтерів.

2. Елементи наукової організації праці апарату бухгалтерії.

3. Організація поділу та кооперування праці.

4. Організація нормування праці, види норм та їх характеристика.

5. Методика визначення чисельності персоналу бухгалтерії.

6. Форми апарату бухгалтерії.

7. Типи апарату бухгалтерії.

8. Організація робочих місць та умов праці персоналу бухгалтерії.

9. Сутність і зміст соціального забезпечення персоналу бухгалтерії.

10. Організація ергономічного забезпечення роботи апарату бухгалтерії.

Проблемні питання

1. Суспільне значення бухгалтера у сучасних умовах.

2. Організація приміщення бухгалтерії.

3. Самоорганізація роботи бухгалтера.

4. Організація розпорядку роботи бухгалтерії.

5. Організація робочої зони і робочих місць бухгалтерів.

6. Вимоги до раціонального освітлення робочого місця бухгалтера.

7. Організація умов праці бухгалтерів.

8. Фактори, які сприяють зростанню продуктивності і якості праці та які ускладнюють процес виконання облікових робіт.

9. Значення наукової організації праці для функціонування бухгалтерії.

10. Етапи впровадження наукової організації праці у бухгалтерії.

11. Порядок зміни норм роботи бухгалтера.

12. Критерії підбору працівників в апарат бухгалтерії.

13. Науково-обґрунтовані параметри мікроклімату у приміщенні бухгалтерії.

14. Вимоги до естетичного оформлення приміщення бухгалтерії.

15. Розвиток творчих здібностей, здорової конкуренції у колективі та суспільної активності працівників.

16. Організація діловодства у бухгалтерії.

17. Обґрунтувати фактори, які впливають на форму і тип апарату бухгалтерії.

18. Значення ергономічного забезпечення для підвищення продуктивності праці, якості обліку та збереження здоров’я персоналу бухгалтерії.

Тести

1. Методи нормування облікових робіт:

а) механізований та автоматизований;

б) експертний, дослідно-статистичний, розрахунково-аналітичний;

в) документальний, фактичний, попередній;

г) розрахунково-аналітичний, суцільний та вибіркове обстеження.

2. Апарат бухгалтерії поділяють на сектори, групи, відділи при типі:

а) лінійному;

б) централізованому;

в) лінійно-штабному;

г) децентралізованому.

3. Загальну нормативну чисельність бухгалтерів розраховують із застосуванням:

а) норми облікової роботи;

б) норматив чисельності працівників апарату бухгалтерії;

в) норми часу на виконання кожного виду облікових робіт;

г) нормативна трудомісткість облікових робіт.

4. За нормами часу на виконання кожного виду облікових робіт визначають:

а) фактичну чисельність працівників кожного сектору (відділу) бухгалтерії;

б) загальну нормативну чисельність апарату бухгалтерії у цілому по підприємству;

в) чисельність бухгалтерів для виконання кожного виду облікових робіт;

г) нормативну чисельність бухгалтерів для обліку кожного об’єкта господарювання.

5. За нормативом чисельності апарату бухгалтерії визначають:

а) спискову чисельність працівників бухгалтерії;

б) фактичну чисельність працівників бухгалтерії;

в) загальну нормативну чисельність апарату бухгалтерії у цілому по підприємству;

г) нормативний час (нормативну трудомісткість облікових робіт).

6. Основною ознакою поділу праці персоналу бухгалтерії є:

а) ручна праця, автоматизація, механізація обліку;

б) предметна ділянка обліку;

в) етап облікової роботи: первинний, поточний, узагальнюючий;

г) вид робіт: облік, контроль, аналіз.

7. Нормативну чисельність бухгалтерів для обліку кожного об'єкта розраховують на основі:

а) нормативу чисельності працівників апарату бухгалтерії;

б) норм часу на виконання кожного виду облікових робіт у розрізі об'єктів обліку;

в) нормативного часу на ведення обліку;

г) нормативної трудомісткості облікових робіт.

8. Категорії персоналу бухгалтерії:

а) головний бухгалтер, старший бухгалтер, бухгалтер;

б) керівники, професіонали, фахівці та технічні працівники;

в) технічні виконавці, спеціалісти, провідні спеціалісти;

г) бухгалтер вищої, середньої категорії.

9. За рівнем виконуваної роботи персонал бухгалтерії поділяють на категорії:

а) низький, середній, вищий;

б) магістр, спеціаліст, бакалавр;

в) головний бухгалтер, керівник сектору, керівник групи, бухгалтер;

г) керівники, професіонали, фахівці та технічні працівники.

10. Рівні кооперування праці бухгалтерів:

а) простий, лінійний, комбінований;

б) централізований, децентралізований;

в) між окремими працюючими та між функціональними підрозділами;

г) між предметними ділянками облікової та контрольної роботи.

11. Структура бухгалтерії може бути:

а) функціональною та змішаною;

б) централізованою та децентралізованою;

в) лінійною та секторною;

г) правильної відповіді немає.

12. На структуру апарату бухгалтерії впливають:

а) наявність філій та філіалів;

б) попит на продукцію підприємства;

в) система оподаткування;

г) правильної відповіді немає.

13. Первинним елементом структури апарату бухгалтерії є:

а) тип апарату бухгалтерії;

б) штатна посада;

в) штатний розпис;

г) робоче місце бухгалтера.

14. Якщо окремі бухгалтери працюють безпосередньо у виробничих підрозділах, то це форма апарату бухгалтерії:

а) централізована;

б) децентралізована;

в) оперативно-виробнича;

г) комбінована.

15. Основною ознакою лінійного типу апарату бухгалтерії є:

а) закріплення за кожним сектором певних видів облікових робіт;

б) поділ апарату бухгалтерії на окремі сектори, відділи, групи;

в) призначення бухгалтерів у структурні підрозділи підприємства;

г) безпосереднє підпорядкування бухгалтерів головному бухгалтеру.

16. Форми апарату бухгалтерії:

а) централізована, децентралізована, комбінована;

б) централізована, децентралізована;

в) проста, лінійна, лінійно-штабна, комбінована;

г) оперативно-виробнича, функціональна.

17. Типи апарату бухгалтерії:

а) організаційно-функціональний, оперативно-виробничий;

б) централізований, децентралізований;

в) лінійний, лінійно-штабний, комбінований;

г) простий, ступінчатий, штабний.

18. Тип апарату бухгалтерії залежить від:

а) від чисельності бухгалтерії;

б) ієрархії управління;

в) виду підприємства;

г) поділу праці в бухгалтерії.

Рекомендовані джерела: [1; 15; 29; 80, с. 14].

ТЕМА 3
НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Сутність і значення нормативно-правового регулювання обліку та його структура.

3.2. Сутність та структура внутрішнього нормативно-правового забезпечення роботи апарату бухгалтерії.

3.3. Структура та порядок розробки нормативно-правових документів, що регламентують роботу апарату бухгалтерії.

3.4. Структура та порядок розробки графіків роботи апарату бухгалтерії.

3.5. Облікова політика підприємства та порядок її формування.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– сутність, значення та структуру нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку;

– сутність, значення та структуру внутрішнього нормативно-правового забезпечення роботи апарату бухгалтерії;

– призначення, види та структуру графіків роботи апарату бухгалтерії і порядок їх розробки, складання та затвердження;

– сутність облікової політики підприємства та порядок її формування.

Ключові слова: нормативно-правове регулювання, положення про бухгалтерію, положення про відділ (сектор) бухгалтерії, посадова інструкція, облікова політика, об’єкти і елементи облікової політики підприємства.

3.1. Сутність та значення нормативно-правового регулювання обліку та його структура

Нормативно-правове регулювання – це цілеспрямована діяльність держави з регулювання суспільних відносин за допомогою норм права. Воно здійснюється шляхом формування системи законодавчих та інших нормативних правових актів з відповідних питань з метою запровадження загальних засад (принципи, цілі, завдання, межі). Структура системи регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлена на рис. 3.1.

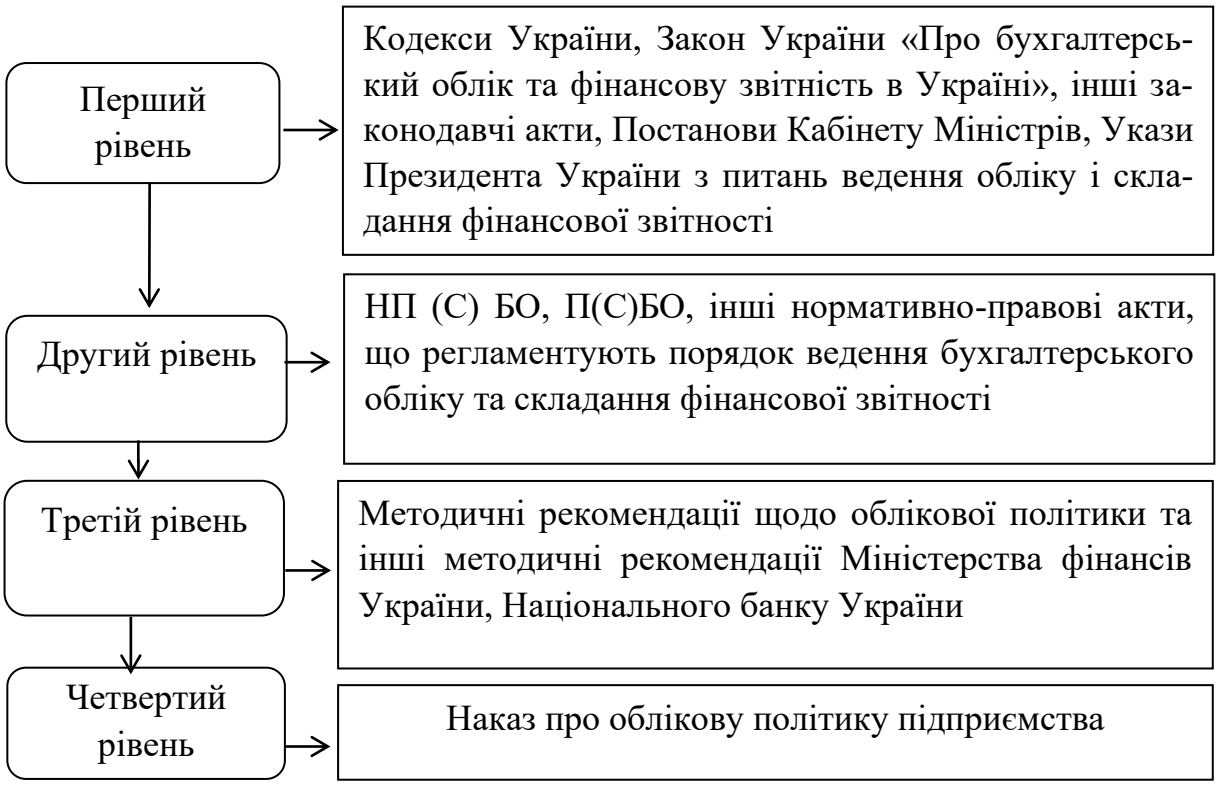


Рис. 3.1. Рівні нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Багаторівнева система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку (рис. 3.1) побудована за суворо ієрархічним принципом. Усі рівні системи взаємопов’язані між собою і кожний наступний (нижчий) базується на попередньому (вищому) рівні: «Система регулювання правил формування фінансової інформації повинна будуватися «від загального до часткового». Побудова правил передбачає формулювання

основних принципів представлення фінансової інформації і складання звітності» [116, с. 6]. Перші три рівні нормативних документів формують систему державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні. Вони визначають основні принципи і правила формування повної, правдивої та неупередженої інформації про об'єкти бухгалтерського обліку та є обов'язковими до виконання усіма суб'єктами підприємництва.

Метою державного регулювання є:

– створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, обов'язкових для всіх підприємств, що гарантують і захищають інтереси користувачів;

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Питання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності регулюються Міністерством фінансів України, яке є центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За погодженням з Міністерством фінансів України міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на основі НП(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування [29].

Національна система складається з законодавчих актів та інших нормативних документів, що регулюють питання ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Саме вона визначає особливості бухгалтерського обліку у частині його методології, методики та організації [96, с. 12]. Причиною таких відмінностей і особливостей є об'єктивні чинники: «Бухгалтерський облік визначається середовищем, у якому він функціонує. Кожній країні притаманні своя історія, свої цінності, політична система. Те саме можна сказати й про бухгалтерський облік» [131, с. 8].

Національна система бухгалтерського обліку «конкретизується рядом критеріїв: історичне місце облікової системи; історично

сформована система регламентації обліку; наявність і використання розвиненої системи національних стандартів бухгалтерського обліку; методи обліку і оцінки виробничих запасів, які використовуються у різних країнах; національний план рахунків, побудований за певною моделлю; система організації бухгалтерського обліку у масштабі підприємства; методологія визначення фінансового результату тощо» [96, с. 23]. Це свідчить, що національна система бухгалтерського обліку має організаційний характер і спрямована саме на регулювання бухгалтерського обліку, яке полягає у створенні й запровадженні:

– правових засад регулювання;

– методологічного, методичного і організаційного забезпечення.

Саме через регламентацію методологічних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності усіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки [95, с. 40], тобто встановлює єдині методологічні, методичні та організаційні основи засади обліку в країні. Запровадження для усіх суб'єктів підприємницької діяльності «єдиних правил» гри, тобто єдиних підходів оцінки та обліку майна, зобов'язань та власного капіталу забезпечує порівнянність та достовірність інформації щодо фінансово-майнового стану, доходів, витрат та фінансових результатів. Це дозволяє користувачам звітності узагальнювати інформацію як у цілому по країні, так і за різними звітними періодами, визначати динаміку та тенденції розвитку певних регіонів, галузей та окремих підприємств.

Але при веденні бухгалтерського обліку «можливі дві ситуації: або бухгалтер як суддя керується комплексом нормативних документів, або йому надається свобода у прийнятті методологічних рішень» [131, с. 26]. Суворе безальтернативне дотримання нормативних документів було притаманне для командно-адміністративної економіки, коли основним користувачем інформації була держава і інформація в основному використовувалась для контролю за діяльністю підприємств, що знов таки належали державі. В умовах економічної самостійності та незалежності бізнес-структурам для управління потрібна різноманітна

інформація. Вирішити проблеми інформаційного забезпечення менеджменту можна лише шляхом децентралізації нормативного регулювання обліку та надання суб'єктам господарювання права на вільний вибір альтернативних методів оцінки і обліку з переліку, запровадженого нормативними документами, що було реалізовано шляхом надання права на самостійне формування облікової політики.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» підприємство самостійно:

– визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

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

– затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

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

– визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість їх застосування визначена законодавством [29].

Сучасна чотирьохрівнева система обліку нарівні із кодексами, законами, положеннями бухгалтерського обліку, методичними рекомендаціями та інструкціями включає внутрішні нормативні документи, зокрема, наказ про облікову політику, призначений на основі використання принципів і базових правил,

запровадити механізми їх практичного використання, розроблені із урахуванням індивідуальних особливостей діяльності суб'єктів господарювання та потреб в інформації. Облікова політика є способом реалізації права на самостійність у виборі суб'єктами господарювання певних методів, форм і техніки ведення обліку та оцінки, які вони обрали виходячи з чинних нормативних актів і з урахуванням специфіки діяльності і яких воно неухильно дотримується у кожній ситуації, коли необхідний вибір правил. Кожний рівень нормативного регулювання обліку має власну форму прояву. Так, змістом міждержавної (регіональної) облікової політики є сукупність правил, норм, стандартів, яка використовується для встановлення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об'єднань країн; державної облікової політики – сукупність дій зі встановлення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку правил, норм, стандартів; облікової політики підприємства – сукупність принципів, методів та процедур, що обираються підприємством для складання фінансової звітності [96, с. 5].

3.2. Сутність, структура та порядок розробки внутрішнього нормативно-правового забезпечення роботи апарату бухгалтерії

Нормативно-правове забезпечення (НПЗ) роботи апарату бухгалтерії – це система внутрішніх документів, які регламентують завдання, обов'язки і функції апарату бухгалтерії і кожної посадової особи; встановлюють послідовність та терміни виконання облікових робіт. Склад внутрішніх організаційних регламентів зображено на рис. 3.2.

Як видно зі схеми, НПЗ роботи апарату бухгалтерії є трирівневою системою взаємопов'язаних між собою нормативних документів:

– перший стратегічний рівень – управління апаратом бухгалтерії у цілому, що включає Положення про бухгалтерію та зведений графік облікових робіт;

– другий рівень структурних підрозділів апарату бухгалтерії (секторів, відділів, груп), його структурними компонентами є Положення про роботу сектора (відділу, групи) та структурні графіки роботи групи (відділу, сектору);

– третій рівень індивідуальний – рівень кожного виконавця, яким є посада бухгалтера. Її функціонування регулюють Посадова інструкція бухгалтера та індивідуальний графік роботи бухгалтера.

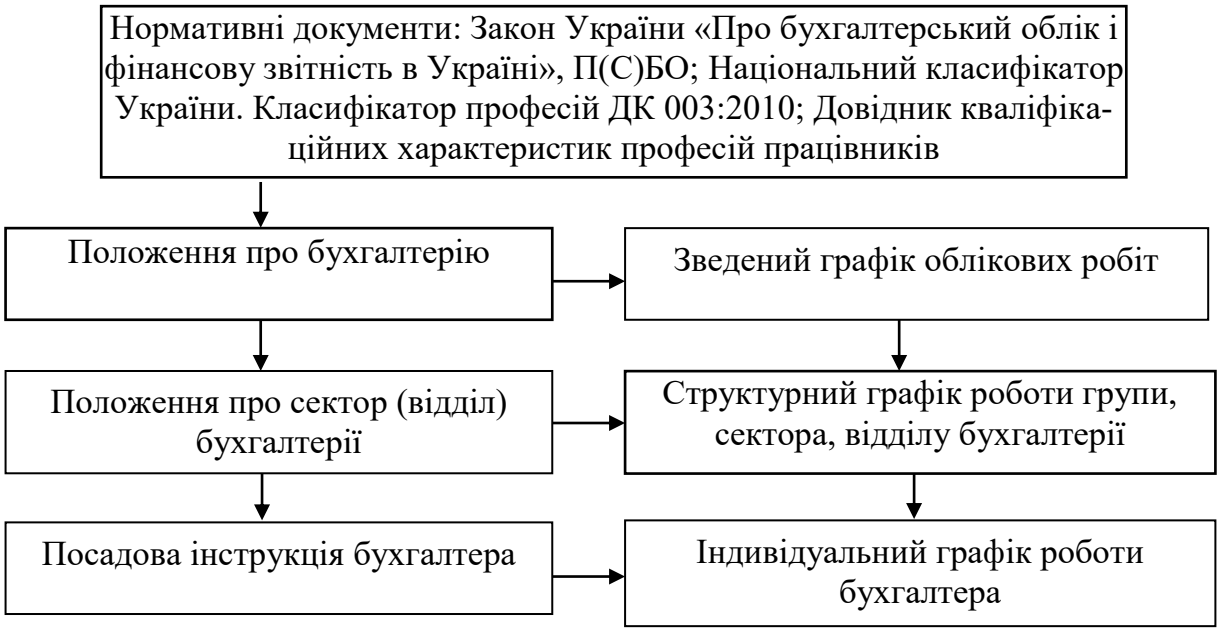


Рис. 3.2. Система нормативно-правового забезпечення роботи бухгалтерії

Кожна група нормативних документів виконує певні функції. Положення про бухгалтерію та її структурні підрозділи (відділи, сектори, групи), посадові інструкції призначені регламентувати змістовні характеристики роботи відповідного кола виконавців, а графіки роботи бухгалтера забезпечують упорядкування роботи у часі.

Організаційні регламенти класифікуються за такими ознаками:

– за обов’язковістю застосування їх поділяють на а) обов’язкові, основні, покладені в основу організації робіт чи процесів; б) рекомендаційного характеру (методичні вказівки про роботи персоналу в умовах АСУП);

– за ознакою конкретизації розрізняють типові та індивідуальні;

– за сферою застосування поділяють за об'єктами організації обліку: а) обліковий процес (графіки, стандарти), б) контрольний процес (графіки, схеми), в) робота апарату (положення про відділи, посадові інструкції);

– за поширенням на елементи організаційної структури виділяють загальнооб'єктні, внутрішні, посадові регламенти.

Внутрішні нормативні документи затверджуються згідно зі статутом підприємства його власниками (засновниками) або уповноваженою ними особою (керівником), доводяться під підпис до кожного виконавця і додаються до наказу про облікову політику. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29] питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. 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 уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник 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.

Джерелами розробки внутрішніх організаційних регламентів є нормативно-правові документи, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та організацію роботи працівників. Основним внутрішнім нормативним документом, що регламентує права, функції, обов'язки, структуру апарату бухгалтерії, є **Положення про бухгалтерію**. Воно складається із загальних

положень, у яких вказують підстави утворення і функціонування головної бухгалтерії (рішення учасників (засновників) підприємства; установчі документи; її місце в управлінні; підпорядкованість); основні завдання; функції головної бухгалтерії та її структурних підрозділів; права і обов'язки працівників; взаємодія і взаємовідносини бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства; структура і побудова; порядок розширення, реорганізації, ліквідації; система оплати праці та преміювання бухгалтерів. Для конкретизації функцій облікового апарату підприємства на підставі положення про бухгалтерію для кожного структурного підрозділу (управління, сектору, відділу або групи) розробляються окремі положення. У них виділяють такі розділи: загальна частина, завдання сектору, його структура, функції, права, відповідальність та взаємовідносини з відділами, цехами, відокремленими підрозділами підприємства. За аналогічною структурою розробляються Положення про управління обліку міністерств, відомств, акціонерних товариств. У їх складі доцільно виділити підрозділи за напрямами робіт: складання зведеної звітності та контроль її показників, контрольно-ревізійна робота, методологічна робота, облік роботи апарату управління.

Завдання і функції, покладені на структурні підрозділи бухгалтерії, виконуються працівниками апарату бухгалтерії. Для професійного і технічного поділу праці, досягнення його високої продуктивності і персональної відповідальності за якість і терміни виконання облікових робіт, а також попередження безвідповідальності у роботі для кожної з посад, вказаних у штатному розписі, у тому числі і для головних бухгалтерів, розробляються посадові інструкції (дод. Б6). Їх розробляють на основі Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників [1] окремо для кожної категорії персоналу бухгалтерії:

1) керівники (головний бухгалтер, завідувач сектору (відділу) бухгалтерії);

2) професіонали (вища освіта та стаж роботи за спеціальністю);

3) фахівці (базова вища освіта відповідного напряму);

4) технічні службовці (касир, обліковець).

Посадові інструкції складаються із розділів: загальні положення, завдання та обов'язки, права, відповідальність, повинен знати, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини (зв'язки) за посадою. У заголовку посадової інструкції наводиться повна назва посади в родовому відмінку (повинна відповідати професійній назві роботи, передбаченій Класифікатором професій ДК 003-95, зі змінами та доповненнями) та повна назва структурного підрозділу бухгалтерії.

У розділі **«Загальні положення»** розкривається основна інформація про посаду, сферу діяльності працівника, найменування підрозділу, де він працює, порядок призначення на посаду та припинення виконання посадових обов'язків, безпосередня 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 потрібно керуватись у роботі, порядок заміщення інших працівників на період тимчасової відсутності (відпустка, хвороба, інші поважні причини), а також хто його заміщує.

У розділі **«Завдання та обов'язки»** наводять типові для певної посади професійні завдання, обов'язки та повноваження, посилання на галузь необхідних знань. У ньому характеризується зміст діяльності працівника: визначається самостійна ділянка роботи відповідно до Положення про підрозділ бухгалтерії. Ділянка роботи може визначатися шляхом виділення групи питань з відповідних напрямів або закріпленням за працівником переліку об'єктів управління, або як перелік порівняно самостійних питань. Визначається перелік видів робіт, з яких складаються функції, що виконуються. Склад робіт у посадовій інструкції визначається із урахуванням їх обсягу, визначеного із застосуванням типових норм часу на виконання кожного виду облікових робіт у розрізі об'єктів обліку. Для встановлення видів робіт слід визначати їх організаційно-юридичні ознаки (керує, затверджує, здійснює, організовує, розглядає, виконує, забезпечує, контролює, бере участь, готує тощо). Завдання та обов'язки працівника мають відповідати

завданням і функціям підрозділу бухгалтерії та вимогам кваліфікаційної характеристики відповідної посади.

У розділі **«Права»** вказують повноваження працівника, що забезпечують виконання покладених на нього завдань та обов'язків у процесі діяльності. 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.

У розділі **«Повинен знати»** вказують основні вимоги до спеціальних знань, необхідних для виконання відповідних типових завдань та обов'язків; а також знань законодавчих актів, положень, інструкцій та інших нормативних документів; методів і засобів, які працівник повинен вміти застосовувати під час виконання своїх професійних обов'язків. Розділом «Відповідальність» встановлюють критерії оцінки роботи працівника та межі його особистої відповідальності за результати діяльності та виконання робіт. Показниками оцінки роботи є якість та вчасність виконання посадових завдань та обов'язків. Зокрема, зазначається, що працівник несе відповідальність за невиконання або неналежне виконання посадових завдань та обов'язків, порушення правил внутрішнього трудового розпорядку та правил охорони праці.

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

У розділі **«Кваліфікаційні вимоги»** наводять вимоги щодо освіти, освітньо-кваліфікаційного рівня та досвіду, достатніх для повного і якісного виконання посадових обов'язків, а також вимоги до післядипломної освіти і мінімальні вимоги до стажу роботи. Для професійної групи «Керівники» вимоги встановлюються залежно від рівня та функцій управління і керівництва, які

відрізняються за своєю складністю та відповідальністю: керівники первинних структурних підрозділів, керівники структурних підрозділів вищого рівня. Для професійної групи «Професіонали» встановлено обов'язковість повної вищої освіти за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр», «спеціаліст» та можливість кваліфікаційного категоріювання за чотирма рівнями. Для професійної групи «Фахівці» достатньо базової або неповної вищої освіти з освітньо-кваліфікаційним рівнем «бакалавр», «молодший спеціаліст», але кваліфікаційне категоріювання обмежено трьома рівнями. В окремих випадках ставляться вимоги щодо повної вищої освіти з освітньо-кваліфікаційним рівнем «спеціаліст». Для професійної групи «Технічні службовці» визначено вимоги щодо професійно-технічної освіти чи повної загальної середньої освіти та професійної підготовки фахівців.

Апаратом бухгалтерії керує головний бухгалтер. Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності [29]. У Положенні про бухгалтерію і посадовій інструкції головного бухгалтера вказують його відповідальність та обов'язки:

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

– організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

– забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

У процесі розробки посадових інструкцій необхідно забезпечити єдиний підхід до побудови, структури і викладу змісту розділів. Інструкції повинні відображати повний перелік завдань

та обов'язків, повноважень і відповідальності, у разі потреби мати необхідні пояснення, а всі терміни мають бути чітко визначені. У разі необхідності завдання та обов'язки, що включені до типової кваліфікаційної характеристики тієї або іншої посади, можуть бути розподілені між окремими виконавцями або коло завдань та обов'язків окремих працівників може бути розширене з дорученням їм робіт, передбачених для різних груп посад, рівних за складністю, виконання яких не потребує іншої спеціальності, кваліфікації. Для уникнення дублювання у роботі усі посадові інструкції повинні бути взаємопов'язаними.

Посадові інструкції після їх затвердження керівником підприємства або за дорученням його заступниками доводяться до працівника під розписку. Зміни, доповнення до посадових інструкцій вносяться лише на підставі наказу керівника підприємства за згодою працівника. Наказ про внесення змін, доповнень до посадової інструкції видається у разі перерозподілу обов'язків між працівниками у зв'язку зі скороченням їх чисельності, або необхідністю більш раціонального розподілу ніж ними посадових обов'язків. У разі зміни назви підприємства, структурного підрозділу або посади до посадових інструкцій вносяться відповідні зміни. Посадові інструкції відіграють важливу роль в організації роботи апарату бухгалтерії:

по-перше, чітко і однозначно визначають права, обсяги та зміст посадових функції та обов'язків працівника, що дозволяє йому планувати роботу та забезпечувати її вчасне виконання;

по-друге, це є підґрунтям об'єктивності оцінок якості та ефективності роботи працівника з боку адміністрації. Відповідно до пункту 2 статті 40 КЗпП відсутність посадових інструкцій може викликати труднощі для керівництва підприємства у певних конфліктних ситуаціях. Натомість, їх наявність унеможливлює конфлікти між ним та роботодавцем з приводу виконання посадових обов'язків, тому *посадова інструкція є аргументом у спорі між роботодавцем та працівником*;

по-третє, згідно з нормативними документами, зокрема, статті 29 КЗпП, Довідника кваліфікаційних характеристик професій (ДКХП) розділ «Загальні положення» посадові інструкції

повинні бути розроблені та впроваджені для усіх посадових осіб, тому *їх відсутність є прямим порушенням законодавства про працю, штраф за які* становить від 30 до 100 нмдг (510–1 700 грн).

Персонал бухгалтерії характеризується кількісними (чисельність, середній вік, середній стаж, темпи плинності) та якісними (рівень організаційної культури, рівень освіти, ступінь професійної та кваліфікаційної придатності, творча активність) характеристиками. На якість облікової роботи безпосередньо впливає рівень професіоналізму бухгалтера. Завдання, поставлені керівництвом підприємства перед апаратом бухгалтерії, може реалізувати колектив, що складається з висококваліфікованих виконавців, тому необхідно залучати найбільш кваліфікованих працівників та стимулювати постійне підвищення професійної кваліфікації. Кваліфікаційні категорії підвищуються, насамперед, тим працівникам, які успішно виконують посадові завдання та обов'язки, творчо і сумлінно ставляться до службових доручень і вимог посадових інструкцій. **Присвоєння і підвищення кваліфікаційних категорій** працівникам здійснюють комісії з проведення кваліфікаційної атестації. Особи, які не мають відповідної освіти або стажу роботи, встановлених кваліфікаційними вимогами, але мають достатній практичний досвід та успішно виконують у повному обсязі покладені на них завдання та обов'язки, можуть бути, як виняток, залишені на займаній посаді або призначені на відповідні посади за рекомендацією атестаційної комісії.

Етапи набуття і підвищення професійної компетентності:

– після здобуття вищої або середньої спеціальної освіти набувати навичок практичної роботи;

– для підтримки професійної компетентності на належному рівні необхідно постійно стежити за змінами у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, зокрема, з питань ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, а також з питань аудиту й інших суміжних питань.

Для зростання рівня професіоналізму і компетентності бухгалтерів застосовують: регулярне підвищення кваліфікації на спеціальних курсах, спеціалізованих семінарах, регулярне

вивчення спеціальної літератури. Також доцільно регулярно (не рідше одного разу на місяць) проводити в бухгалтерії колективне (можливо, по групах) вивчення діючих нормативних документів, а також програмного забезпечення, що постійно оновлюється.

Нормативно-правове регулювання роботи апарату бухгалтерії, що полягає у чіткому регламентуванні функцій, прав та обов'язків працівників, набуло назви **формальної організації** роботи апарату бухгалтерії. Але величезну роль у цьому процесі відіграють **неформальні заходи**, тобто заохочення роботи за переконанням, бажання досягти найкращих результатів, стимулювання неформального лідерства та бажання досягти найкращих результатів, а також дотримання норм професійної етики та корпоративної етики, засади якої були розроблені ще у 30-ті роки минулого століття Дейлом Карнегі та застосовуються в усіх розвинених країнах.

Корпоративна етика є системою моральних принципів, норм і правил моральної поведінки, які впливають на взаємовідносини всередині підприємства, фірми. Суб'єктами корпоративної етики є всі співробітники, незалежно від їх посади і становища, а також партнери підприємства, фірми. Корпоративна етика є складним багаторівневим поняттям, тому розглянемо лише її окремі складові, зокрема мистецтво спілкування, міжособистісні відносини у трудовому колективі, основою яких є комунікативні здібності, рівень ерудиції, повага до співбесідників.

Під діловим спілкуванням розуміють уміння вести ділові бесіди і переговори, встановлювати контакти з партнерами і керувати колективом підлеглих. Визнаючи його ключову роль при досягненні успіхів у бізнесі, знаменитий американський мільйонер Дж. Д. Рокфеллер стверджував, що «вміння спілкуватися з людьми – це товар, і я заплачу за нього більше, ніж за що-небудь інше на світі». Ділове спілкування є складним багатовекторним процесом розвитку контактів між людьми у діловій сфері. Його основою є сприятливий психологічний клімат, довіра між співробітниками та співрозмовниками, намагання уникати конфліктів з метою підвищення трудової і творчої активності виконавців, що

є важливим фактором технологічного процесу виробництва, бізнесу. Такі контакти повинні будуватися на паритетних партнерських засадах, виходити зі взаємних запитів і потреб, передусім з інтересів справи певної фірми. Дейл Карнегі успіхи в бізнесі, в підприємницькій діяльності безпосередньо пов'язував з умінням спілкування, поводження з людьми: «Успіхи тієї чи іншої людини в його фінансових справах, навіть у технічній сфері чи інженерній справі, відсотків на п'ятнадцять залежать від його професійних знань і відсотків на вісімдесят і п'ять – від його вміння спілкуватися з людьми».

Основою успіху будь-якої сучасної колективної діяльності є відносини співробітництва і взаємодопомоги на противагу конфліктам і конфронтації. Корпоративне співробітництво передбачає створення певних умов, основними з яких є свобода і відвертість обміну інформаційними ресурсами; взаємна підтримка, переконання у виправданості та необхідності певних дій та поведінки учасників; повага, довіра, дружелюбність у відносинах між співробітниками. У відносинах між співробітниками виділяють професійну сферу, ціннісно-світоглядну і сферу міжособистісних відносин. Кожна з них впливає на функціонування колективу, а тому потребує уваги та управління. Професійна сфера – це відносини, що складаються в процесі вирішення виробничих завдань. Ціннісно-світоглядна сфера – це співвідношення між особистими і корпоративними цінностями, етичні установки, що переважають у колективі. Сфера міжособистісних відносин розповсюджується на спілкування особистості і її самоствердження у колективі, міру її задоволення своєю професійною діяльністю, формальним і неформальним статусом у колективі.

Одним з важливих факторів є морально-психологічний клімат колективу, тобто реально існуюча сукупність взаємовідносин, що виникла в процесі спільної діяльності і спілкування між співробітниками. Його досліджують на двох рівнях – формальному і неформальному. Формальна структура пов'язана з посадовим статусом членів колективу, що є основою її впорядкування. Неформальна структура складається на основі відносин, зумовлених психологічними якостями членів колективу. На її

формування впливають психологічні механізми регулювання колективної діяльності – адаптування, комунікація, ідентифікація, інтеграція.

У функціонуванні апарату бухгалтерії величезну роль відіграє дотримання норм професійної етики. Зокрема, **Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України** (ФПБАУ) прийнято рішення про визнання та приєднання до Кодексу етики Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). За цим Кодексом суть завдань професії бухгалтера полягає у відповідності роботи найвищим стандартам професіоналізму з метою задоволення суспільних потреб. Такі завдання вимагають дотримання чотирьох **основних вимог**:

– **професіоналізм**: у клієнтів, працедавців та інших зацікавлених осіб існує потреба в особах, які можуть бути чітко визначені як професіонали у сфері бухгалтерського обліку;

– **достовірність**: суспільство потребує достовірної інформації;

– **упевненість**: надання послуг професійних бухгалтерів визначають концептуальні основи професійної етики;

– **якість послуг**: всі послуги надані професійним бухгалтером, виконані у відповідно до найвищих стандартів діяльності.

Згідно з Кодексом для досягнення професійних цілей професійний бухгалтер зобов’язаний дотримуватись таких **фундаментальних принципів**:

– чесності: при наданні послуг бухгалтер повинен діяти відкрито і чесно;

– об’єктивності: бухгалтер повинен бути справедливим, на його об’єктивність не повинні впливати ні інші особи, ні упередження, ні пристрасті, ні конфлікт інтересів, ні інші чинники;

– професійної поведінки: дії професійного бухгалтера повинні підтримувати хорошу репутацію його професії і не дискредитувати її;

– конфіденційності: професійний бухгалтер повинен забезпечувати конфіденційність інформації, отриманої в процесі надання професійних послуг, не використовувати або розкривати таку інформацію без належних на те повноважень, за винятком

випадків, коли розкриття такої інформації продиктоване його професійними або юридичними правами або обов'язками;

– професійної компетентності і ретельності: професійний бухгалтер надає професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю і старанням;

– регламентуючі документи: професійний бухгалтер зобов'язаний виконувати професійні послуги відповідно до професійних правил (стандартів).

3.3. Структура та порядок розробки графіків роботи апарату бухгалтерії

Однією з основних вимог, що ставляться до апарату бухгалтерії, є вчасне виконання облікових робіт. Планування термінів виконання робіт та контроль за їх дотриманням здійснюється за допомогою системи графіків. При організації облікової роботи за графіком збирання первинної облікової інформації, її передавання в апарат бухгалтерії, обробка показників, складання звітності та передавання вихідної інформації користувачам, а також оперативно-економічний контроль і аналіз здійснюються у попередньо встановлені терміни, а також визначаються особи, відповідальні за виконання кожного виду робіт та дотримання термінів їх виконання. Організація облікових робіт за графіком починається з комплексу підготовчих робіт: складання детального переліку облікових робіт по усіх підрозділах підприємства; розробка раціональних схем циркуляції обліково-економічної інформації; детального календарного плану облікових робіт із зазначенням виконавців та термінів виконання облікових робіт; обговорення і узгодження термінів з виконавцями. Для організації роботи апарату бухгалтерії застосовують таблично-текстові, лінійні та сітьові графіки. За обсягом інформації **табличні-текстові графіки** бувають зведені, структурні та індивідуальні. **Зведений графік** – це календарний план виконання комплексу облікових робіт, що регламентує перелік видів (назви) облікових робіт, їх виконавців та час виконання (як нормативний, так і фактичний) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Зведений графік облікових робіт на 201… рік

Назва робіт або заходів	Виконавці	Термін виконання	Дата фактичного завершення роботи		
			січень	лютий	березень
Складання журналу 1 і відомостей 1.1; 1.2	Старший бухгалтер з обліку коштів	3-го числа	3.01	3.02	3.03
Складання журналу 3	Старший бухгалтер з обліку розрахунків	4-го числа	3.01	3.02	4.03
Складання головної книги	Заступник головного бухгалтера	10-го числа	10.01	9.02	10.03
Складання сальдового балансу	Те саме	12-го числа	12.01	11.02	12.03
Обговорення балансу на виробничій нараді	Головний бухгалтер	15-го числа	14.01	12.02	13.03
Передавання балансу на підпис керівнику	Те саме	16-го числа	14.01		
Передавання балансу на затвердження власникам	Те саме	17-го числа		15.01	

У зведених графіках вказують: точну назву, зміст роботи; час її виконання та дату фактичного завершення; виконавців робіт (зазначають посади, а не прізвища). Зведений графік виконання основних комплексів облікових робіт розробляється відповідно до графіків подання форм звітності як зовнішнім, так і внутрішнім користувачам. Самостійним комплексом робіт при цьому обирають обсяг облікових робіт з обліку одного об’єкта господарювання (облік виробництва; облік запасів, облік праці та її оплати). Для забезпечення правильного виконання робіт потрібно чітко формувати зміст облікових робіт та їх послідовність.

Структурні графіки – це календарні плани завершення облікових робіт у кожному структурному підрозділі бухгалтерії (секторі, відділі, групі) (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структурний графік роботи матеріального сектора бухгалтерії на 201… рік

Комплекси і окремі види робіт	**Термін виконання**	**Виконавець**	**Кому передати виконану роботу**
Загальне керівництво сектором та розробка внутрішніх регламентів з обліку запасів	Постійно	Старший бухгалтер	Головному бухгалтеру
Облік надходження запасів на склади: – приймання документів при надходженні запасів від постачальників та їх перевірка	Вівторок, четвер з 15 до 18 год.	бухгалтер	Бухгалтеру розрахункового сектору
– приймання документів про надходження запасів з інших джерел та їх перевірка	Вівторок, четвер з 15 до 18 год.	бухгалтер	Старшому бухгалтеру
– обробка документів	Середа, п’ятниця протягом дня	бухгалтер	Старшому бухгалтеру
– запис операцій у відомості аналітичного обліку та I розділ відомості 5.1	Щоденно до 5 числа	Старший бухгалтер	Старшому бухгалтеру
Облік видачі – у виробництво: приймання документів про видачу запасів зі складу та їх перевірка	Вівторок, четвер з 15 до 18 год.	бухгалтер	Старшому бухгалтеру
– запис операцій у відомості аналітичного обліку та II розділу відомості 5.1	Щоденно до 5 числа	Старший бухгалтер	Старшому бухгалтеру
Облік витрат запасів на інші потреби		бухгалтер	Старшому бухгалтеру
Проведення інвентаризації та перевірок складів	За графіком інвентаризації	Голова комісії	Старшому бухгалтеру

Структурні графіки розробляють на основі Положення про відділ (сектор, групу) бухгалтерії та зведених графіків облікових робіт апарату бухгалтерії. Положення є основою для формування детального переліку функцій та обов'язків бухгалтерів, що працюють у структурному підрозділі бухгалтерії. До такого переліку обов'язково включають роботи зі здійснення загального керівництва сектором, що покладаються на заступника головного бухгалтера (старшого бухгалтера). На основі зведеного графіка визначають терміни виконання робіт, делегованих сектору бухгалтерії. У структурних графіках перераховують усі роботи сектора (відділу, групи), вказують терміни їх виконання (у разі потреби і у годинах), виконавців кожного виду робіт, кому здати результати роботи.

На основі структурних графіків і посадових інструкцій для кожного бухгалтера розробляють **індивідуальні графіки роботи**. У них вказують: перелік робіт (назви документів), що повинен виконати бухгалтер; характер роботи; від кого одержати документи; строк початку та завершення робіт (обов'язково у днях і годинах); кому здати результати, а також хто заміщує основного працівника у разі його відсутності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку реалізації запасів

Зміст роботи	Термін виконання	Час виконання
Оформлення документів для видачі запасів у виробництво	Щоденно	8–14
Оформлення документів при продажу запасів	Щоденно	8–14
Підготовка документів для оплати	Щоденно	8–14
Приймання документів про надходження запасів від постачальників та їх перевірка	Вівторок, четвер	15–18
Приймання документів зі складу та їх перевірка (лімітно-забірних карток, товарно-транспортних накладних)	Вівторок, четвер	15–18
Обробка документів	Середа, п'ятниця	17

Індивідуальні графіки розробляють для оперативних працівників, які передають первинні документи або інші носії інформації до бухгалтерії або виконують будь-яку облікову роботу (завідувачі складів; комірники; працівники, відповідальні за постачання або збут; експедитори) (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Індивідуальний графік роботи старшого бухгалтера матеріального відділу

Назва робіт	Терміни виконання	Час виконання
Звірка складського обліку з обліком у бухгалтерії	4-го числа	16
Підготовка документів для заповнення регістрів обліку	4-го числа	17
Складання відомостей аналітичного обліку та відомості 5.1	5-го числа	17
Проведення перевірок складів та складання порівняльних відомостей	10, 20 та 29 числа	14–18

Індивідуальні графіки можуть складатись для організації облікової роботи протягом дня, а також протягом більш тривалого часу (року), але найчастіше їх складають для визначення обсягів роботи за місяць. Як правило, вони бувають постійними, але у разі потреби для організації епізодичних видів робіт розробляють і разові графіки.

Стрічкові (лінійні) графіки призначені для планування і проведення комплексів разових робіт, наприклад, проведення інвентаризації, складання квартальних та річного звіту, переоцінка цінностей тощо (табл. 3.5).

На відміну від таблично-текстового, у лінійному графіку терміни виконання робіт (періоди) позначають лініями, які вказують на початок терміну виконання робіт та їх завершення. За підметом таблиці-графіка вказують види облікових робіт у технологічній послідовності їх здійснення, виконавців кожного виду робіт, а за присудком лініями позначають тривалість виконання робіт (або заходів) (декада, п’ятиденка, тиждень). Для контролю

за вчасним виконанням облікових робіт їх планову і фактичну тривалість зображують лініями різного кольору. Наочність стрічкових графіків дозволяє більш ефективно контролювати обліковий процес, оперативно встановлювати відхилення у термінах виконання облікових робіт та вживати заходів щодо забезпечення їх вчасного завершення.

Таблиця 3.5

Лінійний графік інвентаризації основних засобів

Назва роботи	**Відповідальний**	**жовтень**			**листопад**		
		I дек	**II дек**	**III дек**	**I дек**	**II дек.**	**III дек**
Підготовка наказу	Гол. бух.	—					
Перевірка носіїв інформації у бухгалтерії	Старший бухгалтер	——					
Складання сальдової відомості	Те саме						
Перевірка наявності основних засобів та складання інвентаризаційних списків	Голова інвентаризаційної комісії		—	———	———	———	
Складання порівняльної відомості	Старший бухгалтер					——	
Обговорення результатів інвентаризації	Головний бухгалтер						—
Відображення результатів інвентаризації в обліку	Старший бухгалтер						—

Сітьовий графік є графічним зображенням сітьової моделі здійснення облікового процесу або складного комплексу робіт (нарахування заробітної плати, проведення переоцінки запасів або основних засобів, обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, складання та подання звітності). Така сітьова модель відображує логічний взаємозв’язок усього комплексу облікових робіт із зазначенням параметрів такого взаємозв’язку. Перевагами сітьових графіків, порівняно з іншими, є можливість

оцінити вплив кожного відхилення від графіка на кінцеву роботу. Принципи сітьового планування дозволяють усі облікові роботи представити у вигляді окремих комплексів облікових робіт. У сітьових графіках окремі роботи, що виконують у процесі розробки комплексу, зображують стрілками, події – кружечками (рис. 3.3).

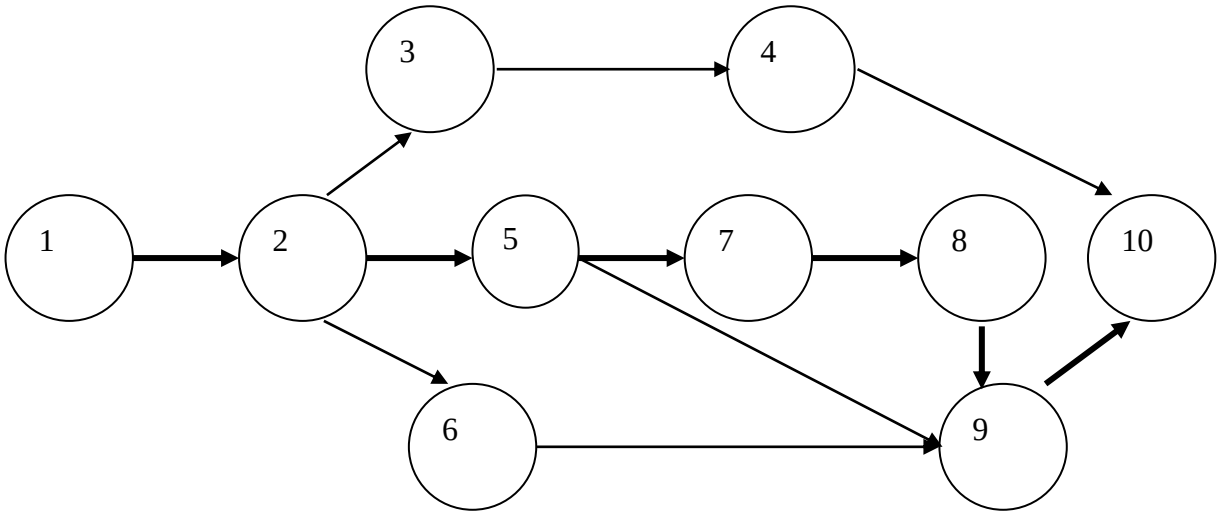


Рис. 3.3. Сітьовий графік нарахування заробітної плати

Вони бувають вихідні (початок виконання робіт), проміжні (результат однієї або кількох робіт) та завершальні (досягнення кінцевої мети роботи). Усім видам робіт присвоюють певний номер (цифровий код). Робота у вигляді стрілки сітьового графіка з'єднує дві події: початкову та кінцеву, кожну з яких необхідно пронумерувати. У графіку вони позначені (1,2), (2,3), (2,6), (2,5). Тривалість роботи вимірюється у днях або годинах. Її позначають цифрами над стрілками. Послідовність робіт має назву шляху. Розрізняють три види шляхів:

– повний – шлях від вихідної події до завершальної;

– попередній – від вихідної до певної події або від певної до завершальної;

– з'єднувальний – шлях між двома подіями, що не є вихідними або завершальними.

Самий тривалий критичний шлях позначають жирною лінією. Його тривалість визначає загальну тривалість робіт комплексу. Визначення критичного шляху дозволяє керівнику оцінювати виконання основних та другорядних робіт та вносити

корективи в їх виконання. Відповідно, з метою її скорочення необхідно скоротити терміни виконання робіт, що перебувають на критичному шляху.

На якість роботи бухгалтерів негативно впливають постійні відволікання від виконання трудових обов'язків, тому необхідно розробити і затвердити наказом керівника підприємства розпорядок роботи бухгалтерії, зокрема, графік прийому працівників інших підрозділів з виробничих питань та інших відвідувачів. Прийом відвідувачів поза графіком доцільно дозволяти лише з дозволу керівника.

Графіки дозволяють встановити і підтримувати технологічні зв'язки, що виникають на різних стадіях роботи; визначати терміни виконання робіт; унеможливлювати аврали у роботі; укріплювати трудову дисципліну та підвищувати культуру праці. Головний бухгалтер або його заступник повинні здійснювати щоденний контроль за дотриманням графіків шляхом систематичної перевірки вчасності виконання робіт кожним виконавцем. Результати контролю вказують у відомості обліку роботи, у якій по вертикалі перераховані усі виконавці облікових робіт, а по горизонталі – терміни закінчення роботи. При вчасному виконанні виконавцем усього обсягу роботи за графіком ставлять плюс, а мінус – коли навіть незначна частина залишилась невиконаною. При встановленні відхилень від графіків головний бухгалтер (керівники структурних підрозділів) перерозподіляють роботу між виконавцями, підсилюючи дільниці, що відстають, для вчасного виконання роботи підрозділом. Щоденний поточний контроль за роботою апарату бухгалтерії є необхідною умовою своєчасного виконання облікових робіт. Графіки розробляються головними бухгалтерами, обговорюються колективом бухгалтерії, узгоджуються та доопрацьовуються, після чого їх затверджують керівники підприємства та доводять до усіх виконавців під розписку.

3.4. Облікова політика підприємства та порядок її формування

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» «облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності» [29]. Мета облікової політики – забезпечити формування достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що необхідна для прийняття управлінських рішень. Послідовне застосування облікової політики повинно забезпечити відповідність показників фінансової звітності вимогам НП(С)БО або МСФЗ, якщо підприємство їх використовує для складання звітності.

Облікова політика розробляється на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29], Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [13], П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [38], НП(С)БО та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Основним призначенням облікової політики є:

– упорядкування методики, техніки та організації обліку на підприємстві;

– вибір методології і методики обліку для відображення господарських операцій, майна підприємства та фінансових результатів його діяльності;

– надання бухгалтерському обліку цілеспрямованості та гармонійності;

– формування релевантної інформації, адаптованої до специфічних особливостей бізнес-структур та інформаційних потреб менеджменту.

Ефективність облікової політики забезпечується її відповідністю комплексу вимог, кожна з яких регламентує певні якісні параметри. Облікова політика обов’язково повинна розроблятись із використанням норм чинного законодавства, відповідність яким визначає її легітимність, правомірність, а тому достовірність

облікової інформації, сформованої із використанням положень облікової політики (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Загальні вимоги до облікової політики підприємства

Назва	Сутність вимоги
Законність	Методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству
Адаптивність	Облікова політика повинна відповідати особливостям діяльності підприємства
Ефективність	Витрати на впровадження елементів облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження
Єдність	Застосування єдиних підходів до усіх елементів облікової політики
Гласність	Облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації
Системність	Облікова політика є єдиною системою, що забезпечує збирання, класифікацію, обробку, аналіз і формування облікової інформації
Цілісність	Підприємство розглядається як єдина структура, тому облікова інформація призначена для вирішення завдань управління
Науковість та обґрунтування	Облікова політика розробляється із застосуванням сучасних знань щодо бухгалтерського обліку та новітніх інформаційних технологій
Динамізм	Облікова політика має бути націлена на вирішення не лише поточних, але й довгострокових, стратегічних задач розвитку підприємства
Сумісність інтересів	При формуванні облікової політики необхідно виходити з того, що підприємство є елементом економічної системи, керується нормативними актами, користується державними ресурсами, пільгами

На формування облікової політики підприємства впливають фактори:

– форма власності та організаційно-правова структура підприємства (ТзОВ, АТ, СП, ДП);

– галузь та вид економічної діяльності;

– структура управління та виробництва;

– система оподаткування, наявність пільг та умови їх отримання;

– параметри підприємства (обсяги діяльності, номенклатура продукції, чисельність працюючих тощо);

– забезпеченість ресурсами та умови реалізації готової продукції;

– матеріально-технічне оснащення бухгалтерії та забезпеченість кваліфікованими спеціалістами з обліку та аудиту.

Процес формування облікової політики є системою послідовних, взаємопов'язаних етапів, що базуються на структурно-логічній схемі (рис. 3.4).

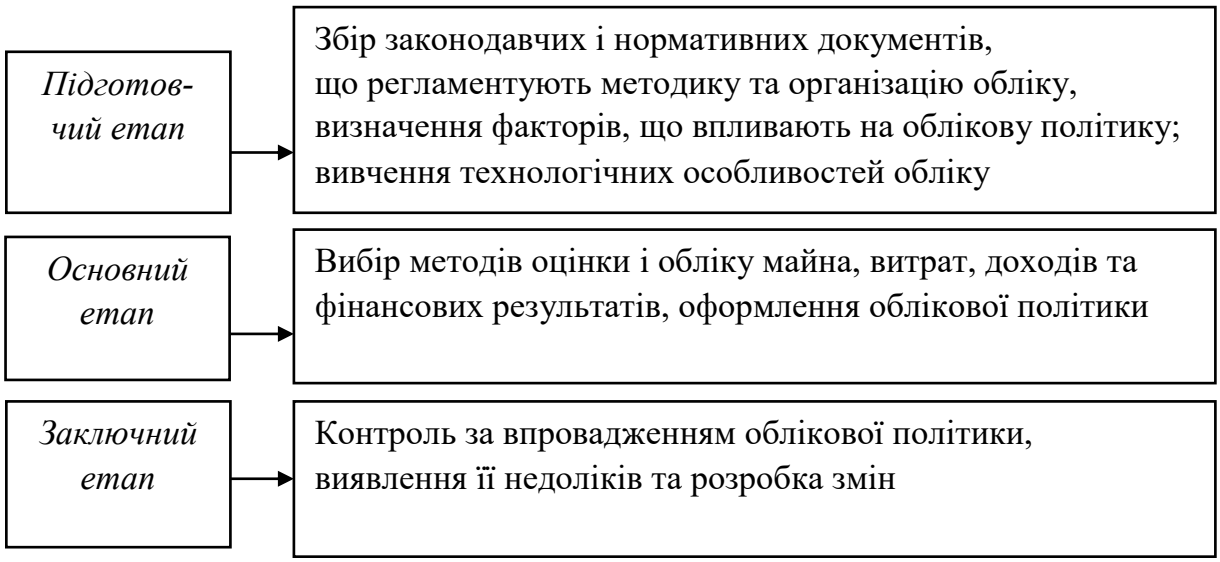


Рис. 3.4. Етапи формування облікової політики підприємства

Формування облікової політики є складним, комплексним процесом, у якому кожний етап відіграє власну роль та функції, але раціональність облікової політики залежить від їх гармонізації, взаємозв'язку та наступності, тому порядок формування кожного етапу потребує детальної розробки. На всіх етапах формування облікової політики та при її реалізації необхідно дотримуватись принципів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; вимог до облікової політики підприємств (законності, адекватності, гласності, ефективності, єдності); а також враховувати вплив факторів, від яких залежить

вибір об’єктів та елементів облікової політики підприємств. Це забезпечить комплексність обраних методів оцінки та обліку та ефективність облікової політики. У формуванні облікової політики ключова роль відводиться власнику підприємства, який ініціює розробку облікової політики підприємства, а також керівнику і головному бухгалтеру, від компетенції яких залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства.

Згідно з законодавством, облікову політику, а також зміни до неї підприємство визначає самостійно. Формування облікової політики здійснюється шляхом вибору підприємством принципів, методів і процедур, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Алгоритм формування облікової політики зображено на рис. 3.5.

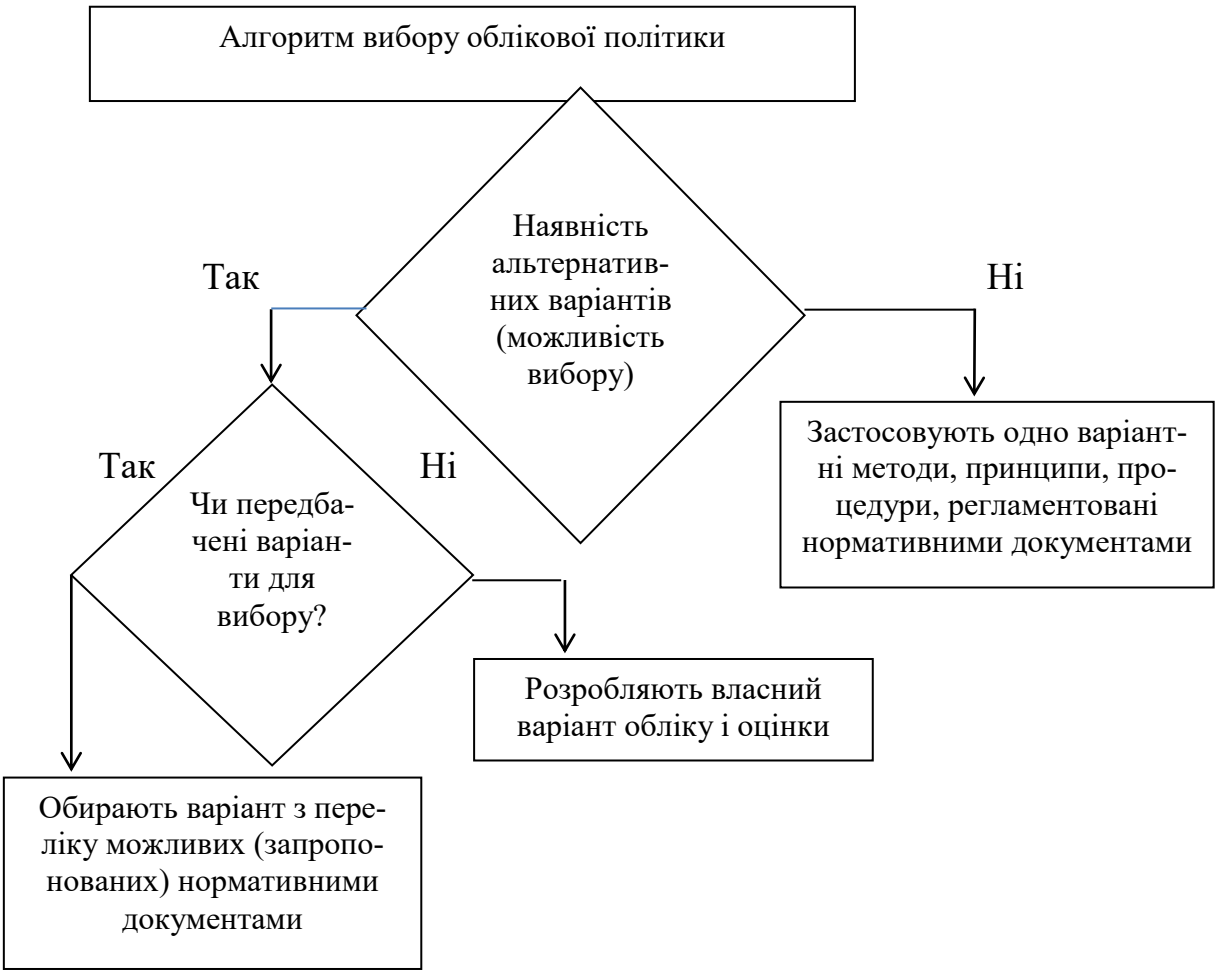


Рис. 3.5. Алгоритм вибору облікової політики

Надання права суб'єктам господарювання на формування облікової політики дозволяє їм обрати принципи, методи та процедури обліку, найбільш адаптовані до особливостей діяльності та потреб інформаційного забезпечення менеджменту. Тобто суб'єкт господарювання може з кількох методів оцінки та обліку об'єктів господарювання (запасів, основних засобів, зобов'язань тощо), встановлених нормативними документами, обрати та послідовно застосовувати один з них, який найбільше відповідає особливостям управління і виробництва та придатний для прийняття управлінських рішень, що дозволяє одержати інформацію, якісно вищого рівня. Наприклад, П(С)БО 9 «Запаси» передбачено п'ять методів оцінки вибуття запасів. Підприємству, виходячи з особливостей діяльності та потреб в інформації для управління запасами, потрібно обрати один метод, з використанням якого буде проводитись оцінка одиниці запасів при вибутті [41]. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур є імперативними, обов'язковими для застосування, тому їх недоцільно включати до такого розпорядчого документа.

Виходячи з принципу послідовності, підприємства повинні постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Порядок внесення змін регламентується П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», яким встановлені такі випадки: 1) зміни статутних вимог; 2) зміни положень (стандартів) бухгалтерського обліку; 3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для: 1) подій чи операцій, що за змістом відрізняються від попередніх подій чи операцій; 2) подій чи операцій, що не відбувалися раніше. Наприклад, статутом підприємства не було передбачене створення резерву для додаткового пенсійного забезпечення. Після прийняття рішення про його створення до статуту вносяться поправки і формується положення щодо порядку його створення й обліку. Оскільки такі операції раніше не здійснювалися, вони не є зміною облікової політики. Прикладом зміни облікової політики є вибір нового методу оцінки вибуття запасів (за методом

Фіфо замість методу нормативних витрат, що застосовувався раніше). Таке рішення необхідно обґрунтувати та довести, що новий метод забезпечить більш достовірну оцінку запасів у фінансовій звітності.

Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін розкривається у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа. Облікова політика підприємства базується на **принципах** – правилах, якими варто керуватися під час вимірювання, оцінки та реєстрації господарських операцій і відображення їх результатів у фінансовій звітності (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Назва	Сутність характеристики (принципу)
Автономність	Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, тому особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства
Безперервність	Передбачає оцінку активів і зобов'язань суб'єкта господарювання на підставі припущення, що його діяльність триватиме далі
Нарахування	Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів
Повне висвітлення	Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі
Послідовність	Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(С)БО і повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності
Превалювання сутності над формою	Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми
Єдиний грошовий вимірник	Вимірювання та узагальнення усіх господарських операцій підприємства у фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці

У процесі безперервного функціонування підприємства немає потреби переоцінювати його активи, тому згідно з **принципом безперервності** оцінка активів та зобов'язань залишається постійною. У разі ліквідації активи переоцінюються за ціною, що буде реально за них сплачена.

Фінансова звітність формується за **методом нарахування**, а не касовим методом. Це означає, що доходи, відображені у звітності, є доходами, визнаними у цьому звітному періоді, а не грошовими коштами, що надійшли за цей період. Аналогічно і витрати відображуються у звіті про фінансові результати у момент їх здійснення, а не у момент сплати грошових коштів, наприклад постачальникам за матеріали. Перевагами методу нарахування є:

1) доходи і витрати співвідносяться зі звітним періодом, тому що господарська діяльність – це безперервний процес, а не серія стрибків, що періодично виникають;

2) кожна витрата ресурсів робиться так чи інакше заради одержання певних доходів і такий зв'язок може бути простежений лише за методом нарахування;

3) взаємозв'язок доходів і витрат зумовлює рівномірний розподіл фінансових результатів у межах кожного звітного періоду.

У разі методу нарахування придбання машини означає не збільшення витрат діяльності, а зміну структури майна установи.

У процесі розробки облікової політики підприємство самостійно обирає та формує її структурні компоненти, якими є: 1) об'єкти облікової політики, 2) елементи облікової політики; 3) організаційні, методичні та технічні прийоми і способи бухгалтерського обліку.

Теоретичною основою облікової політики є методологія та методика бухгалтерського обліку, які є основою розробки практичних способів, методів та прийомів оцінки та обліку. **Методика** – це способи вирішення конкретних завдань, які постають перед підприємством при веденні бухгалтерського обліку. **Об'єктами облікової політики** є будь-яка позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої наявні альтернативні варіанти (активи, капітал, зобов'язання, які можна

детально прокваліфікувати (сформувати однорідні за економічним змістом групи) і достовірно визначити особливості їх обліку і включення підсумкових показників до звітності).

Елементи облікової політики – це принципи, методи і процедури, що обираються серед загальноприйнятих та використовуються для відображення відповідної статті фінансової звітності (метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації необоротних активів, ліквідаційна вартість тощо). Для кожного об'єкта облікової політики такі елементи обирають окремо залежно від особливостей об'єктів та специфіки діяльності підприємства.

Процес формування облікової політики включає: 1) формування переліку об'єктів облікової політики; 2) вибір елементів для кожного об'єкта.

Структура облікової політики підприємства розробляється відповідно до структури системи бухгалтерського обліку, що включає методику, організацію та техніку обліку (рис. 3.6).

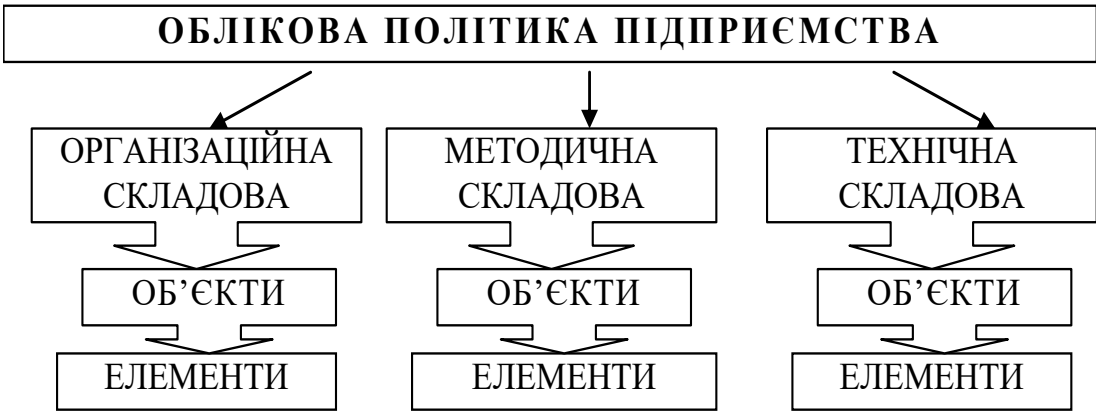


Рис. 3.6. Структура облікової політики підприємства

Методична складова включає вибір принципів, методів та способів оцінки та обліку, перелік яких наведено у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства зокрема: 1) методи оцінки вибуття запасів; 2) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; 3) порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ), ведення окремого субрахунку обліку ТЗВ; 4) методи амортизації основних

засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю; 5) вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; 6) підходи до переоцінки необоротних активів; 7) застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; 8) підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; 9) метод обчислення резерву сумнівних боргів; 10) перелік забезпечень майбутніх витрат і платежів; 11) порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; 12) перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; 13) перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); 14) порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом тощо.

Організаційна складова облікової політики призначена регламентувати структуру і побудову апарату бухгалтерії; його форму і тип; нормативно-правове забезпечення тощо (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Елементи облікової політики щодо організації роботи апарату бухгалтерії

Елементи облікової політики	Зміст елементів облікової політики
Форма і структура апарату бухгалтерії	Визначаються форма (централізована або децентралізована) і структура апарату бухгалтерії підприємства. Вибір залежить від штатного розпису підприємства
Права, обов'язки та відповідальність головного бухгалтера	Забезпечує дотримання єдиних методологічних підходів до ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності відповідно до законодавства
Відповідальність посадових осіб за ведення бухгалтерського обліку	Встановлюється посадовими інструкціями, розробленими згідно з чинним законодавством і доведеними до працівника під розпис
Функції, права та обов'язки апарату бухгалтерії	Регламентуються Положенням про бухгалтерію

Продовження таблиці 3.8

Функції, права та обов'язки посадової особи	Регламентуються посадовими інструкціями
Організація робочих місць бухгалтерів	Робочі місця забезпечуються усім необхідним для роботи бухгалтера залежно від виконуваних функцій
Графіки облікових робіт	Структура зведених, структурних та індивідуальних графіків облікових робіт

Об'єкти технічної складової облікової політики наведені у табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Елементи облікової політики щодо техніки бухгалтерського обліку

Елементи облікової політики	**Зміст елементів облікової політики**
Форма бухгалтерського обліку	Обирається форма обліку та висвітлюється її структура. Під час застосування комп'ютерних технологій наводиться перелік програмного забезпечення (включаючи програми, розроблені самостійно)
Організація документування господарських операцій та руху документів	Розробка порядку складання, перевірки, підписування та передавання первинних документів. Призначення осіб, відповідальних за складання, перевірку, підписування та передавання первинних документів. Розробка і впровадження графіків руху документів
Форми внутрішнього контролю	Визначаються форми, системи внутрішнього контролю, періодичність та порядок проведення, вказують відповідальних осіб
Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	Визначається порядок та терміни проведення інвентаризації у розрізі об'єктів обліку, порядок оформлення результатів та відображення в обліку, склад інвентаризаційної комісії
Перелік посадових осіб, які мають право підписувати первинні документи, форми фінансової та іншої звітності	Вказують перелік посадових осіб, яким надано право розпоряджатися рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні і розпорядчі документи, фінансову й іншу звітність; а також уповноважених на отримання та видачу ТМЦ; приймання виконаних робіт і послуг (підписувати акти виконаних робіт, накладні, інші документи)

Наказ про облікову політику – це організаційно-розпорядчий документ підприємства, яким затверджується сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Він розробляється і затверджується згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Етапи розробки наказу про облікову політику:

1. Створення робочої комісії з розробки положень облікової політики.

2. Підготовка комісією наказу про облікову політику.

3. Підготовка додатків до наказу про облікову політику.

4. Затвердження наказу про облікову політику.

5. Ознайомлення з наказом (під розписку) усіх виконавців.

Для розробки наказу про облікову політику створюється спеціальна комісія, призначена наказом по підприємству. До її складу включають працівників бухгалтерії, а також фахівців інших підрозділів, зокрема юридичного, відділу внутрішнього аудиту, ревізійної комісії. На основі аналізу чинників, що впливають на формування облікової політики, комісія обирає способи і прийоми, що забезпечують найбільш адекватне відображення фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку, контролює дотримання положень облікової політики, розробляє пропозиції з її зміни, готує проекти розпорядчих документів. За формування облікової політики відповідає головний бухгалтер підприємства. Він повинен запропонувати найбільш оптимальні і раціональні методи оцінки і обліку майна, капіталу та зобов'язань підприємства. До формування облікової політики можна залучати спеціалізовані бухгалтерські, аудиторські, юридичні фірми, незалежних експертів.

Наказ про облікову політику складається з преамбули та трьох розділів: 1. Організація роботи апарату бухгалтерії. 2. Методика бухгалтерського обліку. 3. Техніка бухгалтерського обліку (табл. 3.10). Наказ повинен оптимально поєднувати організаційні й програмні (унормовані законодавством) питання, які безпосередньо пов'язані з діяльністю підприємства.

Таблиця 3.10

Структура наказу про облікову політику підприємства

Назва розділу	Зміст розділу
Преамбула	Назва і місцезнаходження; організаційно-правова форма (приватне підприємство, АТ, ТОВ тощо); вид діяльності згідно із КВЕД; короткий опис основної діяльності; назва органу управління, якому підпорядковується підприємство та назва його материнської компанії; середньооблікова кількість працівників протягом звітного періоду; перелік нормативних документів, якими підприємство керується під час ведення діяльності та які є основою облікової політики
Організація обліку	1. Форма та тип апарату бухгалтерії. 2. Відповідальність за ведення обліку на підприємстві, порядок призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників апарату бухгалтерії. 3. Права, обов'язки та функції апарату бухгалтерії. 4. Права й обов'язки головного бухгалтера, його заступників, бухгалтерів. 5. Нормування роботи апарату бухгалтерії та визначення його чисельності. 6. Елементи наукової організації праці апарату бухгалтерії. 7. Організація соціального забезпечення. 8. Взаємовідносини бухгалтерії зі структурними підрозділами підприємства
Методологія обліку	Принципи, методи та процедури оцінки та обліку у розрізі кожного об'єкта обліку. Робочий план рахунків (додаток – таблиця рахунків бухгалтерського обліку, прийнятих до використання)
Техніка обліку	1. Форма бухгалтерського обліку, її структура, при комп'ютерній формі обліку наводять перелік програмного забезпечення (додаток – примірники форм облікових регістрів). 2. Форми первинних документів (додаток – зразки форм документів, заповнені згідно з вимогами нормативних документів). 3. Графіки руху документів (додаток – операграми, зведені графіки руху документів). 4. Регістри аналітичного обліку у розрізі об'єктів обліку. 5. Форми звітності (додаток – зразки форм фінансової звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення). 6. Графік складання та подання звітності (додаток – графік із зазначенням відповідальних осіб). 7. Порядок ведення архіву підприємства. 8. Перелік працівників, які мають право підписувати документи (додаток – список осіб із зразками їх підписів). 9. Перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу товарно-матеріальних цінностей (додаток – список осіб із зразками їх підписів). 10. Організація внутрішнього контролю, у т. ч. проведення інвентаризації (додаток – склад комісії, графік проведення інвентаризації у розрізі об'єктів обліку тощо)
Інші питання	1. Відповідальність за збереження комерційної таємниці. 2. Відповідальність за порушення порядку складання документів та регістрів обліку. 3. Порядок внесення змін до облікової політики. 4. Організація підвищення кваліфікації бухгалтерів. 5. Порядок впровадження наукової організації праці апарату бухгалтерії

Наказ доповнюють додатками: робочий план рахунків бухгалтерського обліку; форми первинних документів, що самостійно розроблені підприємством; графіки руху документів; Положення про бухгалтерію, Положення про сектор (відділ) бухгалтерії, посадові інструкції, перелік матеріально-відповідальних осіб та порядок їх звітування; перелік осіб, які мають право підписувати документи; перелік регістрів синтетичного й аналітичного обліку тощо.

Перелік посадових осіб, яким надано право розпоряджатися рахунками і підписувати платіжні, розрахункові й інші первинні документи, фінансову і інші форми звітності на початку року затверджуються наказом по підприємству. Вказані особи несуть відповідальність за достовірність таких документів та своєчасність їх складання та подання до бухгалтерії або місць виконання господарських операцій. Наказом Про облікову політику надається право першого підпису фінансових документів (керівнику); права другого підпису фінансових документів (начальнику відділу бухгалтерського обліку; заступнику начальника відділу бухгалтерського обліку). Зразок оформлення переліку осіб, яким надано право підписувати документи, наведено у табл. 3. 11.

Наказом про облікову політику встановлюється порядок зберігання носіїв інформації (первинних документів, регістрів обліку та форм звітності).

Упродовж року до передачі до архіву підприємства носії інформації зберігаються за місцем їх формування, тобто у поточному архіві відділу, сектору бухгалтерії. Він створюється для зберігання носіїв інформації за поточний період (місяць, рік) до складання річної фінансової звітності та її представлення користувачам. Носії інформації передаються особам, уповноваженим головним бухгалтером і зберігаються у спеціальних приміщеннях, які закриваються і до яких немає доступу сторонніх осіб, у спеціальних шафах або сейфах, що виключають можливість їх втрати, внесення несанкціонованих виправлень або псування. Бланки суворої звітності зберігаються у сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях. Окремі види документів (наряди на відрядну роботу, змінні рапорти) можуть зберігатись

непереплетеними, але підшиваються у папки з метою запобігання їх втрати або внесення виправлень.

Таблиця 3.11

Перелік посадових осіб, яким надано право на підпис документів

Назва документів	Посадові особи, що мають право на підпис
Фінансова та податкова звітність	Керівник, головний бухгалтер
Регістри бухгалтерського обліку	Бухгалтер-виконавець, головний бухгалтер
Розрахунково-платіжні документи	Керівник, головний бухгалтер
Касові документи	Керівник, головний бухгалтер
Господарські договори	Керівник, головний бухгалтер
Виробничі і матеріальні звіти	Матеріально-відповідальні особи, які уклали договір про повну матеріальну відповідальність
Документи на прийом і відпуск товарно-матеріальних цінностей	Спеціалісти з постачання і збуту, матеріально-відповідальні особи на прийом, керівник і головний бухгалтер – на відпуск
Документи на прийняття основних засобів	Голова і члени комісії. Затверджує керівник
Матеріали інвентаризації	Голова і члени інвентаризаційної комісії, матеріально-відповідальна особа. Затверджує керівник
Статистична і оперативна звітність	Керівник або його заступник, головний бухгалтер
Акти на списання бланків суворої звітності	Особи, відповідальні за їх облік та використання. Затверджує керівник підприємства

Після повної обробки носіїв інформації, складання і подання звітності за рік їх передають до постійного архіву. Перед передачею до архіву носії інформації систематизують за об’єктами обліку, комплектують справи у хронологічному порядку, переплітають і підписують та нумерують. Справи передаються до архіву за актом, де зазначають: 1) назву об’єкта обліку; 2) період, до якого належать скомпоновані носії інформації; 3) перелік носіїв інформації; 4) дата комплектації і передачі носіїв інформації до архіву; 5) підписи членів комісії.

До організації архіву підприємства ставляться певні вимоги, у першу чергу, забезпечення збереження усіх носіїв інформації упродовж терміну, встановленого нормативними документами, упорядкування справ за їх видами та термінами зберігання з метою швидкого знаходження у разі потреби. Для цього на стелажах вказують назву носіїв інформації, рік та інші реквізити, що характеризують справи. Усі прийняті для зберігання справи реєструють в архівній книзі. Після закінчення терміну зберігання справи з постійним терміном зберігання передають на зберігання до місцевого державного архіву, а інші – знищують, про що спеціальною комісією складають акт і робляться відповідні відмітки-записи в архівній книзі. Видача носіїв інформації з бухгалтерії і архіву працівникам інших структурних підрозділів, як правило, не припускається, а в окремих випадках може здійснюватися лише з дозволу головного бухгалтера.

Наказ про облікову політику підписується власником (керівником) і є обов'язковим для всіх підрозділів і працівників підприємства, але зміни до облікової політики запроваджуються з 1 січня наступного звітного року. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства. У разі потреби до нього вносяться зміни, але вони запроваджуються з 01.01 наступного року. У разі внесення змін, що за обсягом охоплюють більшу частину наказу або істотно впливають на його зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння методики та техніки розробки наказу про облікову політику, положення про бухгалтерію та посадових інструкцій бухгалтерів.

Практичне завдання 1

Скласти перелік нормативних документів, самостійно розроблених підприємством для регламентування обліку (табл. 3.12).

До їх складу включити положення про оплату праці, положення про преміювання, інструкцію про порядок приймання кожного виду товарно-матеріальних цінностей тощо.

Таблиця 3.12

Перелік внутрішніх регламентів з бухгалтерського обліку

Об’єкти обліку	Назва документа	Призначення документа	Основні положення
Облік праці та її оплати			
Облік необоротних активів			
Облік запасів			
Облік розрахунків за дебіторською заборгованістю			
Облік грошових коштів			
Облік витрат та калькулювання собівартості продукції			

Практичне завдання 2

Розробити структуру облікової політики за схемою (рис. 3.7).

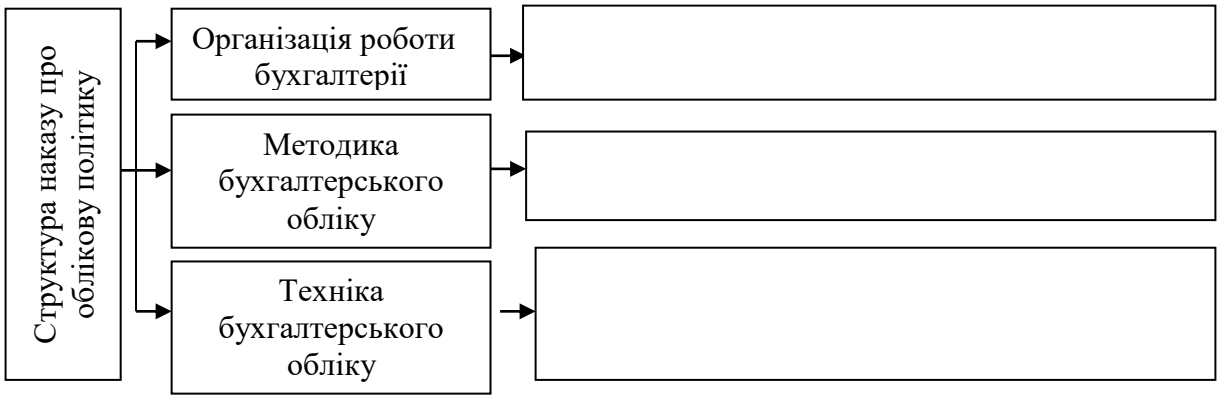


Рис. 3.7. Структура наказу про облікову політику

Практичне завдання 3

Розробити перелік елементів облікової політики (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

Елементи облікової політики щодо праці та її оплати

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів обліку

Завдання 2, 3 виконуються для об’єкта обліку, що є об’єктом дослідження дипломної роботи.

Практичне завдання 4

Розробити проект наказу про облікову політику підприємства на 201_ рік.

Розділ 1. Методика бухгалтерського обліку (нормативна база обліку, зміни облікової політики, межі істотності та операційного циклу, порядок оцінки необоротних активів, методи нарахування і відображення в обліку амортизації, порядок обліку та методи оцінки запасів і транспортно-заготівельних витрат, порядок створення резервів, методи визнання доходів і витрат, фінансових результатів та порядок розподілу прибутку), порядок затвердження строків використання нематеріальних активів і норм їх зносу (амортизації), порядок розподілу прибутку, порядок до оцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей, незавершеного виробництва.

Розділ 2. Техніка бухгалтерського обліку (робочий план рахунків, форми обліку, аналітичний облік, форми первинних документів, організація та порядок проведення інвентаризації, перелік та порядок складання бухгалтерської звітності, стан та розвиток комп'ютеризації облікових робіт

Розділ 3. Організація бухгалтерського обліку (організаційна структура апарату бухгалтерії, відповідальність за організацію обліку, порядок призначення та звільнення бухгалтерів, взаємовідносини з іншими структурними підрозділами, соціальний розвиток апарату бухгалтерії).

Практичне завдання 5

Встановити функціональні та інформаційні взаємовідносини матеріального відділу бухгалтерії з працівниками інших підрозділів (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

Функціональні та інформаційні взаємовідносини працівників матеріального відділу бухгалтерії

Вхідна інформація			**Вихідна інформація**		
Назва документа	**Від кого одержують**	**Строк одержання**	**Назва документа**	**Кому надсилається**	**Строк відправлення**
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**

Практичне завдання 6

Розробити посадову інструкцію головного бухгалтера за такими розділами: загальні положення, завдання та обов'язки, права, відповідальність, повинен знати, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини (зв'язки) за посадою.

Практичне завдання 7

Розробити положення про бухгалтерію за такою структурою:

Розділ 1. Загальні положення (місце і роль бухгалтерії у системі управління підприємством, її організаційна структура, адміністративна і функціональна підпорядкованість, взаємозв'язок з іншими структурними підрозділами підприємства).

Розділ 2. Функції, обов'язки та завдання, зміст і обсяг виконуваної роботи.

Розділ 3. Права працівників та їх відповідальність (дисциплінарна відповідальність за невиконання посадових обов'язків, дотримання правил внутрішнього розпорядку підприємства, інструкцій з охорони праці, протипожежної безпеки, а також за нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю підприємства).

Розділ 4. Система оплати праці та стимулювання працівників підрозділу.

Питання для самоконтролю знань

1. Склад, роль та значення методів, методики, інструкцій та інших нормативно-правових документів в організації роботи апарату бухгалтерії.
2. Класифікація організаційних регламентів з обліку й контролю.
3. Структура положення про бухгалтерію.
4. Структура положення про відділи (підрозділи) бухгалтерії підприємства.
5. Структура посадових інструкцій.
6. Структура посадової інструкції головного бухгалтера.

7. Порядок розробки графіків облікових робіт.

8. Самоорганізація роботи персоналу бухгалтерії.

9. Особливості організації роботи головного бухгалтера.

10. Основні чинники, що впливають на облікову політику підприємства.

11. Порядок внесення змін до облікової політики

12. Структура наказу про облікову політику та порядок його розробки.

13. Що таке облікова політика і який порядок її формування?

14. Назвіть основні чинники, що впливають на облікову політику.

15. Допущення і вимоги при формуванні облікової політики.

16. Як оформляється облікова політика?

17. Назвіть основні аспекти облікової політики.

18. Як проводиться зміна облікової політики?

19. Як здійснюється розкриття облікової політики?

20. Назвіть основні організаційно-правові форми підприємств.

21. Як впливає організаційно-правова форма підприємства на організацію фінансового обліку?

22. Особливості організації обліку суб'єктів малого підприємництва?

Проблемні питання

1. Трансформація завдань і функцій бухгалтерії у ринкових умовах.

2. Повноваження і відповідальність головного бухгалтера за ведення бухгалтерського обліку.

3. Повноваження і відповідальність керівника підприємства за організацію роботи бухгалтерії.

4. Підбір, підготовка і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

5. Міжнародні союзи бухгалтерів та їх роль в організації обліку.

6. Професійні союзи бухгалтерів України та напрями їх діяльності.

7. Вимоги, що ставляться до професійного бухгалтера.

8. Етапи оволодіння професійною компетентністю.

9. Сутність атестації бухгалтерів та порядок її організації.

10. Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі – ФПБАУ).

Тестові питання

1. Функції та організаційні засади функціонування апарату бухгалтерії визначає:

а) постанова Верховної Ради України «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні»;

б) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

в) наказ про облікову політику;

г) Положення про бухгалтерію.

2. Відповідальність за достовірність показників фінансової звітності несуть:

а) засновники та учасники;

б) керівник і головний бухгалтер;

в) головний бухгалтер;

г) особи, які брали участь у її складанні.

3. Бухгалтерський облік повинен вестися:

а) безперервно упродовж усього часу, поки підприємницька структура здійснює господарську діяльність;

б) за потреби в обліковій інформації для управління підприємством;

в) лише у тих періодах, коли було одержано прибуток;

г) лише у разі перевірок податкової служби.

4. Коло обов'язків головного бухгалтера визначається:

а) наказом про облікову політику;

б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

в) посадовою інструкцією;

г) положенням про бухгалтерію.

5. Власник підприємства може самостійно вести бухгалтерський облік та складати звітність:

а) лише на торговельних підприємствах;

б) не має права;

в) після погодження з податковою службою;

г) правильної відповіді немає.

6. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – це:

а) нормативно-правовий акт, затверджений Мінфіном України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, що не суперечить міжнародним стандартам;

б) стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку;

в) стандарти з бухгалтерського обліку, які розробляються комітетом з міжнародних стандартів обліку та рекомендуються до застосування в світовій практиці;

г) нормативно-правовий акт з методики та порядку складання фінансової звітності.

7. Функції працівників бухгалтерії регламентуються:

а) посадовими інструкціями;

б) положенням про бухгалтерію;

в) наказом про облікову політику;

г) П(С)БО.

8. Функції апарату бухгалтерії регламентуються:

а) наказом про облікову політику підприємства;

б) Статутом підприємства;

в) положенням про структурні підрозділи підприємства;

г) положенням про бухгалтерію.

9. Обов'язковість ведення бухгалтерського обліку в Україні закріплена в:

а) Законі України «Про податкову службу»;

б) Законі Україні «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

в) міжнародних стандартах бухгалтерського обліку;

г) Конституції України.

10. Що є основою розробки організаційних регламентів:

а) науково обґрунтована класифікація;

б) нормативні документи;

в) специфіка облікового та контрольного процесів;

г) застосування сучасних засобів комп'ютерної техніки.

11. Як поділяють організаційні регламенти за ознакою обов'язковості:

а) розрахункові, нормативні;

б) законодавчі та рекомендаційні;

в) обов'язкові, основні, рекомендаційні;

г) обов'язкові, типові, індивідуальні.

12. За ознакою обов'язковості організаційні регламенти поділяються на:

а) загальнодержавні, внутрішньогосподарські;

б) обов'язкові, основні, рекомендаційні;

в) типові, індивідуальні;

г) обов'язкові, необов'язкові.

13. Як поділяють організаційні регламенти за поширенням на елементи організаційної структури:

а) обов'язкові, основні, рекомендаційні;

б) загальнооб'єктні, внутрішньооб'єктні, посадові, окремі;

в) індивідуальні, типові;

г) загальнодержавні, індивідуальні, типові.

14. За ознакою конкретизації організаційні регламенти поділяють на:

а) типові, організаційні, індивідуальні;

б) типові, індивідуальні;

в) основні, рекомендаційні;

г) типові, обов'язкові, індивідуальні.

15. За ознакою конкретизації організаційні регламенти поділяються на ті, що регламентують:

а) обліковий процес, роботу апарату управління;

б) загальнооб’єктні, внутрішньооб’єктні;

в) типові, індивідуальні;

г) облік майна, облік господарських операцій і процесів.

16. За сферою застосування організаційні регламенти поділяються на ті, що регламентують:

а) обліковий процес, роботу апарату бухгалтерії;

б) загальнооб’єктні, внутрішньооб’єктні;

в) типові, індивідуальні;

г) облік активів, облік господарських процесів.

17. Методологічне керівництво обліком регулює:

а) Міністерство освіти України;

б) Міністерство фінансів України;

в) Верховна Рада України;

г) Державна податкова адміністрація України.

18. Завдання, функції, обов’язки і відповідальність посадової особи регламентуються:

а) штатним розкладом;

б) колективним договором;

в) посадовою інструкцією;

г) наказом про облікову політику.

19. Організаційні регламенти розробляються:

а) менеджером по роботі з кадрами;

б) економістом;

в) керівником, головним бухгалтером;

г) головним бухгалтером, бухгалтером.

20. На основі чого розробляється Положення про відділ бухгалтерії:

а) Закону України «Про податкову службу в Україні»;

б) Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні;

в) Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

г) наказу керівника.

21. Положення про відділ бухгалтерії розробляється на основі:

а) Закону України «про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

б) положення про підприємство;

в) загальногалузевих положень про відділи бухгалтерії;

г) усі варіанти відповідей правильні.

22. Організаційне забезпечення обліку на підприємстві закріплюється в:

а) бізнес-плані;

б) установчих документах;

в) організаційних регламентах;

г) наказі про облікову політику підприємства.

23. Положення про відділ (сектор) бухгалтерії включає:

а) вступ, основну частину, висновки;

б) загальні положення, права, обов'язки, відповідальність;

в) загальні положення, цілі, організаційну структуру, завдання і функції, права, відповідальність, взаємовідносини з іншими підрозділами апарату управління, порядок розширення, реорганізації, ліквідації, висновок;

г) немає правильної відповіді.

24. Посадова інструкція розробляється для:

а) кожної посади, передбаченої штатним розписом;

б) окремих працівників;

в) керівників відділів;

г) керівників служб.

25. Посадова інструкція затверджується:

а) наказом керівника;

б) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

в) постановою Кабінету Міністрів України.

г) немає правильної відповіді.

26. Положення про бухгалтерію включає:

а) вступ, основну частину, висновки;

б) загальні положення, права, обов'язки, відповідальність;

в) загальні положення, цілі, організаційну структуру, завдання і функції, права, відповідальність, взаємовідносини з іншими підрозділами апарату управління, порядок розширення, реорганізації, ліквідації, висновок;

г) немає правильної відповіді.

27. Організаційне забезпечення обліку включає:

а) визначення структури облікового апарату, його завдань та функцій;

б) регламентування роботи облікового апарату та облікового процесу;

в) організацію структури бази даних і режиму функціонування АРМБ;

г) правильна відповідь наведена у а і б.

28. За рівнем виконуваної роботи персонал бухгалтерії поділяють на категорії:

а) низький, середній, вищий;

б) магістр, спеціаліст, бакалавр;

в) головний бухгалтер, керівник сектору, керівник групи, бухгалтер;

г) керівники, професіонали, фахівці та технічні працівники.

Рекомендовані джерела: [1; 13; 29; 38; 50; 63; 95, с. 40; 102, с. 2; 126; 130, с. 26; 142].

ТЕМА 4
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ

4.1. Об'єкти організації облікового процесу.
4.2. Організація документування господарських операцій.
4.3. Організація руху документів.
4.4. Організація поточного обліку.
4.5. Організація технології облікового процесу.
4.6. Організація складання і подання форм звітності.
4.7. Організація форми обліку.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– сутність облікового процесу, склад об'єктів облікового процесу та порядок їх формування;

– зміст етапів облікового процесу та порядок їх організації;

– методику формування показників документів, регістрів обліку та форм звітності, у тому числі розробки робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;

– порядок вибору носіїв інформації та організації облікової реєстрації господарських операцій;

– методику та техніку документування господарських операцій;

– методику та техніку поточного обліку;

– організацію складання та подання форм звітності.

Ключові слова: обліковий процес, технологія облікового процесу, документування, документація, первинний документ, регістри обліку, форми звітності, форми обліку, графіки руху документів.

4.1. Об’єкти організації облікового процесу

Сутність поняття «**обліковий процес**» можна визначити виходячи із сутності бухгалтерського обліку та змісту поняття «процес» (від лат. *processus* (просування) сукупність послідовних дій, заходів, спрямованих на досягнення певного наслідку). Обліковий процес – це логічна послідовність дій, що забезпечують «виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Об’єктами організації облікового процесу є операції, процедури, технологія, стадії (етапи), дільниці обліку. **Операція** (від лат. *operatio* – дія) – це завершена дія або сукупність взаємопов’язаних дій, спрямованих на вирішення певних облікових завдань. За ступенем складності у бухгалтерському обліку розрізняють операції:

– механічні (складання, надходження документів, їх передавання, реєстрація);

– переробні (групування документів, складання бухгалтерських проводок, заповнення регістрів обліку, виконання розрахунків);

творчі (формування підсумків, висновків, пропозицій), що є продуктом облікової та аналітичної роботи, забезпечуючи ефективність і якість управління).

Типи операцій дають змогу вдосконалювати структуру облікового процесу, визначати виконавські місця, правильно організовувати поділ та кооперацію праці, нормувати працю виконавців, будувати графіки процесів.

Кожна операція виконується окремим виконавцем на робочому місці. Можливість виокремлення облікових операцій дозволяє розподілити облікову роботу між виконавцями та сформувати посадові обов’язки кожного бухгалтера. Облікові операції є складовими технології обліку та основною розрахунковою одиницею нормування праці бухгалтерів.

Розрізняють технологічну та топологічну структуру облікового процесу.

Система обліково-економічної інформації включає ряд взаємопов'язаних підсистем або **топологічних ділянок обліку** (рис. 4.1).

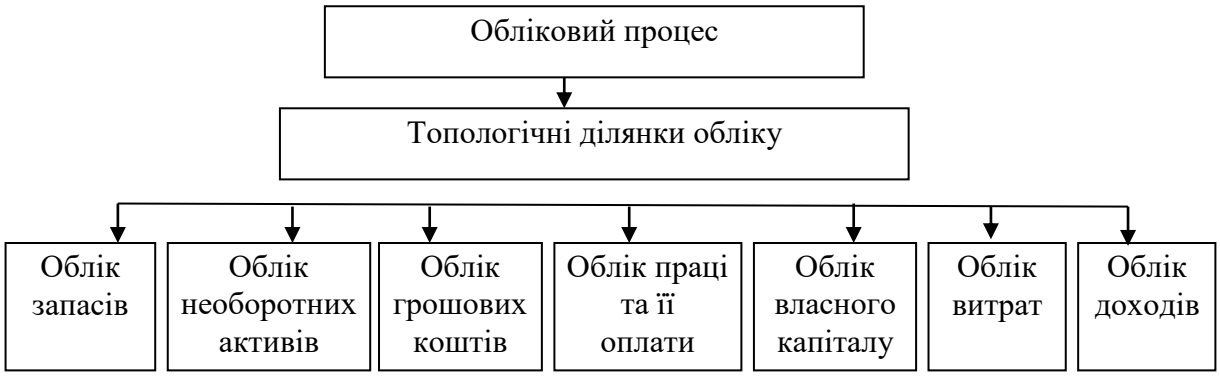


Рис. 4.1. Топологічна структура облікового процесу

Кожна підсистема є складним системним утворенням, що складається з декількох облікових завдань. Для їх реалізації для кожної підсистеми обліку потрібно обрати методологію, методику та техніку обліку, тобто способи, методи та прийоми, що адаптовані до специфічних особливостей кожного об'єкта обліку та забезпечать формування інформації щодо відповідного об'єкта обліку. Основою формування інформації про кожний об'єкт обліку є методологія обліку. Вона визначає методику і техніку обліку, яка регламентується нормативними документами, зокрема П(С)БО та Планом рахунків [19]. Інформаційні потоки формуються окремо для кожного об'єкта обліку, вони є самостійними ділянками обліку. Так, для обліку запасів, основними інформаційними потоками є інформація щодо надходження запасів на склад підприємства, їх видачі зі складу у виробництво або для реалізації. Орієнтиром під час формування інформаційних потоків та створення моделей руху інформації є вихідна, підсумкова інформацію, яка потрібна для прийняття управлінських рішень щодо кожного об'єкта господарювання.

Але здійснення фінансово-господарської діяльності як цілісної системи приводить до одночасної зміни декількох взаємопов'язаних об'єктів господарювання, які необхідно відобразити в

обліку. Це свідчить, що облік усіх об'єктів господарювання тісно взаємопов'язаний між собою, а бухгалтерський облік є єдиною інформаційною системою. Відповідно, обліковий процес варто будувати, з одного боку, з урахуванням специфіки кожного об'єкта обліку, а з іншого – забезпечити раціональну взаємодію між підсистемами обліку. Це дозволить побудувати оптимальну інформаційну систему, уникнути дублювання функцій апарату бухгалтерії та подорожчання облікових робіт.

Облікова інформація призначена для управління підприємством, тому об'єктивною основою для визначення потреби в інформації є сукупність завдань управління. Для управління підприємством потрібна інформація, систематизована та згрупована за різними рівнями управління (управління підприємством, окремим структурним підрозділом, видами діяльності, центром відповідальності, видами продукції тощо), тому побудову бухгалтерського обліку як інформаційної системи потрібно привести у відповідність до системи управління. Для адаптування інформаційних потоків до запитів системи управління підприємством (менеджерів) щодо обсягів інформації, її змісту, структури, термінів та форми подання потрібно обліковий процес структурувати за **оперативно-виробничим принципом**. Для цього потрібно розробити оперативно-виробничу структуру підприємства, до складу якої включити 1) види діяльності, 2) структурні підрозділи, 3) центри відповідальності, 4) місця виникнення доходів і витрат; 5) етапи виробничого процесу (стадії, переділи); 6) види продукції (робіт, послуг) тощо. Структурування бухгалтерського обліку за предметним та оперативно-виробничим принципами дозволить організувати аналітичний облік не лише у цілому по підприємству, але й у розрізі кожного центру відповідальності, структурного підрозділу, виду запасів, групи основних засобів, що забезпечить управління підприємством як по вертикалі, так і горизонталі. Характер інформаційних потоків (децентралізований або централізований) залежить від структури управління підприємством. У разі застосування першого варіанта кожний структурний підрозділ бухгалтерії збирає та готує інформацію, необхідну для виконання власних функцій, а у другому – зібрану інформацію

обробляють та зберігають в єдиній інформаційній системі, право доступу до якої надається відповідним користувачам. Найвищий ступінь концентрації облікової інформації відбувається у разі застосування автоматизованої системи управління підприємством (далі – АСУП).

Облікова інформація формується шляхом збирання, обробки, переробки та узагальнення показників, що характеризують господарські операції, тобто шляхом виконання певних послідовних дій (операцій) над вхідною інформацією. За аналогію з виробничим процесом, де шляхом використання та переробки різних ресурсів (матеріальних, трудових та інших) отримують готовий продукт, обліковий процес можна розглядати як технологічний процес, де із вхідних показників у результаті обробки та переробки отримують вихідну продукцію у формі підсумкової, зведеної інформації. Процес перетворення вхідної інформації в якісно нову за структурою та змістом вихідну інформацію є **технологією облікового процесу** (грец. *technë* – майстерність, вміння та …логія) – це сукупність методів, прийомів та способів, що забезпечують збирання, обробку, інтерпретацію та узагальнення облікової інформації.

Обліковий процес як технологічна система організаційно формує певну послідовну систему етапів. За аналогією до технологічного процесу із використанням системно-кібернетичного підходу у складі облікового процесу можна виділити три технологічні стадії (етапи) (рис. 4.2).

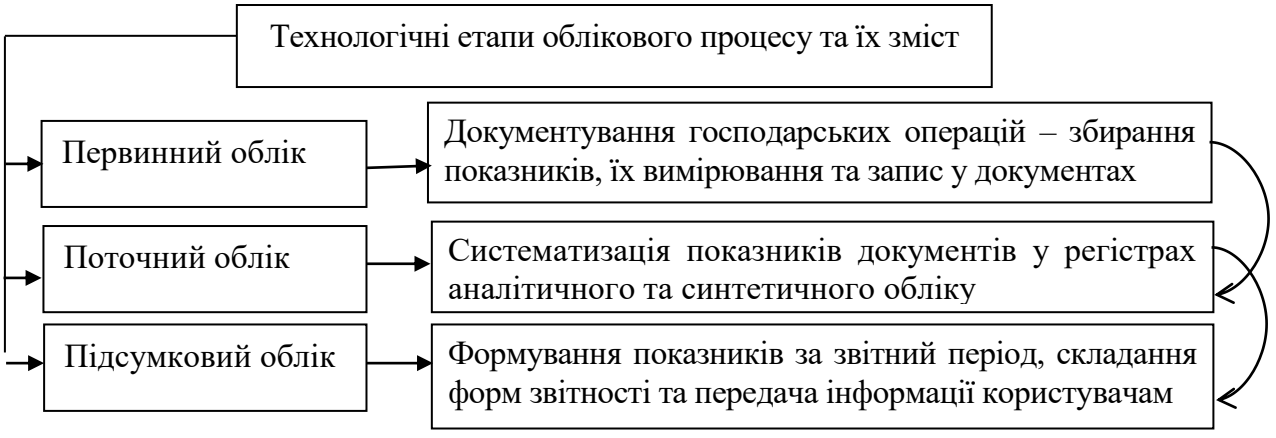


Рис. 4.2. Технологічна структура облікового процесу

Первинний облік (вхід до системи обліку) – це процес збирання інформації, що включає а) первинне спостереження, сприйняття господарських операцій; б) їх вимірювання у натуральних та вартісних показниках; в) фіксацію у документах. Поточний облік (процес системи) – підготовка первинної інформації до обробки, контроль, обробка, запис показників документів до облікових регістрів. Підсумковий етап (вихід із системи) – формування звітних показників за певний період та передача користувачам підсумкової інформації.

Як видно з рисунка 4.2, формування облікової інформації відбувається поступово, шляхом послідовного проходження ряду облікових процедур, що здійснюються у суворо логічній послідовності: «Інформація у процесі формування повинна пройти певний шлях, інформаційні потоки циркулюють за визначеними об'єктивними законами» [67, с. 830]. Зміст та послідовність таких процедур визначені сутністю бухгалтерського обліку та регламентовані нормативними документами. Кожний з етапів характеризується певним змістом, який випливає з його цільової функції. Це дозволяє кожний з них виокремити як самостійну структурну одиницю – об'єкт організації облікового процесу. Обліковий процес починається із реєстрації ФГЖ у первинних документах, потім їх показники систематизують у регістрах аналітичного та синтетичного обліку. На третьому етапі облікову інформацію узагальнюють у формах звітності. Трирівнева побудова облікового процесу забезпечує логічну послідовність та завершеність процедур зі створення інформації, тому вилучення будь-якого етапу призведе до руйнування усієї системи.

Але виходячи з системно-кібернетичного підходу, раціональність та оптимальність облікового процесу залежать від дотримання вимог системності як щодо кожної його складової (етапу), так і процесу у цілому. Обліковий процес формують окремі стадії (етапи), види облікових робіт, але для забезпечення його раціональності та оптимальності як складної, багаторівневої системи потрібний системний підхід до організації як кожного облікового етапу, так і облікового процесу у цілому, системне сприйняття, реєстрація та узагальнення облікової інформації. Це зумовлює

потребу у забезпеченні взаємозалежності та взаємозв'язку між етапами, їх послідовність та наступність, за якої кожний наступний етап базується на попередньому, є його наслідком (результатом). Завдання, поставлені перед обліком, можна реалізувати лише шляхом комплексного використання прийомів збирання, обробки, групування, реєстрації, узагальнення, зберігання та передавання інформації користувачам, тому технологія облікового процесу є системною послідовністю логічно взаємопов'язаних стадій облікового процесу, підпорядкованою потребам управління та складання звітності.

Взаємозв'язок топологічних та технологічних структурних компонентів детально характеризує структуру облікового процесу, тому її розглядають у двох розрізах: 1) за економічним змістом інформації, який залежить від топологічних ділянок обліку; 2) за видами операцій та метою їх виконання, як етапів облікового процесу. Такий підхід до структури облікового процесу дозволяє побудувати його схему з урахуванням організаційно технологічних особливостей підприємства та конкретизувати і розмежувати відповідальність за його здійснення [132, с. 12]. Отже, обліковий процес можна структурувати у двох розрізах: 1) за топологічними ділянками обліку; 2) за етапами облікового процесу (рис. 4.3).

Об'єктами організації облікового процесу є облікова інформація (як сукупність показників), носії інформації, рух носіїв інформації та технологія облікового процесу (рис. 4.4).

Показник – свідчення, доказ, ознака чого-небудь. У системах обробки інформації – складова інформації, утворена реквізитами-основами та реквізитами-ознаками, що відносяться до нього.

Реквізит – це мінімальний інформаційний елемент із самостійним змістовним навантаженням, обов'язковий у правильно оформленому документі. Виділяють реквізити-ознаки (відображують якісні) та реквізити-основи – кількісні характеристики об'єктів господарювання. Наприклад, назва продукції та її шифр – реквізити-ознаки, а її кількість, вартість – реквізит-основа. Кожний реквізит-основа разом із кількома реквізитами-

ознаками утворюють показник, один або кілька показників – інформаційне повідомлення.

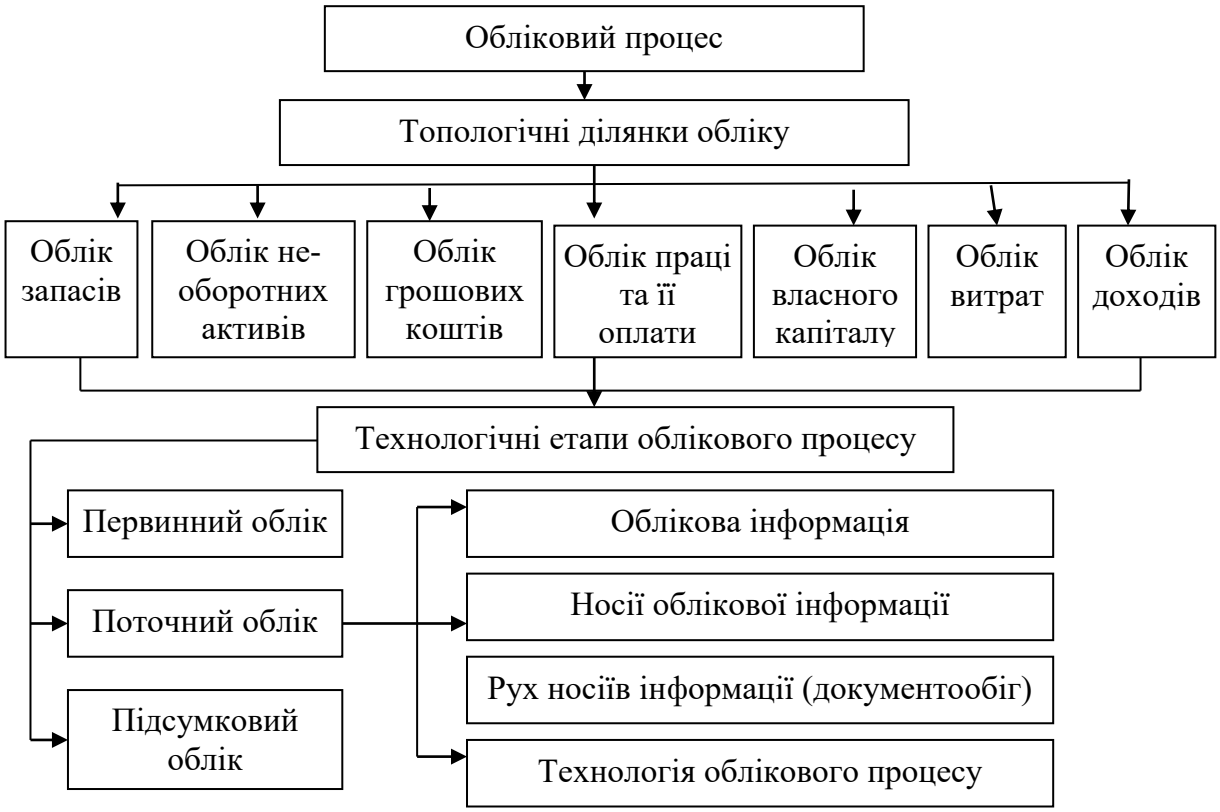


Рис. 4.3. Концептуальна блок-схема організації облікового процесу

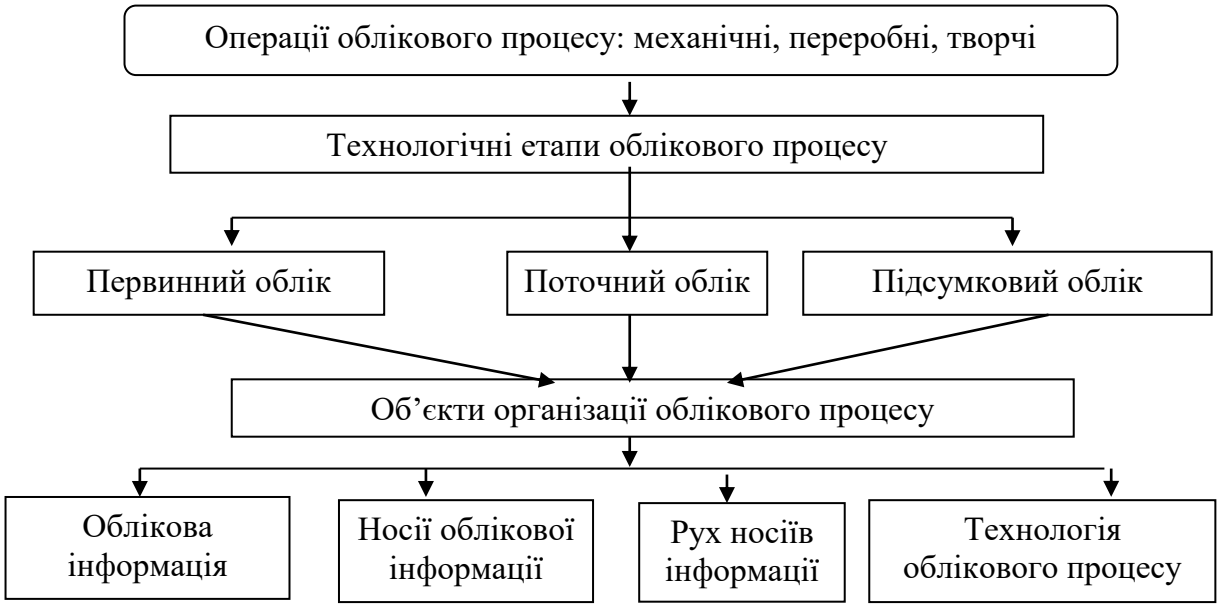


Рис. 4.4. Об’єкти організації облікового процесу

Інформація (лат. *information* – роз'яснення, викладення) – це загальнонаукове поняття, що означає обмін відомостями про яку-небуть подію, чиюсь діяльність, повідомлення про щось. У бухгалтерському обліку інформацією є набір повідомлень щодо ФГЖ, що міститься у носіях інформації. Облікова інформація є основою усіх облікових, аналітичних та контрольних процедур, тому першочерговим завданням удосконалення організації обліку є формування складу та визначення змісту показників, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку. На вибір облікових показників впливають чинники протилежного характеру. З одного боку, висувається вимога щодо забезпечення детального складу та обсягів інформації, їх достатності задовольняти не лише потреби обліку, але й інших функцій управління, що використовують облікову інформацію (стратегічного планування, аналізу та контролю). Але, з іншого – одержання надмірної, надлишкової інформації збільшує вартість облікових робіт та перенасичує облік непотрібними показниками. Це призводить до уповільнення процесів одержання корисної інформації, так і ускладнює розробку оптимальних рішень, тому «факти господарського життя підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на господарські процеси». Критерієм вибору оптимального обсягу та складу інформації, яка формується у системі обліку, є економічний ефект, який отримано від використання цієї інформації, тобто її важливість, цінність, корисність для управління.

На склад і структуру інформації, у першу чергу, впливають потреби менеджменту, завдання, поставлені суб'єктами господарювання та системою державної звітності, а також інші взаємопов'язані чинники (зміст та обсяги фінансово-господарської діяльності, склад показників фінансової та статистичної звітності, структура управління та виробництва). Оптимальність інформації забезпечують принципи цілісності та реєстрації, що застосовують під час вибору показників. Починаючи формування масивів інформації, потрібно враховувати не лише її кількісні, але й якісні характеристики, цінність для управління, переваги під час вирішення певних управлінських завдань, тому потрібно реєструвати

показники, що безпосередньо впливають на процеси господарювання, задовольняють потреби управління та дозволяють вирішити поставлені завдання. Такий підхід не лише забезпечить оптимальність інформації як за складом, так і змістом, але й дозволить уникати накопичення надлишкової (не потрібної) інформації, що збільшує обсяги облікової роботи без відповідної потреби у таких показниках. Серед основних ознак оптимальності облікової інформації виділяють:

1) цілеспрямованість, релевантність (*relevant* (англ.) та, що стосується справи) інформації, її безпосередній зв'язок із управлінням;

2) сконцентрованість – під час формування показників вибираються лише істотні ознаки, що характеризують господарські операції або процеси;

3) достовірність – забезпечення адекватності показників ФГЖ, адже «відсутність достовірності спричиняє хаос»;

4) багатократність використання у декількох облікових процедурах, а також застосування для аналізу та контролю діяльності;

5) своєчасність – забезпечення оперативного прийняття ефективних управлінських рішень адміністрацією;

6) аналітичність – здатність показників, зафіксованих у документах, формувати ще й виведену, похідну, розрахункову, додаткову інформацію;

7) системність – зв'язок і координованість показників первинного обліку з показниками аналітичного і синтетичного обліку та звітності;

8) відносна повнота – інформація забезпечує вирішення облікових завдань, поставлених керівництвом, тому облікові реквізити поділяють на суттєві, які обліковують, і несуттєві, які не обліковують.

Облікова інформація не виникає природним шляхом, а збирається і формується апаратом бухгалтерії, тому на неї впливають суб'єктивні чинники (мета, завдання, які переслідують виконавці, рівень їх професіоналізму тощо). Під їх дією втрачається достовірність, об'єктивність інформації та зростає вірогідність її

викривлення, що може призвести до її неправдивості. Зменшити вплив суб'єктивних чинників на формування інформації можна шляхом:

– вибору оптимальної методології і методики обліку кожного об'єкта господарювання відповідно до вимог нормативних документів;

– максимально можливої деталізації інформації, її аналітичного розкладання за різними ознаками (горизонтальна, вертикальна та фасетна класифікація). Для контролю за збереженням цінностей та оптимізації управління підприємством необхідно розробити канали інформаційних потоків (напрямки аналітичного обліку), які б забезпечували формування детальної інформації щодо наявності кожного об'єкта обліку та результатів господарювання у розрізі як структурних підрозділів, так і матеріально-відповідальних осіб;

– синтетичного узагальнення економічної інформації у грошовому вимірнику та її зіставлення із показниками аналітичного обліку. Синтетичне узагальнення облікової інформації є процесом, зворотним аналітичному розкладанню, тому необхідно визначити проміжні рівні у процесах деталізації та узагальнення інформації, рівні звірки аналітичного і синтетичного обліку.

В умовах застосування комп'ютерної техніки першочергового значення набувають питання ідентифікації та уніфікації облікової інформації, раціонального моделювання її потоків, групування, встановлення послідовності її інтегрування і формування, що дозволяє створити завершену інформаційну систему та забезпечує одержання необхідних зведених показників, у тому числі для складання звітності.

Згідно з нормативними документами, облікову інформацію потрібно реєструвати, накопичувати та зберігати на носіях інформації. **Носій інформації** – це спосіб відображення облікової інформації у документах, регістрах, формах звітності. Під носіями облікової інформації розуміють те, на чому вона фіксується (папір, електронні носії інформації тощо). На організацію носіїв облікової інформації безпосередньо впливає структура облікового процесу, топологічні ділянки обліку та технологічні етапи

облікового процесу, тому для кожного об'єкта обліку на кожному технологічному етапі призначені власні носії інформації, що відрізняються за послідовністю у формуванні інформації, яка має суворо логічний порядок. На етапі первинного обліку носіями інформації є документи, поточного – регістри обліку, підсумкового – форми звітності. Носії інформації кожного технологічного етапу призначені для накопичення, обробки та узагальнення інформації різного ступеня ієрархії залежно від їх місця в обліковому процесі. Це безпосередньо впливає на їх форму, структуру, перелік та зміст показників, джерела та порядок складання.

Бухгалтерський облік починається з первинних документів. Вони «складаються при проведенні бухгалтерських операцій і є першим її формальним доказом» та «достатньою основою для бухгалтерського запису, бо чого немає у документах, того немає і у світі, для бухгалтера існує лише те, що є у документах, те, що у них не зареєстровано, не може створювати правовідносин, а, відповідно, не може існувати взагалі». Згідно з законодавством України кожна господарська операція оформлюється первинними документами. Згідно з Законом України на наступному етапі облікового процесу «інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку». Для систематизації показників документів призначені регістри обліку, структура яких спеціально пристосована для групування інформації за напрямами, потрібними для прийняття управлінських рішень. Підсумкова інформація як продукт бухгалтерського обліку, формується у формах звітності, перелік і зміст показників яких регламентуються законодавством (для централізованої звітності) або визначаються потребами користувачів інформації (для внутрішньогосподарської звітності).

Структурно-логічна схема об'єктів організації облікового процесу включає показники, носії інформації у розрізі етапів облікового процесу (рис. 4.5).



Рис. 4.5. Структурно-логічна схема об'єктів організації облікового процесу

Як видно зі схеми, на кожному етапі облікового процесу об'єктами організації обліку є показники, носії інформації та їх рух. Але на кожному етапі облікового процесу формується специфічна облікова інформація, що характеризується різними рівнями деталізації, змістом, структурою та призначенням. Для її формування потрібні специфічні за змістом, структурою, формою, порядком складання носії інформації, адаптовані до сутнісних характеристик кожного технологічного етапу. Це зумовлює принципові відмінності між ними. Чітке та однозначне виділення та виокремлення кожної групи носіїв інформації (первинні документи – регістри обліку – форми звітності) дозволить встановити взаємозв'язки між їх показниками, забезпечити їх наступність та логічну послідовності у процесі формування інформації.

Ієрархізовану залежність між носіями інформації, що використовуються в обліковому процесі, найбільш точно відображає пірамідальна модель (рис. 4.6).

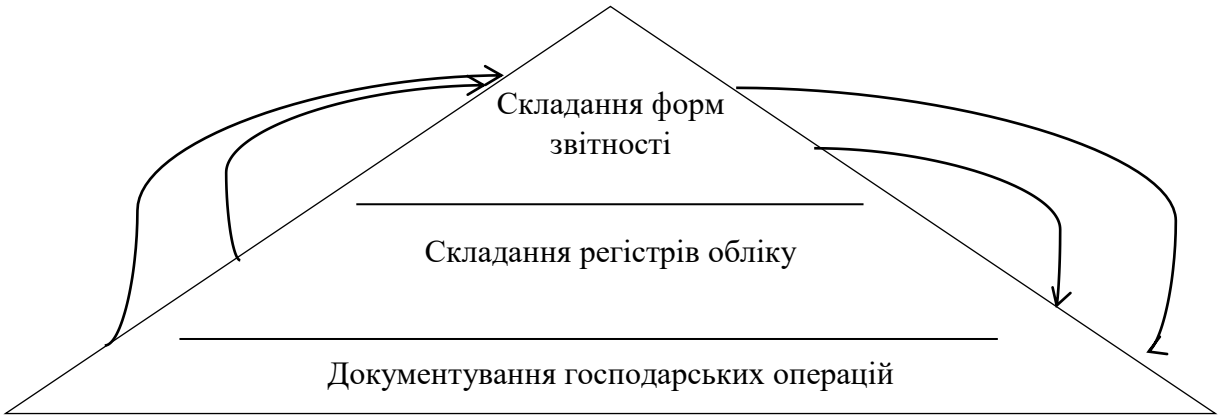


Рис. 4.6. Пірамідальна модель облікового процесу

Як видно з рисунка 4.6, пірамідальна модель облікового процесу унаочнює ієрархізовану залежність між його етапами, відображує системну послідовність та логічний взаємозв'язок між ними, тому найбільш прийнятна для встановлення існуючих між ними зв'язків, визначення взаємного впливу між складовими та сфери і межі дії кожного з них. Модель показує, що побудова облікового процесу заснована на послідовності та наступності облікових робіт, за якої кожний наступний етап базується на попередньому, є його наслідком (результатом) та стає підґрунтям наступного. Між ними існує прямий та зворотний інформаційний зв'язок та взаємодія, що визначені логікою облікового процесу. Це зумовлює, з одного боку, їх логічну послідовність від простого до складного, а з іншого – взаємний вплив. Саме такий підхід є основою пошуку шляхів вдосконалення і впорядкування об'єктів організації облікового процесу.

Процес документування господарських операцій перебуває на найнижчому рівні піраміди. Це, з одного боку, свідчить, що воно є найпростішим, найелементарнішим етапом облікового процесу, але, з іншого – основою піраміди, інформаційним підґрунтям, на якому базуються інші етапи. Кібернетична будова бухгалтерського обліку, що базується на схемі «вхід-обробка-вихід», починається із вхідної інформації. «Запускаючи» обліковий процес, вона стає основою функціонування інформаційної системи підприємства у цілому. Первинні документи є «передумовою подальшого функціонування не лише системи первинного обліку, але й усієї інформаційної системи суб'єкта господарювання»,

тобто основою інформаційного забезпечення поточного обліку та звітності: «Документи повинні бути зареєстровані в рахунках балансу: зміст балансу тим самим оформлюється документами». Інформація аналітичного і синтетичного обліку формується шляхом систематизації показників документів у регістрах обліку. Така вже якісно перетворена інформація використовується як для прийняття управлінських рішень, так і для складання форм звітності. Це свідчить, що якість інформаційних ресурсів залежить від інформаційної місткості документів, а також від оперативності процесів їх складання та обробки. Стратегічна позиція документів як єдиного джерела вхідної інформації у систему бухгалтерського обліку дозволяє їм впливати на якість вихідної інформації та ефективність управлінських рішень, прийнятих на її основі.

Взаємозв'язок між носіями інформації в обліковому процесі зображено на схемі обліку операцій з приймання в експлуатацію основних засобів (рис. 4.7).

Як видно зі схеми, єдиним джерелом інформації для запису операцій у регістри аналітичного і синтетичного обліку, а також для складання форм звітності є Акт приймання-передачі основних засобів, тому під час формування переліку показників документів варто виходи зі змісту регістрів аналітичного та синтетичного обліку (їх побудови, що відображує організаційну та технологічну структуру підприємства) і форм фінансової звітності.

У процесі формування показників слід забезпечити послідовність, взаємозв'язок та наступність показників документів, облікових регістрів та форм звітності, що дозволить одержати інформацію потрібного рівня деталізації, задовольнити потреби менеджменту та складання форм звітності.

«Метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства» [29], тому основним чинником впливу на склад і структуру інформації є потреби та запити користувачів облікової інформації. Показники первинних документів потрібно адаптувати

до потреб менеджменту шляхом введення додаткових реквізитів, призначених забезпечити вирішення конкретних завдань з управління бізнесом (зростання доходів за видами діяльності або видами продукції, зниження витрат, оптимізація дебіторської заборгованості тощо).

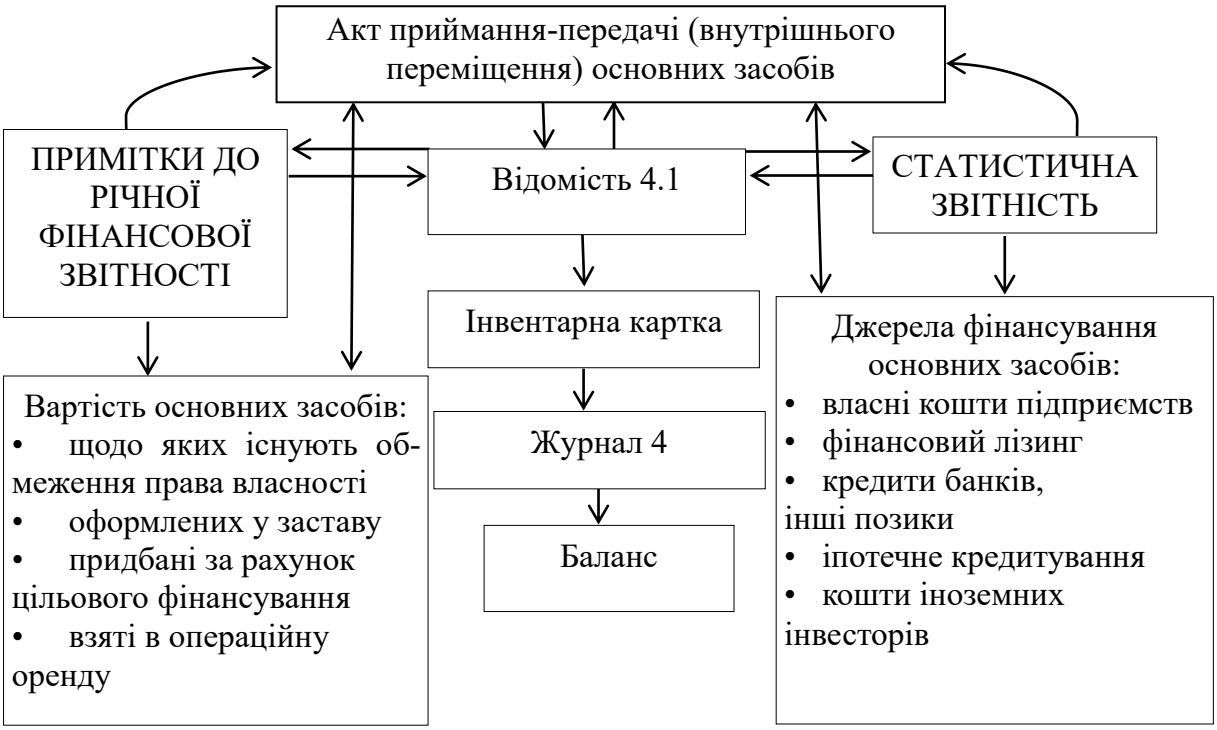


Рис. 4.7. Взаємозв'язок між носіями інформації під час відображення операцій з основними засобами

Сукупність операцій формує **облікову процедуру** (франц. *procedure* від лат. *procedo* – просуваюсь) – це встановлений порядок, послідовність прийомів, дій і записів, які повинен виконувати бухгалтер у процесі роботи та забезпечують вирішення облікових завдань, поставлених перед ним. У разі визначення процедури конкретизується перелік етапів облікових робіт: «Процедура – це модель технології обробки облікової інформації, що реалізується шляхом кваліфікації фактів господарського життя, тобто їх реєстрації, групування і інтерпретації (аналізу), що завершується прийняттям управлінських рішень», а також «під процедурою бухгалтерського обліку слід розуміти логічно витриману послідовність виконання бухгалтерських дій з відображення показників у процесі реєстрації, накопичення та обробки

облікових даних з метою формування фінансової звітності та прийняття управлінських рішень». Незважаючи на відмінності у переліку етапів облікової роботи, під час формування складових облікової процедури перевага надається процедурному підходу над адитивним. Надамо детальну характеристику складовим облікової процедури.

Облікові завдання – це завдання, які призначений вирішувати бухгалтер у процесі своєї роботи. Вони завдаються учасниками господарського процесу, а їх типи сформульовані багатовіковою практикою: 1) забезпечення збереження майна, що належить власникам підприємств. Вона, у свою чергу, розпадається на два завдання: а) облік руху і наявності майна підприємства; б) облік прав і відповідальності виконавців; 2) забезпечення ефективного управління шляхом прийняття дієвих управлінських рішень, що базуються на інформації бухгалтерського обліку; 3) виявлення економічних наслідків господарських операцій шляхом квантифікації (визначення) фінансових результатів; 4) забезпечення перерозподілу фінансових ресурсів із неприбуткових галузей (видів діяльності) у перспективні, прибуткові.

Чітке визначення облікових завдань дозволяє розглядати об'єкти обліку не відокремленими між собою, а взаємопов'язаними цілісностями, що забезпечує системність під час побудови облікового процесу та реалізацію функцій обліку.

Основою процедури є **кваліфікація** (або аналіз) господарської операції, тобто встановлення її сутності та типу; суб'єктів, що беруть участь в її здійсненні; предмета операції; дати та місця її проведення, а також вимірювання за допомогою натуральних, грошових, трудових вимірників.

Об'єктом обліку є **факт господарського життя** (далі – ФГЖ) (лат. *factum* – те, що зроблено) – елементарний момент господарського процесу, що змінює склад активів або капіталу і зобов'язань. Для кожного ФГЖ необхідно встановити: 1) місце здійснення; 2) час здійснення; 3) осіб, що беруть участь у здійсненні; 4) обсяг господарської операції.

Реєстрація (лат. *registrum* – список, перелік) – фіксація фактів господарського життя згідно із принципами бухгалтерського

обліку на будь-якому носії інформації. Реєстрацію використовують як для складання документів, так і складання регістрів обліку (журналів, відомостей, Головної книги), але залежно від специфіки процесів документування або реєстрації показників у регістрах обліку підходи до її організації на різних етапах облікового процесу відрізняються.

Групування – об'єднання об'єктів обліку за будь-якою спільною ознакою, спільною основою, що здійснюють у Головній книзі та обігових відомостях.

Інтерпретація – завершує облікову процедуру та забезпечує прийняття управлінських рішень. Вона здійснюється за показниками балансу.

Облікова процедура визначає послідовність етапів облікового процесу від аналізу господарської операції до складання звітності та закриття рахунків, чим відіграє важливе значення у побудові облікового процесу. Її будова (вхід – документи, вихід – звітність) залишається однотипною, але на структуру впливають методологічні, методичні та організаційні особливості обліку у різних країнах. Структура облікової процедури в Україні зображена на рис. 4.8.

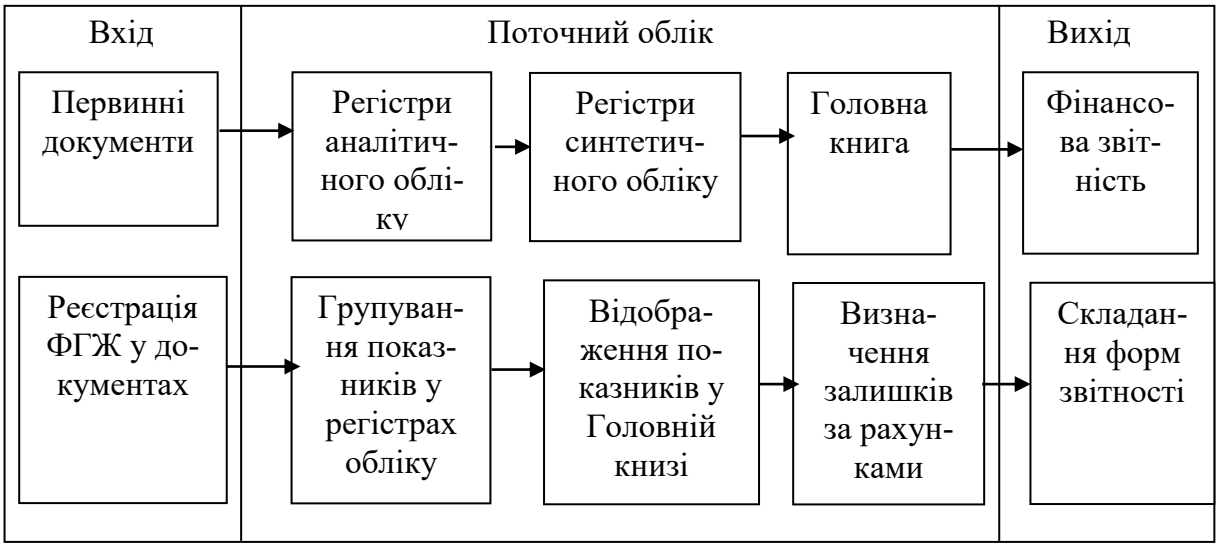


Рис. 4.8. Структура облікової процедури в Україні

Облікова процедура реалізується у формі обліку. Сучасні форми обліку побудовані на основі базової форми, склад якої

обґрунтований В. Ф. Палієм та Я. В. Соколовим (інвентар, вступний баланс, журнал, Головна книга, оборотна відомість і заключний баланс) [131, с. 62].

У США облікова процедура має іншу структуру, побудовану із використанням Головного журналу та трансформаційних таблиць (рис. 4.9).

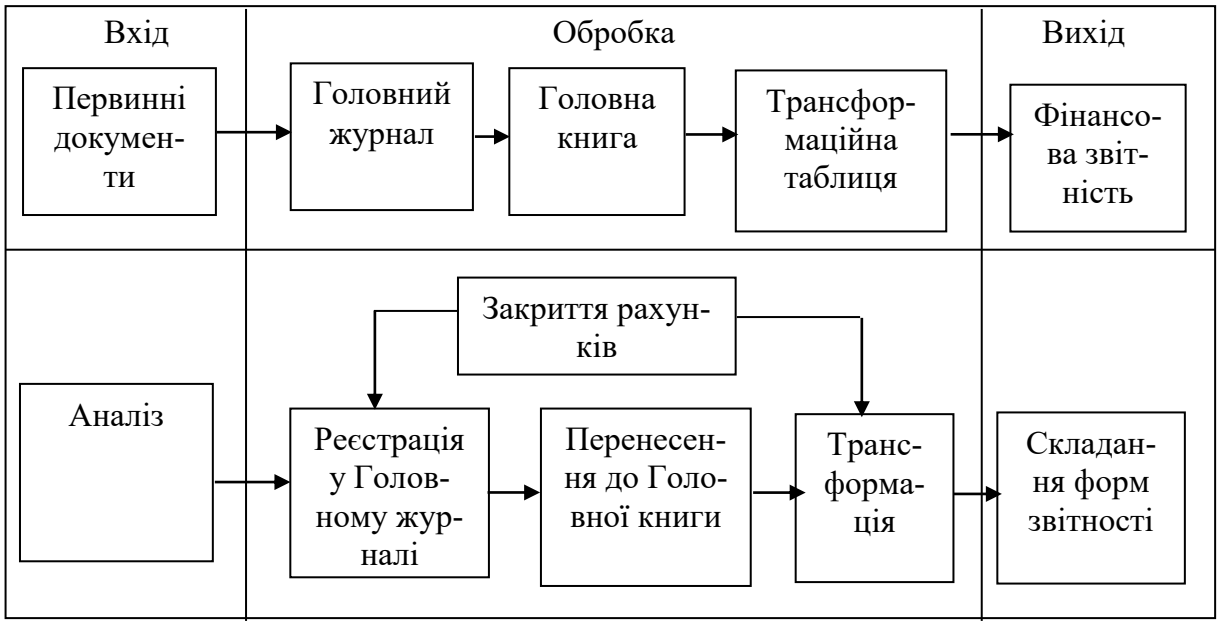


Рис. 4.9. Структура облікової процедури у США

Як видно зі схеми, обліковий цикл починається з реєстрації операцій в Головному журналі, після чого їх переносять до Головної книги. Трансформаційні таблиці призначені для трансформації рахунків та врегулювання оборотів і залишків на рахунках, що у кінці звітного періоду закриваються. Відповідно, вивчення структури облікової процедури, що застосовується у розвинених країнах, є напрямом вдосконалення форм обліку в Україні. Облікову процедуру також називають обліковим циклом, який включає такі етапи [103, с. 61]: 1) аналіз господарської операції за показниками первинних документів; 2) реєстрація операцій в Головному журналі; 3) перенос записів в Головну книгу; 4) трансформація рахунків у кінці звітного періоду за допомогою складання трансформаційної таблиці; 5) складання фінансової звітності на основі трансформаційної таблиці; 6) закриття рахунків у кінці звітного періоду та підготовка до нового періоду.

4.2. Організація документування ФГЖ

Документування ФГЖ – це процес оформлення господарських операцій первинними документами. Він є першим етапом облікового процесу і його організація включає вибір найбільш досконалих форм первинних документів, призначених для оформлення кожної господарської операції, запровадження оптимальних способів та прийомів документування та руху документів.

Організація документування починається з формування переліку показників документів. Такий перелік повинен детально характеризувати господарську операцію і містити інформацію для відображення в обліку. Діючі форми документів з обліку запасів, основних засобів були затверджені ще до 2000 року, тому не відповідають вимогам П(С)БО та інших нормативних документів та не узгоджуються із показниками звітності, форми якої потрібно подавати до державних органів. Це змушує суб'єктів господарювання самостійно розробляти форми документів та формувати перелік їх показників.

Показники документів є певним інформаційним повідомленням, що складається з реквізитів. **Організація реквізитів** включає два види робіт:

1) вибір (формування) показників;

2) створення форм документів, що містять детальний перелік показників.

Реквізити документів є вихідним джерелом облікових процедур на наступних етапах облікового процесу (поточного і підсумкового обліку), тому їх вибір повинен бути достатнім для ведення аналітичного і синтетичного обліку (на етапі поточного обліку) і складання звітності (на етапі підсумкового обліку), а також вирішення завдань, що ставляться перед менеджментом підприємства. Реквізити документа повинні забезпечувати детальний, стислий, системний перелік найсуттєвіших ознак, що характеризують об'єкти обліку і необхідні для одержання вихідної результативної інформації.

Під час формування показників необхідно: 1) забезпечити однозначний опис господарської операції шляхом кваліфікації

господарської операції, тобто встановлення її економічної та юридичної сутності; 2) встановити адекватність (достовірність) показників та їх відповідність ФГЖ; 3) створити умови для обробки показників за допомогою комп'ютерної техніки.

Процес формування реквізитів документів відбувається у два етапи: 1) вибір інформаційних параметрів, які детально характеризують об'єкт дослідження відповідно до завдань управління, тому підлягають відображенню в обліку; 2) складання переліку реквізитів у формі, зручній для використання (електронний або паперовий документ, довідники, інформаційні бази). Найбільш оптимальним є перелік показників документів, придатний для обробки за допомогою комп'ютерних технологій, тому «найзручнішою є класифікація реквізитів, загальна для електронних і паперових документів, згідно з якою їх поділяють на обов'язкові та необов'язкові» [120, с. 328].

Нормативними документами [29] регламентується перелік обов'язкових реквізитів, однаковий для усіх документів: назва документа (форми); дата й місце його складання; назва підприємства, від імені якого складений документ; зміст та обсяг господарської операції та одиниці її виміру; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. До додаткових належать реквізити, без яких документи вважаються недійсними (ідентифікаційний код підприємства, номер платника податків, підстави для здійснення операції тощо), а також ті, що самостійно вводяться суб'єктами господарювання для вирішення потреб управління.

Кожна класифікація реквізитів має окреме функціональне призначення та певні завдання у процесі документування ФГЖ. Обов'язкові реквізити забезпечують однакові підходи до оформлення документів, а тому їх достовірність, повноту та доказовість здійснення господарської операції. На відміну від обов'язкових, додаткові реквізити відображують якісні характеристики інформації, що забезпечує їх адаптування до потреб кожного користувача. Для цього підприємство самостійно визначає тип, зміст,

структуру та вид облікових показників. На їх формування впливають об’єктивні чинники: галузеві особливості та вид економічної діяльності, специфіка управління та технології виробництва, обсяги діяльності, система постачання і збуту та інші організаційно-технічні умови, а також показники централізованої та внутрішньої звітності, побудова аналітично-контрольної роботи.

Одним із чинників, що впливають на кількість і зміст реквізитів, є характер господарської операції та призначення документа. Вплив ФГЖ на зміст документа полягає у наявності реквізитів, що однозначно, достовірно і вичерпно описують ФГЖ та відбивають економічну сутність об’єкта обліку із урахуванням галузевих особливостей фінансово-господарської діяльності підприємства. Для їх формування пропонується застосовувати предметний та галузевий напрями розвитку методології обліку. Предметний напрям призначений для адаптування процесу документування до специфіки кожного об’єкта господарювання, а галузевий – до галузевих особливостей бізнес-структур. Їх одночасне застосування може забезпечити зростання рівня якості та аналітичності інформації. Методика розробки переліку реквізитів наведена на прикладі показників з обліку основних засобів (табл. 4.1).

Наявність показників документів, які детально характеризують об’єкти основних засобів, а також центри відповідальності, що забезпечують його експлуатацію, дозволяє вирішити комплекс облікових завдань, зокрема, організувати аналітичний і синтетичний облік основних засобів у розрізі облікових груп, зокрема з метою нарахування зносу (амортизації), у розрізі матеріально-відповідальних осіб та за місцями експлуатації (використання), а також заповнити форми звітності.

Таблиця 4.1

Перелік показників документів з обліку основних засобів

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		
Повна назва об'єкта Коротка технічна характеристика, назва структурного підрозділу-одержувача об'єкта та здавача, код матеріально-відповідальної особи, дата надходження; дата введення в експлуатацію; маса об'єкта за паспортом; наявність дорогоцінних металів та каміння; інвентарний номер, група основних засобів; строк корисного використання (експлуатації); норма амортизації. Джерело капітальних інвестицій (власні кошти, цільове фінансування, внески до статутного капіталу);	Первісна, залишкова, ліквідаційна, відновлювальна вартість, сума зносу (амортизації); кількість ремонтів та їх вартість; сума (дооцінки, уцінки) первісної вартості основних засобів, зносу; технічний стан та причини списання	Для введення в експлуатацію. Для обліку ліквідації об'єкта основних засобів Для обліку внутрішнього переміщення між структурними підрозділами. Для нарахування зносу (амортизації) Для обліку передачі об'єктів (під час продажу, обміну, оренди)	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів Акт списання основних засобів. Акт на списання автотранспортних засобів. Інвентарна картка обліку основних засобів. Інвентарний список основних засобів

Поділ показників документів на умовно-постійні та умовно-змінні дозволяє його використовувати в умовах застосування комп'ютерних технологій. Умовно-постійні показники є основою для створення інформаційної бази даних, що використовується для автоматичного введення інформації з руху основних засобів, а також для вирішення інших облікових завдань (щомісячного нарахування зносу (амортизації), розрахунку залишкової вартості об'єктів основних засобів, складання форм звітності). Створення таких інформаційних баз забезпечує багаторазове використання

умовно-постійних реквізитів, автоматизацію робіт зі складання первинних документів та введення інформації в пам'ять ЕОМ, зменшення кількості помилок та зростання якості інформації. Перспективним напрямом удосконалення показників документів є їх адаптування до змісту та переліку показників форм звітності: «Процес документування в бухгалтерському обліку потребує перегляду й удосконалення шляхом нового теоретико-методологічного осмислення його місця та значення у формуванні звітності для забезпечення інформаційних потреб користувачів» [98, с. 115]. При розробках реквізитів документів потрібно виходити зі змісту та структури форм звітності, регістрів аналітичного та синтетичного обліку. При побудові методики формування переліку показників необхідно встановити періодичність їх коригування та уточнення, врахувати появу нових об'єктів обліку, забезпечити вилучення надлишкових і застарілих показників, усунення їх дублювання, що буде сприяти достовірності облікової інформації.

На формування переліку показників впливає відокремлення фінансового та управлінського обліку: «На практиці ряд суб'єктів господарювання для кожного виду обліку створюють окремі інформаційні бази з окремим введенням даних про одну й ту ж саму операцію в кожну базу» [98, с. 110]. Це здорожчує бухгалтерський облік, призводить до дублювання облікової роботи, повторення однакової інформації і, як наслідок, негативно позначається на ефективності управління. Для інтеграції усіх видів обліку організаційна побудова бухгалтерського обліку «має бути такою, щоб без додаткових виборів можна було у будь-який час одержати дані про формування показників, потрібних для прийняття управлінських рішень та складання бухгалтерської звітності: фінансової, статистичної, податкової тощо. Для цього бухгалтерський облік в управлінні підприємством потрібно будувати за ознаками потреб фінансового, податкового та внутрішньогосподарського обліку» [135, с. 123]. Для створення єдиної інформаційної бази управління потрібно розробити систему реквізитів, що забезпечать групування інформації відповідно до потреб фінансового і управлінського обліку, а також розрахунків за податками.

Наприклад, запровадити використання коду товару згідно з Українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТ ЗЕД) не лише під час здійснення зовнішньоекономічної діяльності і складання податкових накладних з податку на додану вартість, але й для інших потреб, що дозволить вирішити одночасно декілька завдань, зокрема: 1) присвоєння кожному виду запасів номенклатурного номеру (шифру), розробленого на основі кодів УКТ ЗЕД, унеможливить плутанину однорідних видів цінностей, зменшить кількість помилок в обліку запасів, прискорить процеси приймання та видачі зі складу за умови наявності маркерів для позначення видів запасів; 2) прискорить складання та зменшить кількість помилок у податкових накладних; 3) забезпечить правильність розрахунку сум акцизного податку, ставки якого також встановлені у розрізі кодів УКТ ЗЕД, та безпомилкове складання акцизних накладних; 4) за умови зазначення усіма контрагентами кодів УКТ ЗЕД у документах з відвантаження запасів (сировини, матеріалів, готової продукції) та обміну первинними документами (товарно-транспортними накладними) через засоби електронного зв'язку можна забезпечити автоматичне введення переліків цінностей безпосередньо у пам'ять ЕОМ без застосування ручної праці, що оптимізує як облік розрахунків з постачальниками або покупцями, так і облік запасів на підприємстві.

Для реєстрації господарських операцій використовують документи. **Документ** (від лат *documentum* – доказ, свідоцтво) – це письмово зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення, що засвідчує факт здійснення господарської операції. Документи «фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження й дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення)» [99, с. 112], а також «документ складається у момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її завершення, фіксує господарську операцію та підтверджує її здійснення, є підставою для записів у реєстрах обліку та відображення на рахунках бухгалтерського обліку» [120, с. 323]. Документи є юридичною підставою для

записів у системі обліку, юридичним дозволом на виконання господарської операцій та юридичним доказом її проведення.

Визначення первинних документів у бухгалтерському обліку згідно з нормативними документами [29] наведено у табл.4.2.

Таблиця 4.2

Визначення первинного документа у бухгалтерському обліку

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку
Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи	Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення

Як видно з таблиці 4.2, основним призначенням первинних документів є відображення відомостей про господарську операцію у бухгалтерському обліку. Документи можуть складатись у паперовій або електронній формі. Відповідно до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» електронний документ − документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа [37]. У законодавстві визначення первинних документів змінюється (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Визначення первинного документа у ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»*

Редакція від 03.11.2016	Редакція до 03.11.2016.
Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи.	Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Як видно з табл. 4.3, починаючи з 2017 р., по-перше, було скасовано вимогу щодо обов'язкового складання первинного документа під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення. По-друге, відтепер документ не повинен підтверджувати здійснення господарської операції, замість цього він повинен містити лише відомості про неї. Аналіз змін, що відбулися у визначенні первинних документів, показав зниження ролі документів. Так, вилучення норми щодо обов'язку складати первинні документи під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення, по-перше, дозволяє суб'єктам господарювання довільно ставитись до зазначення дати у документах, що призводить до перекручення інформації, зокрема щодо обсягів реалізації продукції, та сприяє тінізації господарської діяльності. По-друге, суперечить нормам законодавства щодо наявності документів на кожну операцію.

Документи складають на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених нормативними актами. Кожний документ формують набір обов'язкових реквізитів та схема їх розташування на носієві інформації. Вільні рядки і графи у документах прокреслюють для запобігання несанкціонованому та непомітному внесенню додаткових записів або виправлень. У грошових документах (чеках, касових ордерах, тощо) суму вказують цифрами і прописом.

Вимоги до оформлення документів:

1) заповнюють чорнилом або за допомогою технічних засобів;

2) використовують форми, регламентовані нормативними актами;

3) записи виконують чітко і розбірливо;

4) помарки і підчистки не допускаються;

5) у касових і банківських документах виправлення не допускаються;

6) незаповнені рядки і колонки прокреслюють;

7) виправлення у документах завіряються тими особами, які їх підписують.

Документи, призначені для оформлення однакових господарських операцій, можуть бути різної побудови, відрізнятися за

обсягом інформації; складністю та трудомісткістю складання та обробки; степенем аналітичності, тому вибір документів, які найбільш доцільно застосовувати на підприємстві, є важливою складовою організації обліку. Первинні документи обираються апаратом бухгалтерії під керівництвом головного бухгалтера за участі працівників інших структурних підрозділів підприємства. Під час вибору документів слід керуватися нормативними актами, якими запроваджено форми документів для оформлення господарських операцій та порядок їх складання. Обов'язкові до застосування типові документи (з обліку грошових коштів, розрахунків тощо) оформляють відповідно до нормативних документів, внесення будь-яких змін і доповнень до їх форм не передбачено. Форми документів, що носять рекомендаційний характер, використовують для розробки галузевих спеціалізованих документів, пристосовуючи до особливостей певного виду діяльності підприємства.

Найбільш раціональними вважають форми документів, які зручно і просто складати, обробляти і відображати у регістрах обліку, що містять контрольно-аналітичну інформацію. Для удосконалення форм документів застосовують науково-обґрунтоване проектування набору реквізитів та схеми їх розташування на бланках носіїв інформації. Основними шляхами удосконалення документів є:

– стандартизація – запровадження однотипних документів однакового стандартного розміру;

– застосування технічних носіїв інформації (терміналів, відеозаписів);

– уніфікація – створення єдиних форм документів для оформлення однорідних господарських операцій для підприємств різних галузей економічної діяльності (наприклад, касові ордери, платіжні документи для оформлення операцій на рахунках у банках, податкові накладні тощо);

– автоматичне збирання первинної інформації у документах;

– зменшення кількості документів із надлишковою інформацією, що не використовується у процесі управління;

– вивільнення документів від виробничих показників;

– вилучення постійних реквізитів і використання бази даних (БД та РБД);

– введення до документів показників, необхідних для аналізу та контролю.

Облікова інформація є основою усіх облікових, аналітичних та контрольних процедур, тому першочерговим завданням удосконалення організації обліку є формування складу та визначення змісту показників, які доцільно відображувати, обробляти та узагальнювати у системі обліку. На вибір і формування облікових показників впливають чинники протилежного характеру. З одного боку, для задовольнення потреб бухгалтерського обліку та функцій управління потрібна детальна, вичерпна облікова інформація, але, з іншого боку, «чим більше документів, призначених забезпечити управління інформацією, тим більша невизначеність, пов'язана із прийняттям рішень» [131 с. 177]. Згідно із принципом реєстрації, сформульованим Я.В. Соколовим, «ФГЖ підлягають реєстрації лише у тому обсязі, який дозволяє здійснювати управлінський вплив на процеси господарювання». Решту інформації – «надмірної, надлишкової», «бухгалтер повинен зробити усе, щоб ліквідувати її в обліку» [131, с. 33]. Конкретному користувачу надмірну кількість інформації пропонується зменшувати шляхом її проходження через три етапи фільтрації (фізичний канал, семантичний фільтр та прагматичний фільтр), призначені для її оцінки за різними параметрами [73, с. 49].

Практика виробила такі основні шляхи зменшення кількості документів:

1) запобігання зайвій деталізації об'єктів обліку;

2) застосування багаторядкових замість однорядкових, накопичувальних замість одноразових, а також документів тривалого використання;

3) скорочення кількості примірників (копій) документів, що заощадить затрати праці і коштів на їх звірку, порівняння, обробку та зберігання;

4) використання тих самих документів у суміжних господарських операціях;

5) запровадження комплексних первинних документів;

6) застосування бездокументального способу обліку руху запасів;

7) застосування способу вибіркового документування.

Істотно зменшити кількість первинних документів дозволяє застосування багаторядкових і накопичувальних документів замість одноразових. Так, замість одноразових нарядів на відрядну роботу доцільно застосовувати багатоденні або навіть місячні рапорти або відомості обліку виробітку; індивідуальні наряди доцільно замінити бригадними, впроваджувати маршрутні листи. Відпуск виробничих запасів, призначених для виготовлення одного виду продукції, замість разових актів-вимог, доцільно оформляти багаторядковими лімітно-забірними картками. Зменшити кількість документів дозволяє укрупнення об’єктів обліку. Наприклад, виробничі запаси зі складу доцільно видавати найбільшими партіями; замість пооперaційного обліку виробітку раціональніше його обліковувати за кількістю готової продукції, що оприбуткована на склад. Необхідно усувати зайве дробіння партій виробів під час застосування маршрутної системи обліку виробітку, відпуску деталей або інших запасів на ремонт об’єктів основних засобів.

Кількість документів зменшує їх застосування для обліку двох суміжних взаємопов’язаних господарських операцій. Так, у разі відповідності фактичних поставок умовам супровідних документів постачальника комірник оприбутковує цінності шляхом проставляння спеціального штампу та підпису на цих супровідних документах без оформлення додаткового документа (прибуткового ордеру ф. М-4). Деякі господарські операції доцільно одразу відображати в облікових регістрах без оформлення первинними документами. Наприклад, одержання матеріалів зі складу підтверджується підписом одержувача у картці складського обліку, яка після закінчення місяця передається на обробку у бухгалтерію. Кількість документів можна зменшити за рахунок створення комплексних документів, що відображують декілька об’єктів обліку. Маршрутно-технологічний лист може замінити декілька документів: маршрутний лист, змінний рапорт, акт-вимогу на матеріали, повідомлення про брак, накладну на оприбуткування готових виробів.

Кількість документів можна зменшити при бездокументальній передачі деталей з інструментального або механічного цехів у збиральний. Обсяг виробітку інструментального або механічного цехів визначають у кінці місяця виходячи з кількості готової продукції, виготовленої протягом місяця. При використанні безнапівфабрикатного варіанта обліку витрат документи на кожну партію напівфабрикатів, що передається між суміжними структурними підрозділами, не оформляють. Рух напівфабрикатів між підрозділами підприємства достатньо відображати лише у відомості обліку, що ведеться диспетчерською службою. Суттєво зменшити кількість документів можна за рахунок видачі з центрального інструментального складу інструментів у цехові комори в обмін на непридатні, зіпсовані без оформлення будь-яких документів. Аналогічно можна оформлювати передачу інструментів з цехових роздаткових комор на заточку або ремонт для заміни неякісних або зіпсованих деталей, виявлених під час збирання виробів.

Зменшити кількість документів та знизити трудомісткість обліку можна у разі застосування документів тривалого використання. Наприклад, внесення змін за міжінвентаризаційний період до інвентаризаційного списку основних засобів дозволяє використовувати один примірник для перевірки наявності об’єктів декілька разів. Для деяких господарських операцій (для обліку поточних простоїв обладнання, якості продукції) доцільно застосовувати не суцільне, а вибіркове документування, проводячи обстеження за графіком. Зменшення кількості документів спрощує облік, знижує трудомісткість облікових робіт та витрати на ведення обліку. Для «осучаснення» форм первинних документів потрібно перелік та зміст реквізитів привести у відповідність до вимог НП(С)БО та МСФЗ, а також до структури та змісту показників форм звітності. Також необхідно розробляти форми документів для обліку нових об’єктів господарювання, які закономірно виникають у практичній діяльності суб’єктів господарювання та потребують відображення в обліку (нематеріальні активи, інтелектуальні активи, тощо). Зокрема, перелік показників з обліку основних засобів (табл. 4.1)

адаптовано до вимог П(С)БО 7 «Основні засоби» та змісту Приміток до фінансової звітності, тому він може бути використаний для розробки оновлених форм документів з обліку руху основних засобів.

Для скорочення кількості документів, типізації їх форм, зниження трудових і матеріальних витрат на їх складання і обробку, забезпечення сумісності баз інформації проводяться роботи зі створення уніфікованих систем документації (УСД) – сукупності взаємопов'язаних уніфікованих форм документів, що забезпечують документування різних господарських операцій, способів, прийомів та методів його здійснення, а також нормативних і методичних матеріалів з розробки і застосування різних форм документів. УСД призначене запровадити для оформлення однотипних господарських операцій однотипні за складом і формами документи шляхом їх уніфікації. Невід'ємною складовою УСД є розробка класифікаторів техніко-економічної інформації, що забезпечує інтегровану автоматизовану обробку показників документів.

Наказом по підприємству призначають посадових осіб, яким надається право підписувати документи на здійснення господарських операцій, у тому числі одержання і відпуск зі складів матеріальних цінностей на господарські потреби. Такий наказ є додатком до наказу про облікову політику (дод. Б).

4.3. Організація руху документів

Документація – це сукупність первинних документів, що використовують для оформлення ФГЖ, а також «сукупність, група документів, що містять відомості про господарські операції, які є підставою для їх наступного відображення в облікових регістрах» [131, с. 112].

Документування – це процес оформлення ФГЖ первинними документами, сутність якого полягає у фіксації інформації на матеріальних носіях [120; с. 322], воно «включає реєстрацію та фіксацію інформації про господарські операції в первинних документах» [99, с. 112], а також «спостереження, вимірювання

об’єктів обліку і реєстрацію одержаної економічної інформації» [101, с. 76]. Документування є складним, системним процесом, що складається з окремих видів облікових робіт, технологія виконання яких буде розглянута нижче.

Документи у процесі їх складання та обробки проходять тривалий та складний шлях. На етапі поточного обліку показники документів обробляються, групуються, узагальнюються і використовуються для заповнення регістрів обліку. На основі цих уже оброблених і узагальнених показників складається звітність та приймаються управлінські рішення. Недотримання термінів виконання облікових робіт призводить до зриву термінів подання форм звітності та стягнення з підприємства штрафних санкцій тощо. У сучасних умовах господарювання стратегічного значення набуває вчасність формування облікової інформації, тому при організації документування постає така важлива проблема, як забезпечення вчасного складання, затвердження документів та їх передавання до бухгалтерії для обліку ФГЖ, тобто проблема раціоналізації та оптимізації документообігу. Для її вирішення необхідно систему руху документів упорядкувати у часі та просторі, тобто між виконавцями, які складають, обробляють та зберігають документи. Упорядковане просування первинної інформації у процесі її створення (одержання ззовні), трансформації, обробки та узагальнення у системі обліку називають **циркуляцією облікової інформації**.

Документообіг – це процес просування первинних документів як носіїв інформації з моменту їх складання (або отримання ззовні) до передачі до архіву підприємства. Від раціональної побудови документообігу і налагодження оперативного складання і передавання у бухгалтерію носіїв інформації та їх обробки залежить швидкість одержання вихідної, зведеної облікової інформації, тобто ефективність усього облікового процесу, тому він є найважливішим об’єктом організації обліку на підприємстві. **Змістом організації документообігу** є встановлення маршруту проходження документа від його складання до передачі до архіву після його обробки, визначення термінів виконання кожного виду робіт та їх

виконавців. Раціональна організація документообігу на підприємстві передбачає:

1) мінімізацію проміжку часу між здійсненням господарської операції та одержанням узагальненої інформації щодо неї керівництвом підприємства;

2) застосування найбільш досконалих засобів і способів збирання та просування інформації до місця її обробки та узагальнення.

Документообіг умовно поділяють на чотири стадії:

– робота над документами у процесі їх складання або одержання із зовні;

– просування від місця складання до місця обробки до бухгалтерії;

– рух у процесі обробки;

– рух після обробки до місця постійного зберігання – до архіву.

Кожна стадія, у свою чергу, складається з декількох позицій – більш дрібної сукупності робіт з носіями, що у схемі руху документів виділяється самостійним записом і виконується одним виконавцем протягом встановленого терміну часу. Кількість позицій для різних документів може бути різною. Це залежить від складності носія інформації, тривалості шляху його просування.

Організація **документообігу на стадіях складання і просування первинних документів** включає: вибір форм первинних документів для кожного об’єкта обліку; вибір технічних засобів і способів складання документів; призначення осіб, відповідальних за правильне і своєчасне складання документів; встановлення часу на документування кожного виду господарських операцій та визначення переліку робіт, необхідних для створення документа, вибір способів передавання інформації між виконавцями.

При організації документообігу необхідно мінімізувати його загальну тривалість, що забезпечується різними шляхами. Насамперед необхідно встановити, коли складаються документи: 1) до здійснення господарської операції; 2) у процесі її здійснення; 3) після її закінчення. Перший варіант забезпечує найбільшу

точність відображення інформації у документах, а також надає найбільше можливостей для вчасного встановлення різних відхилень. Однією з важливих складових організації документообігу є встановлення частоти передавання документів на обробку у бухгалтерію. Затримки у передаванні документів на обробку призводять до послаблення оперативного контролю за здійсненням господарських операцій; порушують терміни виконання облікових робіт; спричиняють спотворення інформації або навіть її втрату, тому потрібно встановити чіткі терміни передавання документів до бухгалтерії. Вони залежать від обсягів облікової інформації; важливості об'єктів обліку; віддаленості виробничих підрозділів та складів від бухгалтерії; способів збирання інформації та наявності технічних засобів її передавання. Чим важливіший об'єкт обліку та чим більше інформації, тим частіше вона передається до бухгалтерії. Оперативна передача документів дозволяє контролювати роботу структурних підрозділів, забезпечує ритмічну роботу апарату бухгалтерії та своєчасне і якісне виконання облікових робіт.

Значну роль в оптимізації процесу документообігу відіграють **способи передавання документів** у бухгалтерію: 1) безпосередньо матеріально-відповідальними особами або оперативними працівниками (комірниками, майстрами); 2) обліковцями структурних підрозділів (нормувальниками, табельниками). Первинні документи можуть прийматись бухгалтерами безпосередньо у місцях їх складання, на робочому місці оперативних працівників. Наприклад, при оперативно-бухгалтерському (сальдовому) методі обліку запасів бухгалтер може приймати документи у комірника на складі, здійснюючи при цьому оперативний контроль правильності записів операцій з руху запасів у картках складського обліку. Для передавання інформації з віддалених структурних підрозділів підприємства доцільно залучати кур'єрів, що не буде відволікати працівників з їх робочих місць. Вчасне отримання інформації можливе за умови прискорення руху документів і вчасного виконання усього комплексу облікових робіт. Основними шляхами прискорення руху документів є оптимізація кількості структурних підрозділів і виконавців, через яких

проходить кожний документ; обмеження кількості осіб, що беруть участь у складанні того чи іншого документа; встановлення оптимальних термінів виконання кожного виду облікових робіт шляхом їх раціоналізації; підвищення рівня автоматизації бухгалтерського обліку.

Необхідно механізувати і автоматизувати процес документування ФГЖ, встановити раціональну послідовність робіт з їх складання і просування, уникати невиправданих зустрічних документопотоків, максимально розширити попередній контроль, оскільки наступний затримує передачу документів на обробку. Заповнені документи, у тому числі за допомогою технічних засобів, групуються у певні групи. На кожну з них складається супровідний ярлик. У ньому відображують назви та номери документів, а на технічних носіях вказують узагальнені показники щодо груп господарських операцій. При застосуванні комп'ютерної техніки на кожному етапі формування, обробки та накопичення первинної інформації потрібно чітко визначити обсяги інформації у розрізі способів одержання: 1) шляхом переробки первинних облікових показників; 2) у результаті вторинної переробки за заданою програмою; 3) як вихідна при складанні звітності.

Документообіг на стадії обробки документів та використання інформації в аналітичному і синтетичному обліку будується залежно від організаційної форми бухгалтерії (топологічної, оперативно-виробничої, функціональної або комбінованої). Приймання документів від матеріально-відповідальних осіб підтверджується підписом бухгалтера у супровідних регістрах (при прийманні звіту касира у касовій книзі), або супровідних документах (при прийманні документів з руху запасів у реєстрі ф. М-13), або спеціальних книгах (картках).

При оперативно-виробничому поділі праці у бухгалтерії первинні документи приймаються відповідними секторами залежно від об'єкта обліку: матеріальний сектор приймає документи з обліку запасів; сектор з обліку праці та її оплати – документи з обліку праці та її оплати тощо. У разі функціонального принципу поділу праці усі документи надходять у перший функціональний

відділ бухгалтерії. Після перевірки їх передають у другий відділ, третій і так далі до повної обробки та узагальнення інформації в облікових регістрах. Передавання документів між відділами не реєструється.

Кожному виконавцю встановлюються максимально короткі терміни для обробки документів, суворо регламентуються терміни передавання документів від одного виконавця до іншого, а також між відділами бухгалтерії або структурними підрозділами підприємства та з бухгалтерії у постійний архів. Час на обробку документа встановлюється виходячи з трудомісткості облікових робіт, яка визначається за типовими нормами часу, шляхом хронометражу або на підставі власного досвіду головного бухгалтера або іншого виконавця. Терміни обробки документів встановлюють із урахуванням термінів, потрібних для узагальнення інформації аналітичного і синтетичного обліку, оперативного контролю, складання форм звітності, прийняття управлінських рішень.

Рух документів після обробки до місця постійного зберігання – до архіву. Особливості облікового процесу, зокрема, багаторазове або повторне використання тієї самої облікової інформації у багатьох облікових процесах або для управління, а також неспівпадіння часу обробки інформації та формування звітності з часом її збирання зумовлюють необхідність **зберігання та пошуку** показників. Крім того, нормативними документами, зокрема, Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів [18] регламентуються терміни зберігання носіїв інформації за їх видами. Первинні документи, за якими подавалася податкова звітність, мають зберігатися не менше 1 095 днів (2 555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням відповідно до ст. 39 ПКУ) з дня подання такої звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а в разі її неподання – з граничного терміну подання звітності, передбаченого Кодексом. У разі відсутності документів контролюючі органи можуть вимагати їх

відновлення для підтвердження юридичної доказовості господарських операцій, що відбулися протягом минулих звітних періодів. Строки зберігання документів обчислюються з 1 січня року, що настає за роком закінчення справи. Так, наприклад, відлік строку зберігання документів, завершених діловодством у 2019 р., починається з 01.01.2020. При трирічному терміні зберігання документа він закінчується 01.01.2023.

Систему зберігання носіїв інформації потрібно організувати так, щоб вона не лише забезпечувала цілісність і збереження носіїв інформації протягом періоду, встановленого нормативними документами, але дозволяла безперешкодно ними користуватися для одержання або уточнення будь-якої інформації (для видачі довідок, перевірки правильності обліку та законності господарських операцій, обґрунтування доказів у судах).

Носії інформації необхідно зберігати на усіх стадіях облікового процесу, використовуючи технічні носії інформації, а також в архівах (поточному, постійному або державному). Пошук користувачами необхідної інформації може здійснюватись вручну або автоматично. Відповідальність за організацію та створення належних умов для зберігання оброблених носіїв інформації протягом встановленого терміну, але не менше трьох років для первинних документів, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Зберігання носіїв інформації, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських та інших звітів, оформлення та передачу до архіву забезпечує головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Після обробки документи систематизують за об’єктами обліку (облік операцій з готівкою, облік операцій на рахунках банків, облік необоротних активів, облік праці та її оплати тощо) та комплектують у справи у хронологічному порядку. Їх можна зберігати у папках, але надійніше зшити, зброшурувати, переплести в особливих теках – справах. Періодичність брошурування носіїв інформації (декада, місяць, квартал, рік) залежить від їх кількості.

Чим більша кількість документів за певний звітний період, тим частіше їх необхідно зшивати та переплітати. Теки підписують та нумерують. На них зазначають період (місяць, рік), за який зібрані носії інформації; назву об'єкта обліку або назву носіїв інформації. Охайне зберігання носіїв інформації, їх вчасне зшивання та брошурування унеможливлюють втрати документів та сприяють їх збереженню.

Протягом року до складання звітності та її подання користувачам носії інформації зберігають за місцями формування, тобто у поточному архіві бухгалтерії. Відповідальність за збереження носіїв інформації покладається на осіб, уповноважених головним бухгалтером. Вони зобов'язані створити умови, що унеможливлюють втрати, псування носіїв інформації або внесення до них непомітних несанкціонованих виправлень. Для цього носії інформації слід зберігати у спеціальних закритих приміщеннях, до яких немає доступу сторонніх осіб. Бланки суворої звітності зберігають у сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях.

Після складання та подання річної звітності теки з носіями інформації передають до постійного архіву. Постійний архів – це приміщення, яке спеціально обладнане стелажами для зберігання папок з носіями інформації, що утворюються на підприємстві. Для систематизованого зберігання носіїв інформації на стелажах зазначають назву носіїв інформації, рік та інші реквізити, що характеризують справи та забезпечують оперативну роботу з ними. Справи з носіями інформації передаються до архіву за актом. Його складають члени комісії, до складу якої включають заступника головного бухгалтера, відповідального за поточний архів. В акті зазначають: назву об'єкта обліку; період, до якого належать скомпоновані носії інформації; перелік носіїв інформації; дату комплектації і передачі носіїв інформації до архіву; підписи членів комісії. Справи з носіями інформації передають із бухгалтерії до архіву за графіком. Його складає і узгоджує з керівниками структурних підрозділів завідувач архіву (архіваріус). Справи, прийняті на зберігання до постійного архіву, реєструють у спеціальній книзі, де зазначають номер місця (стелажу) їх зберігання. В архіві

справи з носіями інформації розташовують систематизовано залежно від їх призначення за видами об'єктів обліку (касові документи, матеріальні документи, договори, замовлення, кошториси) у хронологічному порядку (по роках, місяцях). Право входити до архіву та працювати з носіями інформацію надається лише головному бухгалтеру і архіваріусу. Обов'язки архіваріуса можуть бути покладені наказом по підприємству на працівника бухгалтерії. Архіваріус зобов'язаний приймати до архіву папки з носіями інформації, оформленими належним чином, записувати їх до архівної книги, щорічно організовувати списання справ, терміни зберігання яких минули, робити в архівній книзі відмітки про вилучення таких справ, стежити за збереженням справ і порядком в архіві. Ключі від архіву зберігаються у архіваріуса. Справи з архіву архіваріус видає тільки за письмовою вимогою головного бухгалтера, а в окремих випадках – за письмовою вимогою правоохоронних та слідчих органів. Особи, що працюють з документами архіву, несуть повну відповідальність за збереження документів та нерозголошення інформації, що у них розміщена. Порушники притягуються до відповідальності у встановленому законом порядку. Після закінчення терміну зберігання носіїв інформації їх знищують на підставі акта, складеного спеціальною комісією. За реорганізації (ліквідації) підприємства його архів передається правонаступнику. При його відсутності – передається до архіву, створеного при місцевій адміністрації.

Порядок зберігання електронних документів регулюється Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [37], в якому визначено такі обов'язкові вимоги: інформація, що міститься в електронних документах, повинна бути доступною для її подальшого використання; має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа у тому форматі, в якому він був створений, відправлений або одержаний; у разі наявності повинна зберігатися інформація, яка дозволяє встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його відправлення чи одержання. Експертизу цінності електронних документів здійснюють у візуальній формі і проводять за тими самими принципами та критеріями, що

визначені для паперових документів. За її результатами складають: описи е-справ постійного, тривалого (більше 10 років) зберігання, з особового складу; акт про вилучення для знищення електронних документів, які не підлягають подальшому зберіганню [82, с. 42].

Для упорядкування та прискорення документообігу використовують **графіки руху документів** – це затверджений порядок збирання, обробки та передавання інформації, наведеної у первинних документах. Види графіків руху документів зображені на рис. 4.10.

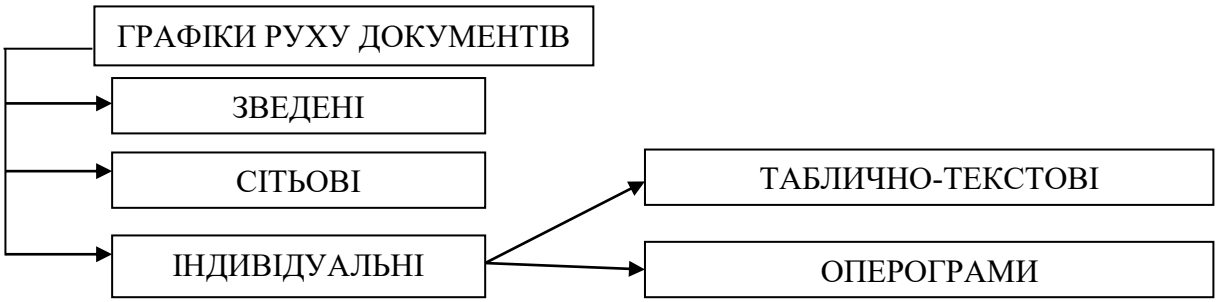


Рис. 4.10. Види графіків руху документів

Зведений графік – це таблиця, у якій вказують назви документів, а також – структурні підрозділи або осіб, які працюють з документами; терміни виконання робіт та передавання документів між виконавцями; види робіт, що виконуються з документами. Зведені графіки розробляють за 1) видами операцій (надходження, відпуск); 2) за об'єктами обліку (облік основних засобів, облік праці та її оплати); 3) по підприємству у цілому. У них вказують лише основні стадії руху документів: 1) терміни здавання (передавання) документів; 2) виконавців, які відповідають за дотримання цих термінів.

У графіках детально планується лише найважливіша частина документообігу – з моменту передачі оперативними працівниками документів і до їх одержання бухгалтерією. У зведеному графіку не вказують строки, послідовність руху і обробки документів у бухгалтерії. У графіку не висвітлюються роботи зі складання документів, вони регламентуються робочими інструкціями, що додаються до робочого альбому носіїв інформації (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Зведений графік з обліку основних засобів

Назва документа	Створення документа			Приймання і обробка			Термін зберігання
	К-ть примірників	Відповідальний за		Час приймання	Обробка	Хто приймає	
		складання	затвердження				
Акт приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1	Введ. в експл. 1 прим., продаж, – 3 прим.	Комісія	Керівник підприємства	Кожного 5, 15 та 30 числа з 8 до 9 години	Заповнення інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт приймання-здачі реконструйованих та модернізованих об’єктів	2 примірники	Комісія	Те саме	Кожного 5 числа з 8 до 9 години	Запис змін до інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт списання основних засобів форми	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Те саме	Кожного 5, числа	Розрахунок результатів списання основних засобів	бухгалтер	3 роки
Акт на списання автотранспортних засобів	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Те саме	Кожного 5 числа		бухгалтер	3 роки

Послідовність робіт з обробки документів регламентують структурними та індивідуальними графіками облікових робіт. У графіках вказують не лише посаду виконавця, але й його прізвище; терміни виконання робіт – не лише у днях, але і у годинах; замість сукупного терміну вказують певний час здавання (передавання) документів кожним цехом або складом.

Окремою групою зведених графіків є сітьові графіки. Їх розробляють для комплексів облікових робіт (проведення інвентаризації, переоцінки, складання річної звітності). Сітьовий графік руху документів при відображенні операцій з приймання запасів зображено на рис. 4.11.

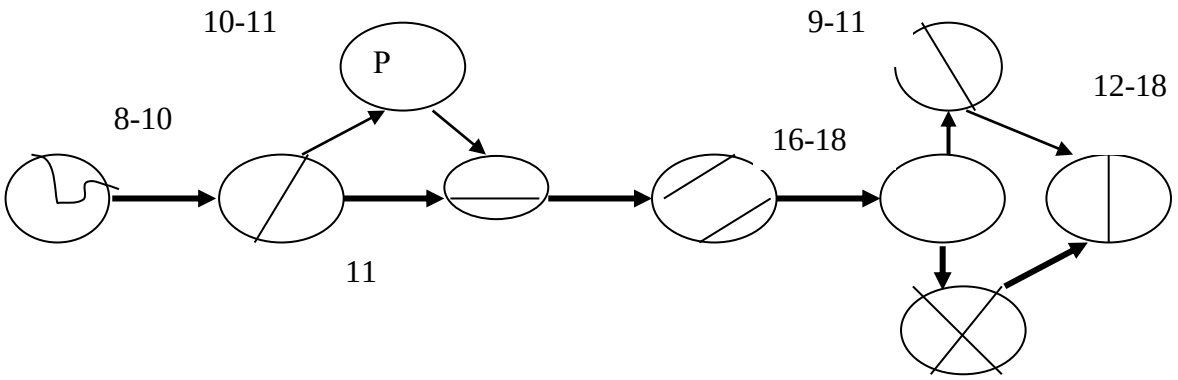


Рис. 4.11. Сітьовий графік руху накладної-вимоги на відпуск матеріалів

У сітьових графіках відображують як основну послідовність облікових робіт, так і запасні варіанти. Для наочності та компактності графіка назви робіт з документами позначають умовними символами. До найбільш використовуваних символів належать такі:

– приймання документа;
– перевірка документа;
– реєстрація у регістрах;
– підписування;
– складання документа;
– проставляння ціни;
– контирування документа;
– виконання операції;

Для обґрунтування та деталізації зведених графіків, пошуку резервів для прискорення облікового процесу розробляють індивідуальні схеми руху кожного документа. Їх види: 1) операграми; 2) графіки руху документів таблично-текстової форми (табл. 4.5).

У графіках таблично-текстової форми вказують усі види робіт, що виконуються з документом від складання до здачі до архіву; час за кожним етапом роботи і час у днях з моменту складання; місця роботи та посадових осіб, які беруть участь у його складанні та обробці.

Операграма – це графік руху документів, побудований із використанням графічних елементів, що позначають рух документа між виконавцями та терміни виконання облікових робіт (табл. 4.6).

Таблиця 4.5

Схема руху наряду на відрядну роботу

Зміст робіт зі складання та переміщення документа	Час на складання та переміщення документа	Місце складання або обробки	Відповідальний за виконання робіт	Час наростаючим підсумком
Заповнення реквізитів: Назва і номер моделі і операції, кількість виробів	За два дні до початку роботи	Цех, відділ, бригада	Нормувальник цеху	-
Розряд роботи, розцінка, норма часу, підписи	Протягом трьох годин після одержання наряду	Економічний відділ	Економіст з праці та її оплати	-
Прізвище, табельний номер, дата початку роботи, терміни виконання	Протягом зміни після одержання наряду від нормувальника	Цех, відділ, бригада	Бухгалтер цеху	-
Ознайомлення з нарядом	Після закінченні попередньо зміни	Робоче місце робітника	Майстер, бригадир	1
Здавання наряду після виконання роботи	Після виконання роботи	Робоче місце робітника	Майстер, бригадир	2
Приймання наряду та зазначення фактичних обсягів роботи	На наступний день після закінчення роботи	Цех, відділ, бригада	Майстер, бригадир	
Перевірка роботи і підписування наряду	Щоденно за попередній день	Цех, відділ, бригада	Майстер цеху	4
Передача наряду до бухгалтерії	Щоденно за попередній день	Бухгалтерія	Майстер цеху	5
Нарахування заробітної плати	1–4, 15–16 числа кожного місяця	Бухгалтерія	Старший бухгалтер	6
Передача до архіву	Після нарахування заробітної плати	Бухгалтерія	Старший бухгалтер	

Таблиця 4.6

Операграма руху накладної-вимоги на відпуск запасів

Назва робіт	Виконавці						
	Матеріальний відділ бухгалтерії		Відділ постачання	Головний бухгалтер	Керівник	Комірник	Архіваріус
	Бухгалтер	Ст. бухгалтер					
Виписування накладної	16–18						
Перевірка правильності оформлення та відповідності умовам договорів			8–9				
Перевірка та підписування				9–10	10–11		
Передавання на склад і перевірка							
Виконання операції							
Запис операції до регістрів складського обліку запасів							
Передача до бухгалтерії							
Приймання і перевірка документа		16–18					
Таксування і обробка документу, запис операції у групувальні відомості		8–16					
Запис операції до відомості 5.1							
Передача до архіву							

За підметом таблиці вказують перелік облікових робіт – від складання документа до його передавання до архіву, а також перераховують роботи з перевірки, підписування та обробки документів. За присудком таблиці вказують виконавців облікових робіт. Терміни виконання робіт у годинах вказують на перетині граф (виконавців) та рядків (видів робіт). Прямі лінії, якими з'єднують відмітки про виконання робіт, показують шлях документа в обліковому процесі. Схеми руху документів використовуються для підрахунку тривалості документообігу у днях. Для

аналізу документообігу розробляють графіки-схеми. У них відображують рух кожного документа між виконавцями облікових робіт у системі обліково-економічної інформації (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Графік-схема документообігу на підприємстві

Назва документа	Структурні підрозділи підприємства або виконавці, що працюють з документом											
	Керівник підприємства	Головний бухгалтер	Матеріальний сектор бухгалтерії	Сектор обліку оплати праці	Відділ матеріально-технічного постачання	Начальник цеху	Нормувальник цеху	Табельник	Склад	Відділ технічного контролю	Економічний відділ	Архіваріус
Прибутковий ордер (ф. 4М)									*			
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів												
Табель обліку відпрацьованого робочого часу												
Маршрутний лист												

Для більш повної характеристики документообігу у графіку-схемі для кожного структурного підрозділу умовними символами позначають, який примірник документа надходить, зміст робіт з його обробки, час перебування у цьому підрозділі тощо. Для цього документ зображують у вигляді чотирикутника з кількістю клітин, необхідних для зазначення усіх умовних символів. Знизу графіка-схеми наводять перелік таких символів. Кожному виконавцю видається витяг з графіка облікових робіт, які він виконує.

Документообіг організовується апаратом бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером. Ними розробляються графіки руху документів. **Контроль за документообігом полягає у контролі** за дотриманням встановленого порядку та термінів складання та передавання документів. Дотримання термінів складання та обробки документів контролюється заступниками головного бухгалтера, які очолюють сектори (групи) бухгалтерії.

При суцільному контролі перевіряють законність господарської операції, її доцільність та правильність і своєчасність оформлення документів у бухгалтерії та передавання до місць виконання господарських операцій. Суцільний контроль також здійснюється за зворотнім рухом первинних документів від оперативних працівників підприємства до бухгалтерії. Для контролю своєчасності здавання документів у супровідних ярликах, реєстрах, картках, призначених для оформлення операцій зі здавання-приймання документів, указують дату і час їх передавання за графіком і фактично. У кінці місяця вибирають факти порушення термінів здавання документів, встановлюють причини таких відхилень і приймають заходи з усунення причин порушення графіків документообігу. Контроль за рухом документів дозволяє виявити порушення термінів передавання документів між секторами (відділами) бухгалтерії або окремими бухгалтерами. Для цього використовують зведені графіки, а також структурні та індивідуальні графіки роботи апарату бухгалтерії. Графіки руху документів додають до наказу про облікову політику. Порядок організації документообігу розкривається у третьому розділі наказу про облікову політику.

Документообіг можна класифікувати за різними ознаками (рис. 4.12).

За формою документообіг можна поділити на паперовий та електронний. За сферою – на внутрішній та зовнішній. На організацію документообігу впливають як його форма, так і сфера, у межах якої здійснюється складання, затвердження, погодження, передавання та обмін документами. На думку В. В. Євдокимова, склад зовнішнього документообігу залежить від користувачів інформації. Так, корпоративні системи включають до складу

користувачів своїх контрагентів; постачальники використовують дані виробничого планування для прогнозування обсягів і графіків поставок; дистриб'ютори та/або дилери розміщують замовлення, узгоджують та відстежують їх виконання (для цього застосовують SCM-системи – управління ланцюжками поставок) [76, с. 236].



Рис. 4.12. Класифікація документообігу підприємства за видами

Крім того, до зовнішнього документообігу належать: подання електронної звітності каналами зв'язку, отримання довідки про відсутність заборгованості з податків і зборів, що контролюються органами ДПС, обмін податковими накладними та квитанціями про їх прийняття між контрагентами, обмін договорами, актами, накладними між контрагентами тощо [37]. Отже, сфера зовнішнього документообігу охоплює багато напрямів діяльності підприємства. Це свідчить про важливість раціональної організації зовнішнього документообігу.

Відповідно до Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг», електронний документообіг (обіг електронних документів) − сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та в разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [37]. Процес електронного документообігу ґрунтується на інтегрованій електронній обробці обліково-звітної інформації, яка включає формування первинних електронних документів, порядок обробки

інформації, автоматизований банк даних тощо. Електронний документообіг призначений забезпечувати процеси створення, управління доступом і розповсюдження великих обсягів документів у комп'ютерних мережах, а також контроль за рухом документів на підприємстві [51, с. 21]. Електронний документообіг порівняно з паперовим має чисельні переваги. Використання систем електронного документообігу дозволяє підприємству оптимізувати його документообіг та скоротити як витрати часу, так і матеріальні витрати на забезпечення процесу документообігу підприємства в цілому. Крім того, відмічають не лише корпоративний ефект, а й економічну результативність системи електронного документообігу на підприємстві [51, с. 21]. Порівняно із паперовим основними перевагами електронного документообігу є швидкість надходження документів до адресатів, зручність редагування та архівації документів тощо. Порядок організації електронного документообігу на підприємстві регламентується внутрішніми положеннями, що розробляють на основі Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» [37]. У таких положеннях обґрунтовують організаційні та теоретико-методологічні засади електронного документообігу. Незаперечні переваги електронного документообігу [82, с. 206] узагальнені у табл. 4.8.

Завдання електронного документообігу:

• інтеграція технологій підготовки всіх видів електронних документів в єдиний процес;

• заміна паперового потоку документів переміщенням електронних документів за заданими маршрутами по локальній мережі;

• автоматизація процесу проходження документів як усередині підприємства, так і за його межами;

• створення порядку проходження документів (розробка, узгодження, затвердження) відповідно до чинних нормативів і стандартів організації;

• реалізація розсилки і прийому документів через зовнішні системи (факс, електронна пошта; веб-сайт або портал);

• забезпечення оперативного обміну по локальній мережі офіційними документами (листами, заявками, нормативними

матеріалами тощо) для організації взаємодії персоналу, окремих підрозділів підприємства;

• інтеграція та підтримка електронного документообігу з програмами супроводу бізнес-процесів формування і накопичення бази даних або архівів електронних документів будь-яких типів з можливістю багатокритеріального пошуку як за змістом документів, так і за логічними умовами;

• організація та контроль роботи персоналу, облік і планування робочого часу;

• автоматизація адміністративно-управлінських функцій (формування та надання вказівок, розпоряджень, контроль за їх виконанням) [66].

Таблиця 4.8

Основні відмінності паперового та електронного документообігу

Етапи документообігу	Паперовий документ	Електронний документ
Створення	Оформлення лише в паперовому вигляді	Оформлення в електронному вигляді, за необхідності в паперовому вигляді
Обробка	Лише ручна обробка даних і фіксація в регістрах обліку	Обробка даних за допомогою інформаційних систем і фіксація в електронних регістрах обліку
Відправлення зовнішнім користувачам	Через відділення пошти або співробітниками (кур'єрами)	Через телекомунікаційні та інформаційні системи або через електронні носії інформації
Одержання	Може займати декілька хвилин або годин, днів, тижнів	Може займати від декількох хвилин, не враховуючи відправку через носії електронної інформації
Зберігання	Згідно зі строками, установленими законодавством, у спеціально відведених архівах	Згідно зі строками, установленими законодавством, на спеціальних електронних носіях
Знищення	За актом відповідною комісією	Спеціально призначеною особою, яка також відповідальна за програмне забезпечення, що перевіряє факт знищення документів

Системи електронного документообігу (СЕД) – програмні засоби для створення документів, їх обробки, передачі, зберігання, узгодження та інших операцій, що реалізуються з використанням інформаційно-телекомунікаційних мереж [66]. **Вимоги, що ставляться до СЕД**:

– простота, зрозумілість та зручність інтерфейсу;

– одночасна робота великої кількості користувачів;

– підписування документів за допомогою ЕЦП (електронного цифрового підпису) таким чином, щоб вони мали юридичну силу;

– зберігання документів у хмарних сховищах;

– максимальна захищеність системи з точки зору кібербезпеки.

Впровадження СЕД базується на сучасних інформаційних системах. На ринку програмного забезпечення України широко представлені системи для автоматизації діловодства, документообігу та інших бізнес-процесів підприємств [66] (табл. 4.9).

Функції СЕД поділяють на такі категорії: 1) створення документів; 2) зберігання і контекстний пошук документів; 3) підтримка канцелярії; 4) маршрутизація і контроль виконання документів; 5) генерація звітів, у тому числі аналітичних; 6) інформаційна безпека; 7) додаткові функції [66].

Крім того, при організації СЕД важливо забезпечити виконання додаткових функції: перегляд завдань і процесів працівника, повідомлення співробітників; можливість інтеграції з електронною поштою, а також зовнішньою системою і електронним архівом документів; перегляд документів за допомогою мобільних клієнтів iOS і Android тощо. Системи зовнішнього електронного документообігу потрібно адаптувати до виконання специфічних функцій: підписання документів з підрядниками, постачальниками та іншими контрагентами за допомогою ЕЦП; узгодження і обмін юридично значимими документами тощо. Одним з найважливіших питань організації зовнішнього електронного документообігу є вибір та забезпечення функціонування засобів передавання інформації. Електронні документи можуть відправлятись та передаватись в електронній формі за допомогою засобів інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-

телекомунікаційних систем або шляхом відправлення електронних носіїв, на яких записано цей документ.

Таблиця 4.9

Основні системи електронного документообігу

Система електронного документообігу	Основна функція	Вартість у перерахунку на одне робоче місце	Розробник
Documentum	Управління документами, знаннями і бізнес-процесами на крупних підприємствах	700–1 500 доларів	Американська компанія Documentum
LanDocs	Діловодство і архівне зберігання документів	100–150 доларів	Російська компанія «ЛАНИТ»
«Дело»	Повне протоколювання дій користувачів з документами	150–200 доларів	Російська компанія «ЭОС»
DocsFusion і DocsOpen	Системи класу «електронні архіви»	500–1 000 доларів	Американська компанія PC DOCS
OptimaWorkflow	Формалізація типових процедур роботи з документами	12 000 доларів	Російська компанія «OPTIMA»
«M.E.Doc»	Робота з документами різних типів, зі звітами, актами, рахунками, податковими накладними	300–2 000 грн/рік (залежно від масштабу)	Українська компанія «Інтелект-сервіс»

Основою вибору СЕД є певні критерії вибору системи документообігу:

– мінімальна вартість і швидка окупність системи;

– забезпечення необхідної функціональності з можливістю подальшого розширення системи;

– достатній рівень технічної підтримки;

– виробник, що зарекомендував себе, з реальними впровадженнями;

– базування обліку на вітчизняній законодавчій базі;

– суб'єктивні вподобання замовника [66].

Одним із актуальних критеріїв вибору СЕД є його відповідність законодавчій і нормативній базі. Наприклад, провайдери електронного цифрового підпису, що використовуються в СЕД, повинні бути сертифіковані відповідними держорганами. Не менш важливим є повна україномовна локалізація, призначена як для користувача інтерфейсів, так і документації, включаючи можливість технічної підтримки державною мовою. На практиці вирішальними факторами вибору стають суб'єктивні вподобання клієнта, найбільш поширеними серед них є:

– використання в бізнес-логіці СЕД термінології, що збігається з термінологією паперового діловодства та документообігу підприємства;

– схожість інтерфейсу користувача СЕД на звичне програмне забезпечення (наприклад, на поштовий клієнт), що використовується замовником;

– можливість інтеграції СЕД із програмним забезпеченням сторонніх виробників, яке забезпечує критично важливі функції роботи підприємства.

Найважливішими характеристиками СЕД є:

– програмна платформа;

– максимальна кількість користувачів; загальна кількість та число рівнів структур, які відображають особливості внутрішньої організації підприємства;

– типи документів, з якими працює система;

– можливість роботи за «вільною» схемою, без жорсткої фіксації маршрутів);

– засоби для визначення маршрутних схем проходження документів;

– контроль за проходженням документів; повідомлення про порушення у регламенті проходження документів, спосіб повідомлення посадових осіб;

– підтримка роботи з кількома версіями документа, можливість інтеграції з іншими додатками; особливості настроювання програмного продукту на потреби конкретного замовника;

– засоби регламентації доступу та криптографічного захисту [66].

Платформи для створення СЕД. UnityBase – створені і працюють деякі державні реєстри, які адмініструє Міністерство юстиції України. Система внутрішнього документообігу Megapolis.DocNet працює у провідних телекомунікаційних компаніях країни, в органах державної влади та органах місцевого самоврядування України. СЕД може бути створена на базі ECM-платформи Alfresco. Електронний документообіг FossDoc призначений для великих комерційних організацій, банків, де використовуються стандарти класичного діловодства з підтримкою резолюцій, службових записок, звітності тощо. На базі платформи для автоматизації бізнесу FossLook створена і сама система документообігу FossDoc, що є «конструктором» для створення різних рішень для управління документами на підприємстві. СУБД: MySQL, MS SQL Server Express Edition (SQL Express), MS SQL Server і Oracle.

4.4. Організація поточного обліку

Поточний облік – це комплекс облікових робіт, що включає підготовку документів до обробки, контроль достовірності показників документів, обробку інформації, систематизацію показників документів у регістрах аналітичного та синтетичного обліку та відображення ФГЖ на рахунках обліку.

Показники поточного обліку – це систематизований перелік ознак, які характеризують економічно однорідні групи об’єктів господарювання. Для їх формування об’єкти обліку групують за певними ознаками. Спочатку їх поділяють на активи, капітал та зобов’язання, всередині яких виділяють групи відповідно до П(С)БО, плану рахунків та інструкції з його застосування [5, 19]. Після цього об’єкти кожної групи поділяють на підгрупи, субгрупи, типи, види на основі їх наявності на підприємстві та потреб управління в деталізації інформації. Кожній групі, підгрупі присвоюється порядковий номер, виходячи з якого встановлюється і записується номер для кожного об’єкта. Такий

перелік показників є основою робочого плану рахунків, зокрема, системи інвентарних номерів основних засобів або номенклатурних номерів запасів.

Алгоритм формування показників поточного обліку:

1) об'єкти обліку поділяють на активи, капітал та зобов'язання відповідно до П(С)БО, плану рахунків та інструкції з його застосування;

2) активи, капітал та зобов'язання поділяють на групи;

3) групи поділяють на підгрупи, субгрупи, типи та види, виходячи із їх наявності на підприємстві та потреб управління в деталізації інформації.

Облікові показники бувають двох видів:

– складні – поділяються на прості показники («Виробничі запаси», «Пальне», «Рідке пальне», «Бензин») з метою деталізації інформації;

– прості – не бувають деталізовані («Бензин А-95», «Бензин А-96»).

Складні показники позначають певну групу об'єктів обліку, прості – назву певного виду цінностей, у розрізі яких ведеться облік. Кожний вид показників забезпечує формування інформації відповідного рівня деталізації і має власне призначення у бухгалтерському обліку. Прості показники безпосередньо використовують для відпуску виробничих запасів у виробництво відповідно до технологічних карт виготовлення продукції, а складні – для узагальнення облікової інформації від груп об'єктів обліку до синтетичних рахунків.

Продуктом належно поставленого обліку є систематизована інформація [86, с. 46]. Для систематизації та групування облікової інформації відповідно до потреб користувачів інформації використовують робочий план рахунків та регістри аналітичного обліку. У бухгалтерському обліку основною одиницею зберігання та накопичення облікової інформації є рахунок, тому потрібно розробити систему групування та систематизації облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку. Для узагальнення інформації про факти діяльності суб'єктів господарювання розроблено та затверджено План рахунків, який є обов'язковим

для використання усіма підприємствами [19]. План рахунків забезпечує однакові підходи для відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій суб'єктів господарювання, чим забезпечує єдність, порівнянність й узагальнення облікової інформації. Але інформаційні потреби внутрішніх користувачів може задовольнити детальна та систематизована інформація, яка відповідає завданням управління та адаптована до особливостей управління та специфіки діяльності підприємства. Формування такої інформації може забезпечити система додаткових рахунків, тобто робочий план рахунків.

Робочий план рахунків – це систематизований перелік синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, що самостійно розробляється підприємством та використовується для нагромадження та групування облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб менеджменту. Робочий план рахунків підприємство розробляє самостійно на основі нормативних документів, якими регламентується номер рахунку та субрахунку, вид господарської операції та кореспонденція рахунків (НП(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку) [5, 19]. На побудову робочого плану впливає низка факторів: мета формування та обсяг інформації, задані її користувачами; характер та напрями аналізу отриманої інформації. Розробка робочого плану рахунків є комплексом взаємопов'язаних процедур, що базуються на науковому підході та певних принципах (табл. 4.10).

Інформаційні потоки, призначені для відображення ФГЖ, відрізняються за обсягами та рівнем деталізації інформації. Для їх формування використовують різні за рівнем деталізації інформації рахунки бухгалтерського обліку (синтетичні, субрахунки, аналітичні).

Кожний вид рахунків призначений нести власне змістовне навантаження і виконувати власну роль у формуванні масивів інформації для кожної з груп користувачів інформації. Синтетичні рахунки необхідні для об'єднання (агрегування) інформації за найбільш загальними класифікаційними ознаками. Це забезпечує її узагальнення в межах певних показників (величина власного

капіталу, суми зобов'язань, доходів, витрат, тощо) підприємства, а також у межах галузі, країни.

Таблиця 4.10

Принципи розробки робочого плану рахунків

Принцип	Характеристика
Легітимності	Відповідність нормативним документам, в першу чергу, Плану рахунків бухгалтерського обліку
Конкретики	Перелік рахунків повинен відображати специфіку діяльності підприємства, особливості управління та виробництва
Повноти охоплення	Можливість відображення на рахунках обліку усіх господарських операцій підприємства без виключень в даний час і на найближчу перспективу
Аналітичності	Кількість та найменування відкритих синтетичних і аналітичних рахунків і субрахунків повинні задовольняти потреби управління
Зручності	Дотримання єдиних принципів і логіки побудови
Оптимізації критеріїв	Запровадження єдиних критеріїв побудови робочого плану рахунків та порядку їх кодування, що забезпечить можливість встановити зміст кожного рахунку та його відмінність від інших рахунків
Однорідності	Забезпечення єдності економічного змісту рахунків, визначеності структури та призначення, однозначності щодо балансу.
Системності	Забезпечення однакового рівня узагальнення інформації про господарські операції на рахунках одного порядку (синтетичних та аналітичних), що дозволяє встановити взаємозв'язок між ними і впорядкувати їх кореспонденцію.
Раціональності	Забезпечення оптимального співвідношення між кількістю рівнів деталізації інформації і її корисністю для управління
Адаптивності	У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть бути заповнені в разі введення нових рахунків
Багатозначність кодування	Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації

Так, фінансова звітність, складена у розрізі узагальнених груп об'єктів обліку, що наводять у вартісних показниках, дозволяє користувачам одержати лаконічну, змістовну інформацію,

тому її вважають засобом комунікації між користувачами інформації. Але для управління фінансово-господарською діяльністю підприємства потрібна детальна інформація щодо кожного об'єкта обліку. Для її формування призначені аналітичні рахунки, що відкривають до синтетичних рахунків. Кожний рахунок робочого плану рахунків дозволяє одержати детальну, всебічну та повну характеристику об'єкта обліку, для опису якого його призначено. Це забезпечує рівень деталізації інформації, необхідний для управління, контролю і аналізу відповідно до цілей, завдань, що ставляться менеджментом та залежать від розмаїття ознак, що характеризують об'єкти класифікаційної групи.

Алгоритм формування робочого плану рахунків складається з таких видів робіт: 1) визначення його структури (побудови); 2) встановлення системи кодування інформації (структури рахунку); 3) вибір методів групування інформації. Для формування робочого плану рахунків можуть застосовуватись методи послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх **вертикальної** (ієрархічної) і **горизонтальної** (інформаційних зв'язків) структури. Кожний напрям класифікації призначений для групування інформації за різними ознаками. При застосуванні фасетного способу групування інформації показники паралельно реєструють за декількома аналітичними ознаками. Це дозволяє у межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних систем аналітичних рахунків, що всебічно характеризують, розкривають інформацію. У кожній системі аналітичних рахунків інформація групується і узагальнюється в інтересах управління за певною ознакою [131, с. 322].

Основою деталізації інформації є системний підхід до побудови робочого плану рахунків та їх кодування. **Для побудови робочого плану рахунків** та формування системи їх кодування потрібно: 1) обрати напрями групування об'єктів обліку; 2) встановити рівень деталізації інформації, який безпосередньо задається її користувачами. Напрямки групування об'єктів обліку (структурні рівні робочого плану рахунків) обираються залежно від виду об'єктів обліку та цілей, завдань управління. Наприклад, у робочому плані рахунків з обліку заробітної плати такими

структурними рівнями можуть бути види заробітної плати, а з обліку витрат – види діяльності, структурні підрозділи, центри відповідальності, місця виникнення витрат; етапи виробничого процесу (стадії, переділи). **Робочий план рахунків складається** із синтетичних рахунків, субрахунків та аналітичних рахунків, самостійно розроблених підприємством. У ньому наводять лише ті синтетичні рахунки Плану рахунків, які підприємство використовує для ведення бухгалтерського обліку при відображенні господарської діяльності. Розробка робочого плану рахунків розпочинається з визначення переліку об'єктів обліку у кожній класифікаційній групі. Активи підприємства групують за їх функціональною ознакою, власний капітал – за його видами та власниками (засновниками), зобов'язання – за видами тощо.

Робочий план рахунків формується шляхом поступового розкладання, деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки як рахунки першого порядку розкладаються, розпадаються на субрахунки як рахунки другого порядку. У разі відсутності у плані рахунків субрахунків підприємство за потребою вводить додатковий субрахунок, використовуючи для цього наступні за порядком цифри, і отримає для нього додатковий код. Наприклад, рахунок 28 «Товари» може бути доповнений субрахунком 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Мінімальна кількість груп обмежена кількістю рахунків та субрахунків, максимальна дорівнює 10 для того, щоб при шифруванні груп для її позначення достатньо було одного цифрового знаку. Субрахунки як рахунки другого порядку, у свою чергу, розкладаються, розпадаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого, порядку. Аналітичні рахунки виділяють окремо у межах кожного синтетичного рахунку та субрахунку. У спеціальній таблиці наводиться детальний перелік об'єктів обліку у розрізі груп, підгруп та субгруп, де кожному об'єкту на кожному рівні деталізації інформації присвоюється порядковий номер, виходячи з порядкового номера об'єкта найбільшої підгрупи. У формуванні робочого плану рахунків класу 1 «Необоротні активи», 2 «Запаси» та 0 «Позабалансові рахунки» одночасно застосовують горизонтальний та вертикальний

способи групування інформації. Схема робочого плану рахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» представлена на рис. 4.13.

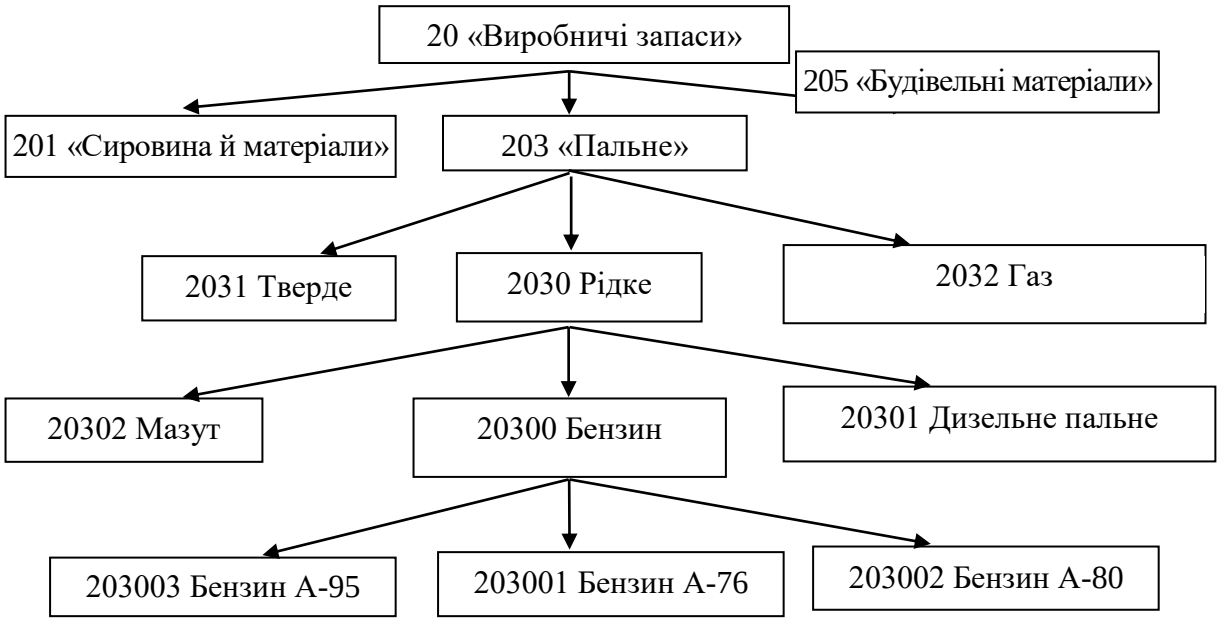


Рис. 4.13. Схема формування робочого плану рахунків

Застосування першого способу дозволяє згрупувати інформацію у розрізі центрів відповідальності, матеріально-відповідальних осіб, структурних підрозділів та операцій з надходження і вибуття цінностей (за напрямами), а другого – у розрізі груп, видів, типів та різновидів товарно-матеріальних цінностей, тобто забезпечує формування детальної кількісно-сумової та кількісно-сортової інформації (марка, сорт, розмір). Ієрархія рахунків, розроблена із використанням фасетного способу групування інформації, містить шифри за певними ознаками, які дозволяють об'єднувати (агрегувати) однакову інформацію з різних рахунків [131, с. 312], тому використання фасетного способу дозволяє одержати інформацію з високим рівнем аналітичності, що всебічно характеризує об'єкт обліку та задовольняє потреби менеджменту при прийнятті управлінських рішень. Робочий план рахунків повинен відбивати специфіку фінансово-господарської діяльності підприємства, особливості його організаційної структури, облікової політики тощо. Побудову робочого плану рахунків потрібно пристосувати до введення нових рахунків у разі потреби (під час освоєння нових видів діяльності, нових

виробництв, застосування нових видів матеріальних ресурсів). Крім того, у робочому плані рахунків необхідно забезпечити формування показників, потрібних для складання звітності. Для цього у регістрах обліку потрібно протягом року забезпечити накопичення та групування інформації, структура та зміст якої відповідають показникам форм звітності. Це зменшує обсяги додаткової роботи під час заповнення форм звітності та сприяє їх вчасному складанню та поданню.

Поточний облік (облікова реєстрація) є наступним після первинного обліку етапом облікового процесу. Він набув такої назви, тому що показники документів реєструють в облікових регістрах. Під **регістром** (лат. *registrum* – записування) в обліку розуміють різні види таблиць, до яких записують показники з первинних документів [64, с. 327]. Але А. М. Кузьмінський розрізняв методику і техніку облікової реєстрації і організацію облікової реєстрації на матеріальних носіях, тому **обліковим регістром** вважав «спосіб поточного обліку первинних показників на матеріальних носіях, що забезпечує їх юридичну доказовість і використання для складання звітності і управління підприємством» [132, с. 177].

Регістрами обліку є відомості, журнали, розрахункові таблиці, бухгалтерські довідки, картки, а також машинні носії інформації. Вибір регістрів обліку не залежить від їх зовнішнього вигляду, так само неістотним є і вибір машинних носіїв інформації, надання переваги певним носіям залежить від економічної доцільності експлуатації комп’ютерної техніки та змісту носіїв інформації. Регістри є вторинним джерелом інформації, зібраної у первинних документах. Вони є способом організації та зберігання інформаційних масивів. Інформацію, необхідну для управління, керівництво одержує не безпосередньо з аналітичних і синтетичних рахунків, а з регістрів обліку. На рівні практичного використання регістри обліку призначені для систематизації, групування, накопичення і зберігання показників первинних документів у інформацію, придатну для управління підприємством та складання форм звітності.

Поточний облік, з одного боку, визначає порядок облікової реєстрації показників господарських операцій, а з іншого – склад показників, що переносяться з первинних документів. Облікова реєстрація виконується для зручності під час складання форм звітності. Характер і порядок розташування інформації про господарські операції визначається структурою облікових регістрів. Організація облікової реєстрації будується на поєднанні різних регістрів, що відрізняються за:

1) послідовністю реєстрації господарських операцій;

2) рівнем диференціації облікової інформації;

3) можливістю взаємної колації показників облікових регістрів (рис. 4.14).

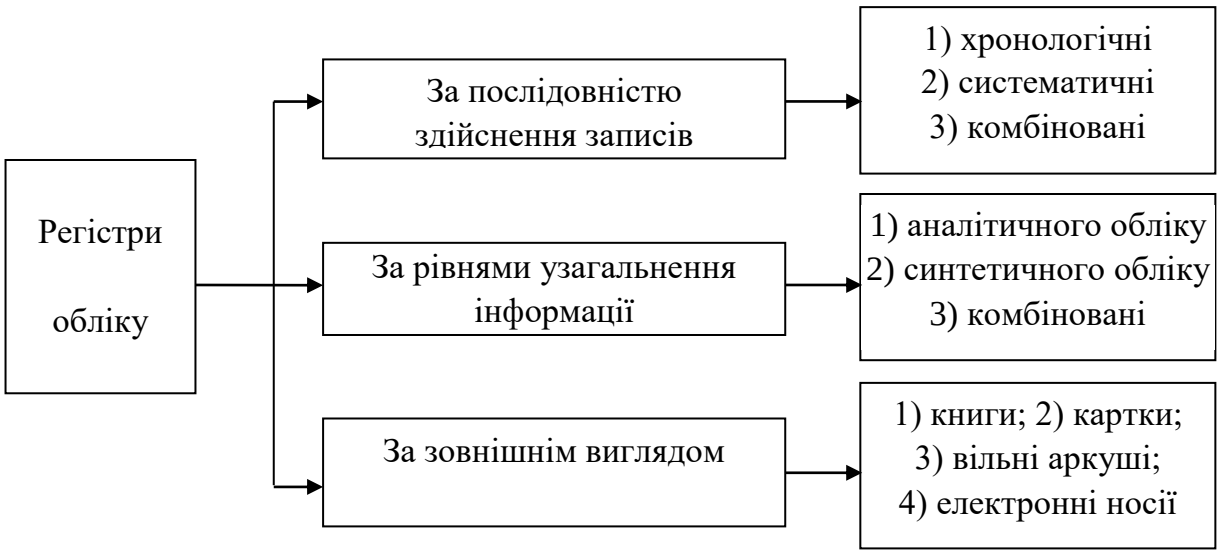


Рис. 4.14. Класифікація регістрів бухгалтерського обліку

За послідовністю здійснення записів регістри обліку поділяють на 1) хронологічні, 2) систематичні і 3) комбіновані. У разі використання хронологічного запису ФГЖ реєструють у календарній послідовності їх здійснення. Такий запис доцільно застосовувати для реєстрації господарських операцій, здійснення яких необхідно контролювати у часі, а також тих, за якими керівництву підприємством потрібна щоденна оперативна інформація. Наприклад, згідно з нормативними документами звіти касира необхідно складати щоденно, тому касову книгу ведуть у хронологічному порядку.

Для управління грошовими потоками необхідна щоденна інформація щодо руху та наявності коштів на рахунках у банках, тому їх облік ведуть у календарній послідовності здійснення операцій з надходження або вибуття коштів, які відображають у касовій книзі, журналі 1 та відомостях 1.1; 1.2; 1.3. Починаючи з 20-х років ХХ-го століття, хронологічний запис, якому раніше віддавали перевагу як основному, не лише почали вважати другорядним, але у багатьох випадках непотрібним [131, с. 248]. Хронологічний запис потребує додаткових затрат праці бухгалтерів, тому під час ведення обліку ФГЖ, крім руху грошових коштів, його застосування економічно невиправдано.

Систематичний запис виконується у розрізі групувальних ознак – рахунків. На його застосуванні ґрунтується журнальна форма обліку, що передбачає застосування лише журналів, тобто регістрів систематичної реєстрації, призначених для відображення кредитових оборотів на синтетичних рахунках. Записи у хронологічних та систематичних регістрах доповнюють одне одного, тому сума оборотів у хронологічних регістрах завжди дорівнює сумі дебетових або кредитових оборотів систематичних регістрів.

У комбінованих (синхроністичних) регістрах поєднується хронологічний та систематичний запис (наприклад, у регістрі «Журнал-Головна»). Застосування таких регістрів дозволяє за змістом розкрити зміни, що сталися у структурі об’єктів обліку протягом певного часу, а за формою – проконтролювати правильність реєстрації господарських операцій.

За рівнями узагальнення інформації регістри обліку поділяють на 1) інтегровані (синтетичні) та диференційовані (аналітичні). Кожний регістр обліку можна розглядати індуктивно – від часткового до загального, тобто від первинних документів до звітності, та/або дедуктивно – від загального до часткового, тобто від звітності до первинних документів. У першому випадку відбувається інтеграція інформації, а у другому – її диференціація. Кожний з підходів забезпечує різні потреби управління, тому при організації обліку використовуються обидва підходи до побудови регістрів. Диференціація облікової інформації передбачає аналітичне розкладання рахунків та одночасно їх синтетичне

узагальнення. Для вирішення різних облікових завдань застосовують регістри, що забезпечують різний рівень деталізації або узагальнення інформації. Так, у регістрах аналітичного обліку (картках складського обліку, інвентарних картках обліку основних засобів) відображується детальна інформація щодо певного об'єкта господарювання. Вона необхідна для управління рухом об'єкта та контролю за його збереженням. У регістрах синтетичного обліку (Головна книга, журнали та інші регістри) облікову інформацію узагальнюють на рахунках синтетичного обліку, тобто відображують за однорідними групами об'єктів обліку.

І диференціацію, і інтеграцію інформації можна здійснювати як за однією, так і за багатьма ознаками. Максимально можливу деталізацію облікової інформації та зростання її аналітичності, точності, репрезентативності, достовірності забезпечує фасетна класифікація рахунків обліку на основі використання сучасної комп'ютерної техніки. Наприклад, одяг як готову продукцію можна обліковувати у розрізі розмірів, моделей, фасонів тощо, що надасть детальну інформацію для управління асортиментом продукції. Застосування фасетного способу групування інформації дозволяє забезпечити паралельну реєстрацію показників за декількома аналітичними ознаками у різних регістрах аналітичного обліку [116, с. 46].

Рівень деталізації інформації підприємство обирає самостійно залежно від завдань управління і для кожного напряму групування відкриває регістри обліку. Наприклад, для обліку запасів необхідно організувати аналітичний облік: 1) у розрізі кожної

назви запасів (номенклатурного номера); 2) за місцями зберігання – складами, коморами тощо; 3) за матеріально-відповідальними особами; 4) джерелами надходження на склад підприємства; 5) напрямами вибуття, зокрема структурними підрозділами, у які видані запаси, та об'єктами калькулювання. Кожний напрямок аналітичного обліку запасів забезпечує певні потреби управління запасами і лише усі вони у комплексі забезпечують формування повної, всебічної інформації, на основі якої можна приймати ефективні управлінські рішення щодо придбання, списання, видачі

або продажу запасів. Так, на основі інформації карток складського обліку щодо залишків кожного номенклатурного номеру запасів приймаються управлінські рішення щодо їх придбання з метою забезпечення безперебійної роботи підприємства відповідно до виробничої програми. Відомості аналітичного обліку запасів за складами, матеріально-відповідальними особами, структурними підрозділами підприємства формують інформацію у розрізі центрів відповідальності, а картки аналітичного обліку за видами продукції – обчислення матеріальних витрат у складі собівартості калькуляційної одиниці.

Комбіновані регістри дозволяють поєднати показники аналітичного і синтетичного обліку господарських операцій. Прикладом таких регістрів є відомості 3.1-3.6 та журнал 3 «Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань». Для забезпечення точності облікової інформації необхідно обирати зручні регістри обліку, що передбачають колацію – взаємний контроль їх підсумків. Крім того, якщо число записів у регістрах звести до необхідного мінімуму, то число помилок в обліку також істотно зменшиться.

За зовнішнім виглядом облікові регістри поділяють на:

– книги – це розлінований за певним зразком, переплетений, прошнурований та підписаний головним бухгалтером обліковий регістр;

– картки – це бланк, віддрукований у вигляді таблиці. Картки легко сортувати, вони більш наочні, зручні, доступні при користуванні, ніж книги;

– вільні аркуші – це таблиця, надрукована на окремому бланку, який треба брошурувати.

Вільні аркуші – це також картки, що віддруковані на тонкому папері, розміром більшим за картки. Картки зберігаються у картотеках, а вільні аркуші зберігають і брошурують у папках. Картки і вільні аркуші потрібно реєструвати у спеціальних реєстрах – це перелік карток і вільних аркушів. Основним призначенням реєстру є запобігання непомітному вилученню карток або їх заміні. У разі втрати будь-якої картки реєстр дозволяє встановити, якої саме картки не вистачає. Порядок розташування облікової інформації на машинних носіях визначають їх особливості.

За зовнішнім виглядом найбільш розповсюджені картки трьох видів:

– **картки з багатьма колонками** призначені для деталізації ФГЖ шляхом поділу у колонках комплексних показників. Їх використовують, наприклад, для обліку витрат підприємства за структурними підрозділами;

– **контокорентні картки** (італ. *conto corrento* – конторахунок, коррент-поточний, або поточний рахунок) односторонньої форми, у яких колонки дебет і кредит розташовані поруч. Це дозволяє чітко визначити стан розрахунків підприємства, тобто встановити хто, кому, скільки і на якій підставі винен;

– **інвентарні картки** використовують для обліку матеріальних цінностей. Облік ведеться за трьома графами: надходження, видача та залишок, який обраховується після кожної операції. Кожну графу поділяють на дві колонки: кількість і сума. У заголовку картки зазначають ліміт (норматив) запасу, що дозволяє після кожного запису встановлювати відхилення фактичної наявності від ліміту і відповідно коригувати поставки.

Регістри з різними видами вимірників мають різне цільове призначення. Регістри кількісного обліку використовують для обліку активів у натуральних показниках, що дозволяє забезпечити їх відпуск на потреби виробництва у відповідно до виробничих програм, а також забезпечувати наявність у обсягах, необхідних для ведення безперебійної діяльності. Вартісні, грошові вимірники, що використовуються у відомостях, журналах, дозволяють узагальнити облікову інформацію за звітний період. Форма облікових регістрів залежить від розташування записів за дебетом і кредитом рахунків та їх характеру. У виборі форм регістрів доцільно застосовувати багатоцільові носії інформації, що забезпечують вирішення декількох облікових завдань та можуть використовуватись не лише бухгалтерією, але й іншими структурними підрозділами підприємства для управління, контролю та аналізу. Регістри бухгалтерського обліку відкривають за усіма господарськими операціями, за якими є первинні документи на підприємстві.

Під час **оформлення** регістрів обліку необхідно дотримуватись вимог, встановлених нормативними документами: вказувати назву регістра, звітний період, прізвища і підписи осіб, що брали участь у складанні, тощо. Наприклад, листи касової книги необхідно пронумерувати, прошнурувати, а кількість сторінок на обкладинці засвідчити підписами керівника і головного бухгалтера та відбитком печатки підприємства.

На підприємстві необхідно укомплектувати альбом типових носіїв інформації, затверджених відповідними установами (Міністерством фінансів України, Держкомстатом України, Президією Національного банку України). На основі типового альбому розробляється робочий альбом носіїв облікової інформації, обов'язкових для застосування на підприємстві. У ньому наводять форми, які розробляються на підприємстві, зокрема зразки, що формуються за допомогою ЕОМ. Робочий альбом розробляє апарат бухгалтерії. Їх можна формувати за двома напрямами:

1) за видами носіїв інформації (документи, регістри обліку, форми звітності);

2) за топологічними розділами обліку (облік основних засобів, облік запасів).

Робочі альбоми формують за такою структурою: титульний лист, перелік форм носіїв інформації, їх правильно заповнені зразки та методичні вказівки щодо їх замовлення. Зразки носіїв інформації оформляють на прикладі типових господарських операцій. У стислих вказівках щодо їх заповнення вказують призначення; осіб, які його складають; кількість примірників для оформлення кожної операції; до якого відділу його подають і як він використовується. Альбом є наочним посібником і практичним керівництвом зі складання носіїв інформації для усіх працівників підприємства. Його використання сприяє удосконаленню процесів складання носіїв інформації, попереджує виникнення помилок. Альбоми з носіями інформації зберігають у бухгалтерії.

Операції поточного обліку поділяють на 4 види:

1) просування (прийом, передавання) – бухгалтер підтверджує приймання документів особистим підписом у супровідних

регістрах (реєстр документів з обліку руху запасів) або касовій книзі;

2) перевірка документів (контроль змісту інформації, законності господарських операцій, а також правильності арифметичних підрахунків;

3) арифметичні дії (підрахунки, розрахунки);

4) обробка документів – це перетворення вхідної інформації у зведені та узагальнені показники шляхом логічних та розрахункових операцій. Обробка документів включає: групування та перегрупування (сортування) документів; таксування, складання зведених документів і запис операцій у регістрах обліку, формування показників аналітичного та синтетичного обліку.

4.5. Організація технології облікового процесу

Основними **стадіями технології облікового процесу** є: збирання первинних показників (спостереження та реєстрація), їх підготовка до обробки, контроль достовірності, обробка, зберігання і пошук, видача інформації та її передавання. Для **збирання облікової інформації** використовують різні методи і способи: документування господарських операцій під час їх здійснення; одержання інформації шляхом спеціально організованого спостереження (інвентаризація, перепис) та за результатами розрахунків (звіти, довідки). Незалежно від способу одержання інформації, її джерелами є процеси придбання активів, виробництва, обміну та використання у виробництві.

Документування є складним, системним процесом, що складається з окремих етапів: 1) кваліфікації ФГЖ; 2) сприйняття та вимірювання показників, для відображення в обліку; 3) їх фіксації у первинних документах (рис. 4.15).

Як видно з рисунка 4.15, формування інформації відбувається поступово шляхом її послідовного проходження через ряд облікових робіт (спостереження за ФГЖ, сприйняття, вартісне вимірювання та запис у первинних документах). Для здійснення кожного виду облікових робіт потрібно обрати відповідний практичний інструментарій (способи та прийоми), що забезпечує

збирання інформації, її вимірювання, запис показників до первинних документів та передавання користувачам.

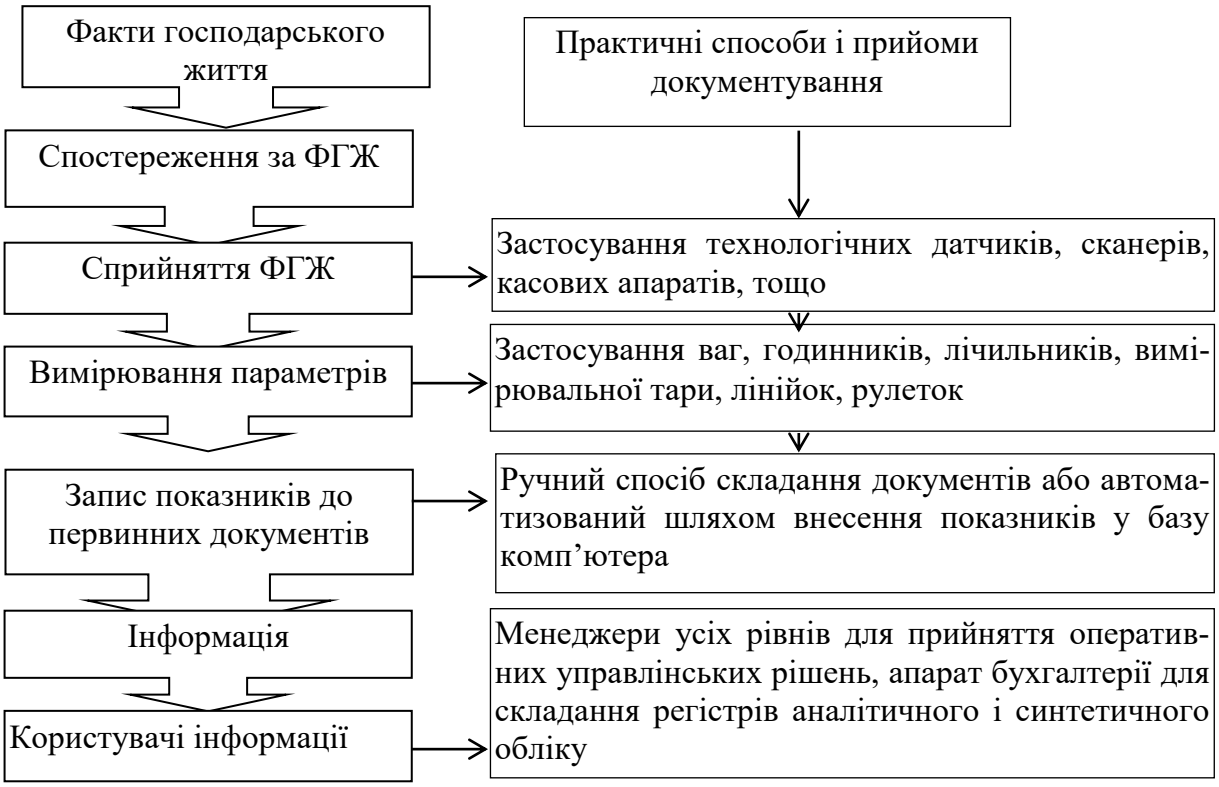


Рис. 4.15. Ланцюг процесу документування ФГЖ

Особливістю організації процесу документування ФГЖ є логічна послідовність облікових робіт, кожний вид яких бере участь у формуванні облікової інформації, чим безпосередньо впливає на її якісні характеристики. Відповідно оптимальність процесу у цілому залежить від раціональності кожної його складової, а також від їх гармонізації та взаємозв'язку, тому основними шляхами удосконалення процесу документування є системне удосконалення кожної складової, забезпечення їх послідовності і наступності. Документування ФГЖ повинно забезпечити: 1) достовірний запис ФГЖ, тобто найбільш правдиве відображення у документах їх дійсного змісту за існуючої методології обліку та наявної організаційно-обчислювальної техніки; 2) мінімальні витрати часу на складання документа. Виходячи зі структурної будови процесу документування основними об'єктами його удосконалення є:

1) способи і прийоми сприйняття, реєстрації показників, що характеризують ФГЖ;

2) способи та прийоми їх вимірювання;

3) зміст та форми документів як матеріальних носіїв інформації;

4) способи і прийоми складання документів.

Запровадження сучасних технологій збирання та обробки облікової інформації (телекомунікаційних, із застосуванням комп'ютерної техніки) вважається основним напрямом удосконалення облікового процесу, зокрема процесу документування ФГЖ. Але «в умовах застосування інформаційних технологій наукові основи теорії та організації бухгалтерського обліку залишаються незмінними» [67, с. 830], тому питання удосконалення кожної складової процесу документування залишаються актуальними. Крім того, комп'ютеризація обліку вимагає подальшого розвитку його методології, зокрема, пристосування форм документів до конфігурації комп'ютерної програми, розробки способів сприйняття і реєстрації облікової інформації із застосуванням засобів автоматичного зчитування інформації та її накопичення у пам'яті машини.

Застосування комп'ютерів для організації документування полягає, «по-перше, у використанні електронних носіїв первинної інформації, і, відповідно, електронних первинних документів і, по-друге, в автоматичному складанні первинних документів» [69, с. 29]. Комп'ютеризація процесу документування дозволяє: 1) пришвидшити процес складання документів за рахунок створення бази із формами документів з постійними показниками (реквізитами), до яких при реєстрації кожного ФГЖ додаються лише змінні показники; 2) забезпечити багаторазове використання показників документів для вирішення багатьох облікових завдань аналітичного і синтетичного обліку та складання звітності, що потребує відповідного методологічного забезпечення.

Але зведення комп'ютерних технологій лише до «запису інформації на різноманітних носіях за встановленими правилами» [148, с. 173] не може забезпечити системного удосконалення процесу документування. Виходячи із принципу системності, основною умовою зростання його ефективності є комплексна автоматизація усіх способів та прийомів сприйняття, реєстрації та

вимірювання ФГЖ, що забезпечить однаковий рівень розвитку усіх складових процесу документування як основу його оптимальності та раціональності.

Перспективними напрямами удосконалення організації документування в умовах його комп'ютеризації пропонується використання таких технічних та програмних засобів автоматичної реєстрації первинної інформації, як технологічні датчики, сканери штрихових кодів (для обліку товарно-виробничих запасів), касові апарати (для обліку виручки від реалізації в роздрібній торгівлі), старт-картки (для обліку праці і заробітної плати), ваги, годинники, лічильники, вимірювальна тара тощо [61, с. 13; 69, с. 28]. Але їх широке застосування потребує розробки методичного забезпечення та впровадження практичного оснащення, адаптованих до особливостей об'єктів господарювання та специфіки бухгалтерського обліку, що є предметом подальших наукових досліджень.

Для вдосконалення процесу документування необхідно вирішити проблему автоматизації системи складання та обробки документів. Одним зі шляхів її вирішення є перехід від ручного запису інформації на паперових носіях до комп'ютерного введення облікових операцій або, як планується, з розвитком новітніх технологій, передачі всіх даних «в один дотик» або «одну дію» за допомогою NFC-технологій [119, с. 351]. Серед основних напрямів вдосконалення документування з використанням ЕОМ: 1) розробка автоматизованої системи збирання, вимірювання, реєстрації, передачі та зберігання інформації у розрізі виробничих дільниць та видів фінансово-господарської діяльності підприємства; 2) вилучення з документів постійних та умовно постійних реквізитів та їх запис у пам'яті ЕОМ; 3) використання уніфікованих первинних документів для прискорення введення інформації до ЕОМ. Наступною проблемою є адаптування програм реєстрації і обробки облікової інформації до правил і процедур, встановлених нормативними документами з бухгалтерського обліку. Зокрема, носії інформації потрібно представляти у зручному для читання вигляді, унеможливити доступ сторонніх осіб та внесення несанкціонованих виправлень, забезпечити їх зберігання

протягом термінів, встановлених нормативними документами, тощо. Для організації документування за допомогою програмного забезпечення необхідно обрати програму. Основними критеріями такого вибору є: 1) вартість програми; 2) адаптованість до системи бухгалтерського обліку; 3) тип програмного забезпечення; 4) можливість моделювання бізнес-процесів [82, с. 203].

Сприйняття і вимірювання господарських операцій може здійснюватись безпосередньо працівником відповідної кваліфікації або за допомогою технічних пристосувань, устроїв та приборів. Більшість операцій, пов'язаних з обліком виробництва, наприклад, облік сировини і матеріалів, енергії, робочого часу, виходу продукції та її якості можуть сприйматись автоматичними, напівавтоматичними та механічними пристосуваннями та устроями – лічильниками, датчиками. Зростанню об'єктивності і точності обліку, зменшенню витрат праці бухгалтерів, вивільненню часу оперативних працівників для управління структурними підрозділами підприємства також сприяє застосування найпростіших технічних засобів для вимірювання показників, наприклад, ваговимірювальних пристроїв, мірної тари, лічильників.

Складання первинних документів є трудомістким процесом, який потребує значних затрат часу та людської праці. Для підвищення раціональності процесу документування необхідно максимально скоротити затрати часу на складання документів шляхом вибору і запровадження оптимальних способів збирання первинної інформації та її запису на носіях інформації. Трудомісткість документування значно зменшується, а його якість, оперативність відповідно зростають у разі застосування сучасної організаційно-обчислювальної техніки, що забезпечує підрахунок, вимірювання й реєстрацію показників, необхідних для обліку господарської операції, на магнітних стрічках, дисках, барабанах та інших носіях інформації. Використання комп'ютерної техніки забезпечує оперативне введення первинної інформації до пам'яті машини, її обробку з великою швидкістю, зберігання у величезних обсягах, формування вихідної інформації у табличному, графічному зображенні як на екранах моніторів, так і у друкованому вигляді.

Розробка технології автоматизованого отримання і обробки облікової інформації включає: вибір первинних документів, що пристосовані до обробки на машинах; адаптування схеми документообігу до обробки облікової інформації на комп'ютерах; розробку кодів, постійної інформації, конфігурації програми та формування носіїв інформації, що отримують автоматично; технологічних карт і інструкцій, що формалізують порядок виконання робіт на всіх етапах технологічного процесу автоматизованої обробки облікової інформації (включаючи роботу облікового персоналу і персоналу інших функціональних підрозділів підприємства зі збирання і передачі облікової інформації на обробку і використання зведених показників для прийняття управлінських рішень, аналізу і контролю). При цьому програми реєстрації і обробки облікової інформації необхідно адаптувати до правил і процедур, встановлених нормативними документами з бухгалтерського обліку. Зокрема, облікові регістри потрібно представляти у зручному для читання вигляді, унеможливлювати внесення несанкціонованих виправлень тощо.

Основними напрямами удосконалення документування з використанням комп'ютерних технологій є:

– вилучення з документів постійних реквізитів та запис їх у пам'яті ЕОМ;

– зменшення обсягу первинної інформації за рахунок виключення умовно постійних реквізитів та запис їх до пам'яті ЕОМ;

– використання уніфікованих первинних документів для прискорення введення інформації до ЕОМ;

– заміна більшості паперових документів машинними носіями інформації;

– розробка автоматизованої системи збирання, вимірювання, реєстрації, передачі та зберігання інформації у розрізі виробничих дільниць та видів фінансово-господарської діяльності підприємства.

Для зменшення обсягів облікової роботи та спрощення процесу документування необхідно до форми первинних документів внести постійні реквізити. Наприклад, до первинних документів з обліку виробітку можна внести показники, що

характеризують назву і номер технологічної операції, її розряд, відрядну розцінку та норми часу; у документах з обліку готової продукції та її реалізації – назву і номенклатурний номер виробу, одиницю виміру тощо. При використанні комп'ютерної техніки для кожної господарської операції у пам'ять машини вводять постійні реквізити, розробляють макет документа, у якому можна коригувати змінні показники. Запис постійної інформації у пам'яті машини значно знижує трудомісткість процесів документування, спрощує їх обробку та зменшує кількість помилок.

Академік В. М. Глушков довів, що паперові документи залишаються і в умовах автоматизованої системи управління. Для застосування автоматів, що зчитують інформацію з документів та передають в електронні технічні засоби, необхідно розробити заходи з оптимізації процесів збирання та накопичення інформації на носіях; застосування документів, з яких інформація автоматично зчитується машиною. Такі документи повинні містити комплекс нормативних і постійних показників. Для визнання документа носієм інформації при автоматизованій обробці облікової інформації необхідно забезпечити:

– юридичну доказовість документа шляхом обмеження доступу сторонніх осіб до носіїв інформації, регламентування порядку вводу та перевірки значень факсимільних полів, локалізації наслідків несанкціонованого доступу до інформації, формування копій документів, які може прочитати людина;

– можливість багаторазового використання інформації у незмінному вигляді протягом терміну зберігання носіїв інформації, встановлених нормативними документами [18]. При недотриманні такої вимоги оперативну пам'ять ЕОМ при переводі показників з автоматичних датчиків неможливо визнати оригіналом документа;

– персональну відповідальність за виконання операцій шляхом суворого обмеження кола осіб, відповідальних за складання документів, контролю правильності фіксації показників господарських операцій;

– відповідність організаційним і технологічним правилам обробки інформації; можливість безпосереднього сприйняття технічними засобами та придатності для наступної обробки;

– ідентифікацію реквізитів, що містяться в інформації;

– можливість виправлення помилкових записів та їх перевірки.

Юридична доказовість документа забезпечується підписом особи, що його склала. Обов'язки зі складання та підписування документів закріплюють за певною особою; забезпечують сприйняття технічними засобами індивідуальних ознак таких осіб; вводять спеціальні коди, паролі.

Підготовка облікової інформації включає кодування показників, їх запис або перезапис на електронних носіях інформації, декодування, розмноження носіїв інформації, а також створення електронних носіїв інформації.

Контроль достовірності показників полягає у перевірці змісту інформації, законності господарських операцій, їх економічної доцільності, а також правильності арифметичних підрахунків. Контроль необхідно здійснювати на усіх стадіях технологічного процесу, але обов'язково на двох з них: при одержанні інформації та її видачі з інформаційної системи. Під час надходження документів до бухгалтерії вони ретельно перевіряються за формою – встановлюють, чи заповнені усі реквізити, а також чіткість, ясність записів, відсутність помарок, виправлень; по суті – правильність відображення господарської операції та відповідність формі документа; законністю – відповідність господарської операції нормам чинного законодавства; правильністю арифметичних розрахунків. Бухгалтер не має права брати документи, які не відповідають нормативним вимогам, тому зобов'язаний повернути їх на доопрацювання, тому при прийманні документів здійснюється контроль не лише документів, але й господарських операцій.

Обробка показників – це перетворення первинної (вхідної) інформації шляхом логічних та розрахункових операцій з метою одержання різних зведених та узагальнених показників щодо стану майна підприємства та результатів його фінансово-

господарської діяльності. обробка може виконуватись вручну або із застосуванням сучасних засобів комп'ютерної техніки. Сукупність технічних засобів, методів і відповідного технологічного і організаційного порядку, що використовуються в інформаційній обліково-економічній системі у процесі виконання її завдань, утворюють систему обробки інформації. Вона реалізується у формі обліку, яку обирає підприємство. Система обробки облікової інформації включає: групування та перегрупування (сортування) документів; таксування, складання зведених документів і запис операцій у регістрах обліку, формування показників аналітичного та синтетичного обліку, узагальнення інформації.

Групування і перегрупування документів здійснюється з метою вирішення облікових завдань, поставлених менеджментом підприємства, відповідно до яких обираються ознаки та напрями групування і перегрупування документів. Наприклад, документи з обліку запасів, у першу чергу, насамперед групуються за складами та матеріально-відповідальними особами, що забезпечує бухгалтерію інформацією щодо наявності цінностей на кожному складі та у підзвіті у кожного комірника. Відповідно, якщо на підприємстві лише один склад і один комірник, то необхідність у групуванні документів за складами відпадає. Після цього документи поділяють на прибуткові та видаткові. Перші групують за джерелами надходження: 1) назвами постачальників; 2) підзвітними особами; 3) підрозділами підприємства, між якими протягом місяця відбувалось переміщення запасів, при цьому документи поділяють за видом господарських операцій: а) ліквідація основних засобів; б) списання МШП; в) оприбуткування поворотних відходів; г) оприбуткування остаточного браку тощо. Видаткові документи групують за: 1) структурними підрозділами підприємства, у які вони видані, та об'єктами калькулювання; 2) у разі продажу – покупцями. Крім того, усі документи групуються за одиницями обліку запасів – номенклатурними номерами.

Таксування – це розцінка документів шляхом множення ціни на кількість, тобто одержання суми або вартісної оцінки господарської операції.

Контирування (від італ. *conto* – рахунок) – це процес розноски суми господарської операції по рахунках обліку.

Для спрощення облікових записів, особливо при складанні бухгалтерських проводок, використовують зведені документи – накопичувальні (для відображення руху цінностей протягом місяця) та групувальні (для групування показників за центрами відповідальності, субрахунками або синтетичними рахунками) відомості. Бухгалтерська проводка складається безпосередньо на підставі первинних документів або за їх показниками, згрупованими у зведених документах. Після цього показники первинних документів переносять до відомостей, які відкривають для економічно однорідних операцій. Підсумки з відомостей переносять до журналів, які також відкривають за економічно однорідними об'єктами обліку. Підсумкові записи у журналах звіряють з показниками первинних документів або відомостей. На документах, показники яких перенесені до облікових регістрів, проставляють номери відповідних журналів або відомостей і порядкові номери записів господарських операцій. При перенесенні з групи економічно однорідних за змістом документів інформації у регістри обліку загальним підсумком номер і дату запису вказують на окремому аркуші, який додають до зброшурованих документів.

Завершальним етапом обробки облікової інформації є її узагальнення. Спосіб узагальнення облікової інформації обирається залежно від форми обліку. Для цього використовують Головну книгу, оборотно-сальдову відомість тощо. Для перевірки правильності записів також використовують оборотно-сальдові та шахові відомості.

Обігова відомість – це спосіб узагальнення інформації поточного обліку за звітний місяць. За зовнішнім виглядом – це таблиця, в якій узагальнюють обороти і залишки за рахунками обліку. Оборотні відомості складаються окремо для рахунків синтетичного і аналітичного обліку. У відомості вказують усі синтетичні рахунки, які використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку. Для кожного рахунку відводять окремий рядок, у якому записують початкове сальдо, обороти за дебетом і кредитом рахунку і обраховують вихідний залишок (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Обігова відомість за рахунками синтетичного обліку за жовтень 201.. р.

Номер рахунку	С-до на 1.10.		Оборот за жовтень		С-до на 1.11.	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10	3100				3100	
20	200		200		400	
23	100				100	
30	40		5000	45	–	
31	560			5000	555	
40		3400				3400
42		100				100
66		200	45			155
60		180		100		280
63		120	100	200		220
Разом	4000	4000	350	350	4155	4155

Для складання оборотної відомості використовують показники відомості за попередній місяць та регістри обліку за поточний місяць. Вхідне (початкове) сальдо переносять з відомості за попередній місяць. Суми оборотів за дебетом і кредитом рахунків за поточний місяць переносять з журналів або відомостей за цей місяць. У кінці місяця за кожним рахунком обраховують вихідне сальдо (залишок). В обіговій відомості, як і у Головній книзі, повинно бути три пари рівностей: сальдо за дебетом і кредитом рахунків відповідно на початок і кінець місяця та оборотів за дебетом і кредитом за поточний місяць. Оборотна відомість є обов'язковою формою обліку для малих підприємств. Її показники за рахунками синтетичного обліку використовуються для складання балансу.

Для узагальнення інформації аналітичного обліку використовують два види обігових відомостей, різних за структурою та переліком показників:

– обігова відомість за товарно-матеріальними рахунками;

– обігова відомість за розрахунковими рахунками.

Обігові відомості з обліку запасів складають у розрізі субрахунків, наприклад, виробничі запаси групують за субрахунками «Сировина і матеріали», «Пальне», тощо. У відомості показники

наводять у грошовому (грн.) та натуральному вимірниках, вказують одиницю виміру та ціну за одиницю цінностей. Сальдо на початок і кінець місяця записують однією колонкою, а обороти показують за дебетом (надходження) та кредитом (вибуття) рахунків (табл. 4.12).

Таблиця 4.12

Обігова відомість з обліку виробничих запасів за жовтень 201.. р.

Назва запасів	Од. виміру	Ціна, грн	С-до на 1.10		Обороти за жовтень				С-до на 1.11.	
			К-ть	Сума	Дт		Кт			
					К-ть	Сума	К-ть	Сума	К-ть	Сума
Бензин А-95	л	30-00	10	300	100	3000	105	3150	5	150
Бензин А-80	л	28-00	40	1120	300	8400	320	8960	20	560
Разом	–	–	50	1420	400	11400	425	12110	25	710

Обігова відомість з обліку запасів призначена для обліку кожного виду виробничих запасів у розрізі натуральних та вартісних показників, кожний з яких виконує власну функцію. Облік у натуральних показниках необхідний для відпуску запасів у виробництво, на продаж тощо, а також для контролю забезпеченості діяльності підприємства, наявності цінностей у місцях зберігання та планувати поставки. Вартісні показники дозволяють узагальнити облікову інформацію яку субрахунках обліку запасів, так і у цілому по рахунку.

Обігові відомості за розрахунковими рахунками використовують для обліку розрахунків з кожним постачальником або підзвітною особою, для узагальнення інформації на відповідному синтетичному рахунку, наприклад на рахунках «Розрахунки з підзвітними особами», «Розрахунки з постачальниками», а також для визначення розгорненого залишку на активно-пасивних рахунках, наприклад, «Розрахунки з дебіторами і кредиторами». Їх будова аналогічна до відомостей за синтетичними рахунками. У колонці «Назва показника» вказують аналітичні рахунки (назви

постачальників, або прізвища, ім'я та по батькові підзвітної особи). Відомості відкривають за показниками відомості за попередній місяць, з якої переносять залишки. Суми оборотів на рахунках записують на підставі первинних документів з виникнення заборгованості або її погашення. У кінці місяця обраховують залишок за кожним рахунком, який переносять у відповідний журнал (журнал 3). Відомості аналітичного обліку відкривають для кожного синтетичного рахунку. Їх підсумки порівнюють із підсумками відповідного синтетичного рахунку.

Для узагальнення оборотів на рахунках використовують шахову відомість (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

Шахова відомість за жовтень 201.. р.

Дт/ Кт	10	20	23	30	31	40	42	60	63	66	Σ
10											
20									200		200
23											
30					5						5
31											
60											
63								100			100
66				45							45
Σ				45	5			100	200		350

У шаховій відомості обороти за дебетом і кредитом кожного рахунку показують у кореспонденції рахунків. Це дозволяє не лише визначити суми оборотів за кожним рахунком, але й проконтролювати повноту записів, встановити їх пропуски, правильність вибору кореспондуючих рахунків для запису господарських операцій. Шахові відомості є одним з регістрів обліку, регламентованих нормативними документами для малих підприємств [8].

До **Головної книги** переносять систематизовану інформацію з журналів після взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками. При перенесенні до Головної книги чи інших облікових регістрів окремих показників з облікових регістрів

у їх відповідному рядку роблять позначку щодо запису операції. Головна книга ведеться підприємством протягом року. Для кожного синтетичного рахунку у ній відводять окрему сторінку. Для запису господарських операцій на рахунках за поточний місяць відводять окрему строку на сторінці. За кожним рахунком у книзі відображують сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за дебетом і кредитом рахунку. Сальдо на початок року переносять з Головної книги або з балансу за попередній рік. Кредитові обороти за кожним рахунком до Головної книги переносять з відповідних журналів однією сумою. Дебітові обороти переносять з різних журналів і наводять розгорнено у кореспонденції із кореспондуючими рахунками. У кінці місяця підраховують обороти за дебетом кожного рахунку і визначають вихідний залишок. Перевірка правильності записів до Головної книги здійснюється підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками. Суми оборотів за дебетом і кредитом рахунків, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно однаковими. Підсумки Головної книги використовують для складання форм звітності.

Записи у регістри обліку необхідно здійснювати систематично і регулярно у міру надходження документів до бухгалтерії. Господарські операції відображують у тому звітному періоді, у якому вони відбулися, тобто регістри обліку слід складати щомісяця. Послідовність заповнення облікових регістрів зображена на рис. 4.16.

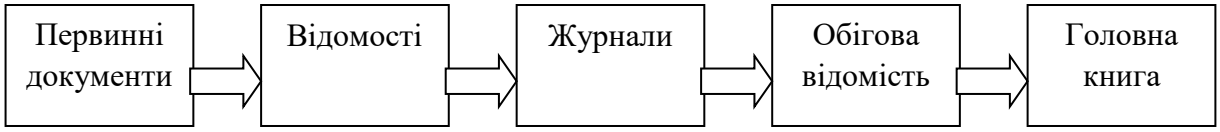


Рис. 4.16. Послідовність заповнення облікових регістрів

Із розвитком інформаційних систем та запровадженням АСУП суттєво ускладнюється розробка і впровадження системи обробки інформації. Для сучасних систем обліково-економічної інформації надзвичайно важливо запроваджувати інтегровану обробку та використання інформації у системі. При цьому

інтегрувати необхідно усі процедури та етапи облікового процесу. Так, ту саму інформацію використовують для різних інформаційних потреб; відомості передають за допомогою єдиних каналів і лише один раз і в одному напрямку – до місць обробки до бухгалтерії, звідки вона може бути затребувана будь-яким органом управління; організована і активно використовується єдина «пам'ять» системи, а її інформація може бути багаторазово перероблена і пристосована до потреб певних користувачів інформації на будь-яких рівнях управління, для будь-яких дільниць управління.

Видача інформації включає такі технологічні процеси: перекодування показників на мову користувачів; запис на носіях у вигляді, що дозволяє їх прочитати; редагування, оформлення, розмноження, комплектація. Передача інформації виникає при збиранні показників у різних технологічних процесах та при видачі інформації користувачам. Інформація може передаватись кур'єром, із використанням спеціалізованих підприємств зв'язку, різними каналами (через Інтернет, електронну пошту, хмарні сховища тощо).

4.6. Організація складання і подання звітності підприємства

Організація складання і подання форм звітності повинна забезпечити достовірність, об'єктивність, реальність її показників та вчасність їх формування. Звітність – це упорядкована сукупність техніко-економічних, економічних та інших показників, що характеризують результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період та його фінансовий стан на звітну дату. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [29] звітність складають для користувачів, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. Користувачі поділяються на дві групи 1) зовнішні; 2) внутрішні – менеджмент підприємства. Перелік зовнішніх користувачів та строки подання фінансової звітності наведено у табл. 4.14.

Таблиця 4.14

Склад річної фінансової звітності та строки її подання

Організації	Пакет звітності	Кому подається	Строк подання
Юридичні особи усіх форм власності	Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності	Органу, до сфери управління якого належить підприємство. Трудовим колективам на їх вимогу. Власникам (засновникам). Органам державної статистики. Органам державної податкової служби	Не пізніше 28 лютого наступного року (п. 5 Порядку подання фінансової звітності)
Суб'єкти малого підприємництва	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва		
Підприємства, що контролюють дочірні компанії	Консолідована фінансова звітність	Власникам (засновникам)	Не пізніше 15 квітня

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [29] встановлено загальні вимоги до фінансової звітності, звітний період, а також порядок її подання та оприлюднення. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає мету фінансової звітності, її склад та елементи, звітний період, якісні характеристики, принципи підготовки, а також зміст кожної форми звітності [16]. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», Наказом Міністерства фінансів України «Примітки до річної фінансової звітності» визначено зміст статей та порядок складання відповідних форм звітності. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначає порядок виправлення помилок у фінансових звітах та внесення змін до облікової політики підприємства. Постановою Кабінету Міністрів України «Порядок подання фінансової звітності» встановлено перелік користувачів фінансової звітності та терміни її подання [23]. Нормативними документами передбачені фінансові санкції за неподання фінансової звітності, подання її з

недостовірними показниками. Згідно зі ст. 164 Кодексу України про адміністративні правопорушення при виявленні таких порушень органи контрольно-ревізійної служби можуть накласти штраф у розмірі від 8 до 15 НМДГ (від 136 до 255 грн). При повторному вчиненні таких дій протягом року після накладання адміністративного стягнення штраф становить від 10 до 20 НМДГ (від 170 до 340 грн).

Показники звітності є системою показників, які характеризують стан активів, капіталу і зобов'язань та його зміну. Вони поділяються:

а) за характером – на показники державної та внутрішньої звітності;

б) за змістом – на показники оперативної, фінансової, податкової звітності;

в) за періодичністю складання – на показники поточної, річної звітності.

Перелік та зміст показників державної звітності регламентується нормативними документами, тому є обов'язковим та потребує неухильного дотримання при складанні форм звітності. Показники внутрішньої звітності формують згідно з потребами управління. Вони залежать від виду діяльності підприємства, його структури та інших об'єктивних чинників.

Поточна фінансова звітність формується протягом року за певний період часу (квартал, півріччя, 9 місяців). До неї належать Баланс та Звіт про фінансові результати. Інші форми звітності, крім фінансової, можуть бути добові, тижневі, декадні, місячні, квартальні, піврічні, дев'ятимісячні. До такої поточної звітності належать: оперативно-технічна звітність, податкова звітність, статистична звітність та інша звітність.

Організація складання і подання звітності включає: визначення переліку форм звітності, які підприємству необхідно подавати державним установам та іншим користувачам; користувачів звітності (за кожною державною установою); терміни подання кожної форми звітності; взаємозв'язок форм звітності; осіб, відповідальних за виконання робіт зі складання кожної форми звітності; строки виконання робіт; оптимальні способи передавання

інформації між їх виконавцями; склад технічних засобів, необхідних для виконання облікових робіт.

Нормативні документи, що регламентують порядок складання та подання форм звітності, необхідно систематизувати за тематичною ознакою (за суб'єктами державного управління та видами звітності), забезпечити їх постійне оновлення та відкритий доступ усіх працівників, що залучаються до облікових робіт. Додатково необхідно розробляти внутрішні робочі інструкції зі складання форм звітності. У них вказують сектори (відділи) підприємства і посадові особи, відповідальні за складання форм звітності та виконання підготовчих робіт, що забезпечують їх складання; строки підготовки облікової інформації для складання звітності; терміни завершення робіт зі складання звітності та строки її подання; трудомісткість робіт зі складання звітності, а також розробляється технологія складання звітності.

Особливістю організації робіт зі складання звітності є залучення працівників інших підрозділів управління підприємством, відповідальних за формування тієї чи іншої інформації. Їхню участь у підсумкових роботах також зазначають у робочих інструкціях, що дозволяє оптимізувати методику й техніку складання звітності, підвищує якість і ефективність облікових робіт. У робочих інструкціях можна врахувати особливості підприємства, застосувати раціональні прийоми складання звітності. Їх розробка є складовою заходів, що запроваджуються для удосконалення облікового процесу на підприємстві. Найважливішою складовою робочої інструкції є розробка технології складання форм звітності. Вона може бути описана за допомогою тексту або представлена у вигляді графіків облікових робіт.

Для організації звітності необхідно забезпечити певні організаційні передумови. Вихідною інформацією для складання звітності є показники, що формуються тією чи іншою підсистемою обліку, тому необхідно, щоб усі підсистеми обліково-економічної інформації підприємства були максимально пристосовані, адаптовані до форм звітності. Високий рівень організації звітності можливий лише за високого рівня організації обліку, тому головний бухгалтер повинен постійно забезпечувати відповідність

організації обліку організації звітності. Для цього, виходячи із зауважень органів Держкомстату, одержаних при здаванні звітності, та змін нормативних документів з обліку та звітності, головний бухгалтер повинен пристосовувати облік до формування показників, необхідних для складання форм звітності.

Для забезпечення оптимальної послідовності облікових робіт та дотримання термінів складання та подання звітності розробляють зведений графік підготовчих робіт (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Зведений графік робіт зі складання поточної звітності

Джерела інформації	Виконавець	Строк складання	Кому передати	Форма звітності	Звітний період
Журнал 1; Від. 1.1; 1.2; 1.3	Ст. бухгалтер з обліку коштів	До 2-го числа місяця	Головному бухгалтеру	Баланс	місяць
Журнал 3; Відомість 3.2; 3.3	Ст. бухгалтер з обліку розрахунків	На 3-тє число місяця	Те саме	Те саме	Те саме
Відомість 3.1	Старший бухгалтер з обліку реалізації	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Відомість 3.6	Ст. бухгалтер з обліку розрахунків	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Журнал 4, Відомість 4.1 Розрахунок зносу	Ст. бухгалтер з обліку необоротних активів	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме

У ньому вказують усі регістри обліку, інформація яких є джерелом заповнення форм звітності, встановлюють терміни їх складання, вказують виконавців облікових робіт, кому передавати інформацію для подальшої обробки. Для складання форм звітності необхідно на початку року всебічно вивчити показники кожної форми звітності і забезпечити формування відповідної інформації з аналітичного обліку. Наприклад, аналітичний облік

основних засобів необхідно вести за субрахунками обліку та показниками, необхідними для заповнення другого розділу Приміток до річної фінансової звітності «Основні засоби»; групування заробітної плати у поточному обліку повинне повністю відповідати статтям «Звіту з праці».

Для забезпечення достовірності показників форм звітності і вчасності їх складання і подання необхідно організувати нагромадження облікової інформації наростаючим підсумком із початку звітного року. Для цього регістри обліку потрібно доповнити спеціальними графами або рядками із назвою «Із початку звітного року», у яких накопичувати інформацію з початку року до звітного місяця. Це дозволить складати форми звітності без застосування спеціальних процедур, вибірок або зайвих підрахунків, тому є одним із видів підготовчих робіт зі складання звітності.

Крім зведених графіків зі складання поточної звітності, розробляють графіки складання форм звітності бухгалтерією підприємства (табл. 4.16).

Після обговорення графіків облікових робіт усіма особами, які беруть участь у складанні звітності, їх затверджують наказом по підприємству. Для контролю за виконанням робіт у графіках зазначають їх фактичне виконання.

У **річній звітності** підсумовуються результати фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний рік, тому до її складання слід ставитись з особливою відповідальністю та виваженістю, а сам процес необхідно ретельно організувати. **Комплекс робіт зі складання річного звіту** поділяють на етапи:

1) організаційна підготовка (затвердження наказу, до якого додають усі графіки робіт) – жовтень;

2) проведення повної інвентаризації – листопад;

3) уточнення даних поточного обліку за одинадцять місяців – грудень;

4) складання звітних форм – січень;

5) заключні роботи – лютий.

Таблиця 4.16

Графік складання форм звітності

Форми звітності	Відповідальний	Строк складання
Місячна:		
Звіт з праці ф.1 ПВ (міс.)	Заступник головного бухгалтера	До 7 числа кожного місяця
Баланс підприємства	Головний бухгалтер	На останнє число місяця
Звіт про фінансові результати	Заст. гол. бухгалтера	Те саме
Звіт про виробництво промислової продукції за її видами ф.1 П	Те саме	До 4 числа кожного місяця
Звіт про економічні показники короткострокової статистики промисловості (ф.1-ПЕ)		До 12 числа кожного місяця
Квартальна:		
Звіт з праці ф. 1 ПВ (кв.)	Заст. гол. бухгалтера	До 7 числа місяця, наступного за звітним періодом
Звіт про фінансові результати	Заступник головного бухгалтера	До 25 числа місяця, наступного за звітним періодом
Баланс підприємства	Головний бухгалтер	Те саме

У кінці вересня (на початку жовтня) керівник підприємства видає наказ про складання річного звіту, розроблений головним бухгалтером разом із іншими головними спеціалістами підприємства. Наказом встановлюють терміни виконання кожного виду робіт зі складання та подання звітності; призначають осіб, відповідальних за той чи інший комплекс робіт; ступінь участі кожного з економічних підрозділів підприємства (бухгалтерії, головного економіста, тощо) у складанні річного звіту. Крім того, в наказі зазначаються особи, відповідальні за створення нормальних умов роботи апарату, зайнятому складанням річного звіту. Наказ є підставою для складання списку підготовчих робіт, визначення комплексу робіт зі складання річної звітності й плану-графіка облікових робіт. Після оголошення наказу головний бухгалтер проводить із працівниками, залученими до складання

звітності, інструктаж, під час якого ознайомлює з переліком та обсягами облікових робіт та графіком їх виконання. Після обговорення графік затверджується керівником підприємства та доводиться під підпис до усіх виконавців. Для планування робіт зі складання та подання річної звітності розробляють план-графік облікових робіт (табл. 4.17).

Таблиця 4.17

План-графік робіт зі складання річного звіту

Назва робіт	**Відповід. за вик. робіт**	**Вересень**	**Жовтень (декад)**	**Листопад (тижд)**	**Грудень (тижд)**	**Січень (тижд)**	**Лютий (тижд)**
Організаційна підготовка	Керівник Головний бухгалтер	———					
Проведення повної інвентаризації	Гол. інв. комісії		———	———			
Уточнення показників поточного обліку за 11 місяців	Гол. бух. заст. гол. бух.				———		
Роботи зі складання форм звітності: Балансу	Головний бухгалтер					—	—
Звіту про фінансові результати	Заст. гол. бухгалтера					—	———
Звіту про рух грошових коштів	Те саме						———
Звіту про власний капітал	Те саме						—
Приміток до фінансової звітності	Головний бухгалтер						———
Затвердження форм звітності	Керівник						—
Подання річного звіту (окремо кожному користувачеві)	Головний бухгалтер						–

У графіку вказують види робіт зі складання та подання звітності; осіб, відповідальних за їх виконання та терміни виконання, а також відмічають хід фактичного виконання робіт, що дозволяє стрічкова форма графіка як найбільш наочна порівняно з іншими формами графіків. Комплекси робіт (організаційна підготовка; проведення повної інвентаризації; складання, затвердження форм звітності та її подання користувачам) поділяють на окремі види робіт.

Деталізація комплексів облікових робіт потрібна для застосування оптимальних методів і прийомів їх виконання. Наприклад, для інвентаризації кожного об'єкта господарювання (необоротних активів; запасів; розрахунків, тощо) необхідні специфічні методи і прийоми перевірки, тому у її складі виділяють відповідні під комплекси робіт та розробляють порядок їх організації та здійснення. Склад робіт, які необхідно виконати, визначає головний бухгалтер підприємства виходячи із певних умов, обсягів роботи, чисельності виконавців, відповідальних за їх виконання та організаційно-технічного оснащення бухгалтерії.

Відповідальними за виконання комплексу робіт або їх частини призначають працівників згідно з їх посадовими інструкціями. Терміни виконання робіт встановлюються виходячи із вимог нормативних документів щодо строку подання звітності. При встановленні термінів виконання кожного виду робіт необхідно виходити із їх обсягів; часу, що щоденно виділяється виконавцю за умови одночасного виконання ним поточних функцій.

Обсяги кожного виду робіт визначають на підставі досвіду попередніх років, «Пам'ятки про складання річної звітності» і враховують можливі зміни у строках їх виконання, зумовлені комп'ютеризацією облікових робіт, тощо. Для своєчасного виконання робіт необхідно розробити найбільш оптимальну послідовність їх виконання. Роботи у графіку слід розташовувати у хронологічній послідовності їх здійснення для рівномірного розподілу навантаження серед виконавців на весь період складання звітності.

Розглянувши та порівнявши обсяги робіт, головний бухгалтер перевіряє, чи рівномірно розподілено навантаження між ок-

ремими виконавцями, чи не перевантажені окремі працівники, чи немає небезпеки зриву строків виконання окремих робіт. За потреби перерозподілу навантаження строки виконання робіт, включених у графік, залишаються незмінними, а змінюються лише виконавці. Навантаження розподіляється відповідно до кваліфікації та практичних навичок, індивідуальних цільових здібностей і схильностей кожного виконавця. При такому підході ділові якості працівників використовуються найефективніше.

Мінімальними плановими відрізками часу при плануванні термінів виконання робіт необхідно обирати у вересні – декаду, у жовтні-грудні – п'ять днів, а у січні-лютому – кожний день. При збільшенні планових відрізків часу контрольні можливості графіка знижуються. При визначенні термінів виконання робіт необхідно враховувати виконання графіка у попередні роки.

Для наочності графіка і оперативного контролю за дотриманням термінів виконання робіт доцільно розробити різні способи позначення їх планового і фактичного часу. Планові відрізки часу, відведеного для виконання робіт, позначають у графіку суцільними лініями чорного кольору у відповідних графах. Кожна лінія показує декаду, п'ятиденку або день. Фактичний час виконання роботи наносять лінією іншого кольору. Це дозволяє одразу порівнювати темпи виконання робіт та їх коригувати на наступний день.

Для проведення найбільш важливих та значних комплексів робіт розробляють окремі графіки: графік проведення інвентаризації активів, капіталу та зобов'язань; уточнення показників поточного обліку; закриття рахунків, що необхідне при формуванні річного звіту та складанні річного балансу; заповнення форм річної звітності та складання приміток до річної фінансової звітності.

У період підготовки до складання річного звіту перевіряють і уточнюють показники, накопичені за одинадцять місяців поточного року. Цю роботу доцільно планувати на середину грудня і доручати заступнику головного бухгалтера й особам, відповідальним за ведення відповідних регістрів обліку.

Після виконання підготовчих заходів апарат бухгалтерії приступає безпосередньо до складання форм звітності. Облікові роботи виконуються відповідно до зведеного графіка. Він розробляється головним бухгалтером після оголошення наказу (розпорядження) про початок складання річної звітності, обговорюється у бухгалтерії на інструктивній нараді і затверджується наказом по підприємству (табл. 4.15).

Для упорядкування облікових робіт та забезпечення вчасного складання і подання форм звітності розробляють табель-календар звітності окремо для кожного виду звітності (фінансової, податкової, статистичної та внутрішньої), що складається на вимогу менеджменту підприємства. Табель-календар звітності є таблицею, у якій за підметом вказують форми звітності, а за присудком – періодичність, строк подання, осіб, відповідальних за їх складання і подання, способи подання (табл. 4.18). У табелі-календарі вказують назву та номер форм звітності, строки та способи подання, осіб, відповідальних за їх складання, користувачів, адреси, за якими вона подається. Він безпосередньо визначає черговість виконання робіт зі складання та подання звітності. Після затвердження керівником підприємства табель-календар звітності доводиться під розписку до всіх виконавців і осіб, які беруть участь в облікових роботах.

Роботи зі складання річної звітності поділяються на два етапи: 1) складання пробних («попередніх» та «проміжних») форм звітності на 1.01. наступного за звітним року; 2) складання уточнених за матеріалами інвентаризації форм звітності. Перед початком робіт зі складання форм звітності доцільно на підприємстві оформити робочий альбом річної звітності. Він складається з переліку форм звітності, їх правильно заповнених зразків, вказівок з їх складання, які є робочими інструкціями з методики і техніки заповнення звітів. Такі робочі альбоми формуються на підставі нормативних документів зі складання звітності.

Таблиця 4.18

Табель-календар фінансової звітності підприємства

Назва звітності	Строк подання	Відповідальна особа	Користувачі	Спосіб подання
Квартальна звітність				
Баланс підприємства	До 25 числа місяця, наступного за звітним періодом	Головний бухгалтер	ДПСУ Управління статистики	Особисто
Звіт про фінансові результати	Те саме	Заступник головного бухгалтера	Те саме	Те саме
Річна звітність				
Баланс	28 лютого	Головний бухгалтер	ДПСУ Управління статистики	Особисто
Звіт про фінансові результати	Те саме	Заст. гол. бухгалтера	Те саме	Те саме
Звіт про рух грошових коштів	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Звіт про власний капітал	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Примітки до річної фінансової звітності	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме

Для затвердження форм звітності власниками (засновниками) підприємства необхідно забезпечити їх розмноження у кількості екземплярів, необхідних для ознайомлення з їх змістом усіх користувачів. Організація подання річної звітності включає: розмноження форм звітності у кількості екземплярів, необхідних для подання усім користувачам; формування пакета звітності та його представлення користувачам. Заповнені, підписані керівником і головним бухгалтером та затверджені власниками (засновниками) підприємства форми звітності брошурують та зшивають у спеціальні папки разом із їх переліком та подають користувачам.

4.7 . Форми бухгалтерського обліку

Облікова процедура матеріалізується у формі обліку – певній системі регістрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них [29]. Форма обліку обирається підприємствами самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікової інформації. Форма обліку забезпечує формування облікової інформації для управління підприємством, тому урізноманітнення інформаційних потреб менеджменту зумовлює необхідність постійного розвитку та удосконалення форм обліку, а запровадження новітніх інформаційних систем створює умови для такого вдосконалення.

Форма обліку є складним теоретичним поняттям, її сутність розкриває визначення: «**Формою рахівництва** (на рівні практичного використання – бухгалтерського обліку) слід називати сукупність алгоритмів для обробки первинних показників і одержання результативної облікової інформації за допомогою заданих технічних засобів» [131, с. 327]. З цього визначення витікають певні висновки:

– певну послідовність облікових дій забезпечує саме алгоритм, тому, незалежно від техніки обліку, він є основним поняттям форми рахівництва. Алгоритмом може бути система взаємопов’язаних облікових регістрів, які саме і визначають послідовність і способи реєстрації у них первинних показників. Алгоритми можуть створювати основу для програмування обробки первинних показників і одержання результативної облікової інформації;

– порядок оцінки та групування об’єктів обліку, що є складовими обробки облікової інформації, визначають методологія і методика бухгалтерського обліку, тому вони є первинними щодо форми обліку, яка є лише їх зовнішнім втіленням, «оболонкою». Відповідно, зміни теоретичних засад бухгалтерського обліку зумовлюють адекватну еволюцію форм обліку;

– первинні документи є входом до системи обліку, а звітність – її виходом, вони перебувають поза обліковою процедурою і до складу форми обліку не включаються;

– порядок групування та реєстрації показників первинних документів визначає система облікових регістрів, тому вони становлять форму обліку;

– форма обліку – це інформаційно-пошукова система, призначена для зберігання інформації, а облікові регістри є способом організації та зберігання інформаційних масивів, тому співвідношення облікових регістрів різної структури визначає ефективність обліку (його спроможність забезпечувати формування інформації, необхідної для управління) та безпосередньо впливає на продуктивність праці бухгалтерів.

На вибір форми обліку впливають певні **фактори**: тип підприємства та обсяги його господарської діяльності; структура управління та виробництва, технічне забезпечення облікового процесу та план рахунків підприємства.

Раціонально організована форма обліку має забезпечувати:

– одержання вчасної, повної та достовірної інформації, яка необхідна для управління;

– групування та реєстрацію показників первинних документів, що надійшли до бухгалтерії;

– зменшення числа помилок у процесі реєстрації та узагальнення показників;

– зростання продуктивності праці апарату бухгалтерії у процесі підготовки первинної інформації, її обробки та запису до облікових регістрів;

– зберігання інформації, що забезпечує прийняття управлінських рішень.

Будь-яка форма обліку включає **компоненти**, які утворюють її інваріант:

1) тип запису (простий або подвійний);

2) послідовність запису (хронологічний та/або систематичний);

3) логисмографічність рівнів узагальнення облікової інформації;

4) повноту записів (реєструються ФГЖ, які вже відбулися).

Відповідно до чинного законодавства підприємство самостійно обирає форму обліку у наказі про облікову політику [29].

Форми облікових регістрів обирають виходячи не лише з рекомендованих зразків [8], але й із власних розробок залежно від технології обробки облікової інформації та конфігурації комп'ютерної програми. Найбільш розповсюдженими є меморіально-ордерна, Журнал-Головна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна спрощена, проста форми обліку. Перевагами меморіально-ордерної форми обліку є вдале поєднання індивідуальних особливостей кожного підприємства із будовою форми обліку, у якій підприємства мають можливість відкривати накопичувальні відомості для реєстрації господарських операцій (рис. 4.17).



Рис. 4.17. Схема меморіально-ордерної форми обліку

Меморіальні ордери складають у кінці місяця за підсумками накопичувальних відомостей та реєструють у спеціальному журналі. Але громіздкість побудови, дублювання записів господарських операцій та значна трудомісткість облікових робіт витіснили цю форму обліку з числа найбільш вживаних та розповсюджених.

Спрощеним варіантом меморіально-ордерної форми обліку є форма Журнал-Головна (рис. 4.18). У цій формі обліку поєднуються хронологічна реєстрація господарських операцій у меморіальних ордерах з їх записами на рахунках обліку в одній книзі – Журнал-Головна. Її перевагами є наочність, простота контролю облікових записів.

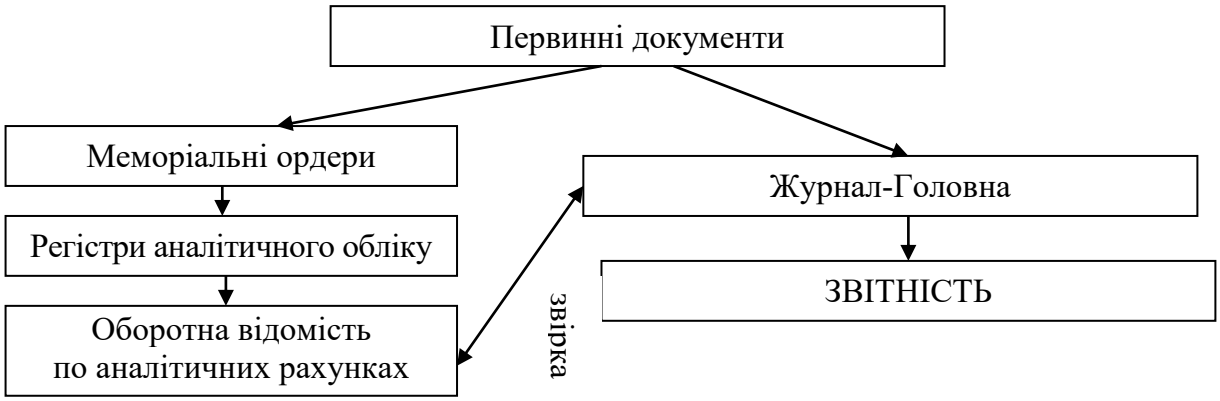


Рис. 4.18. Схема форми обліку Журнал-Головна

Але вона обмежує кількість рахунків і не пристосована до поділу облікової роботи між бухгалтерами, тому не може використовуватись підприємствами зі значними оборотами та різними видами діяльності. У журнальній формі обліку застосовують журнали (заповнюють за кредитом одного або кількох рахунків) та накопичувальні відомості (заповнюються за дебетом рахунків) (рис. 4.19).

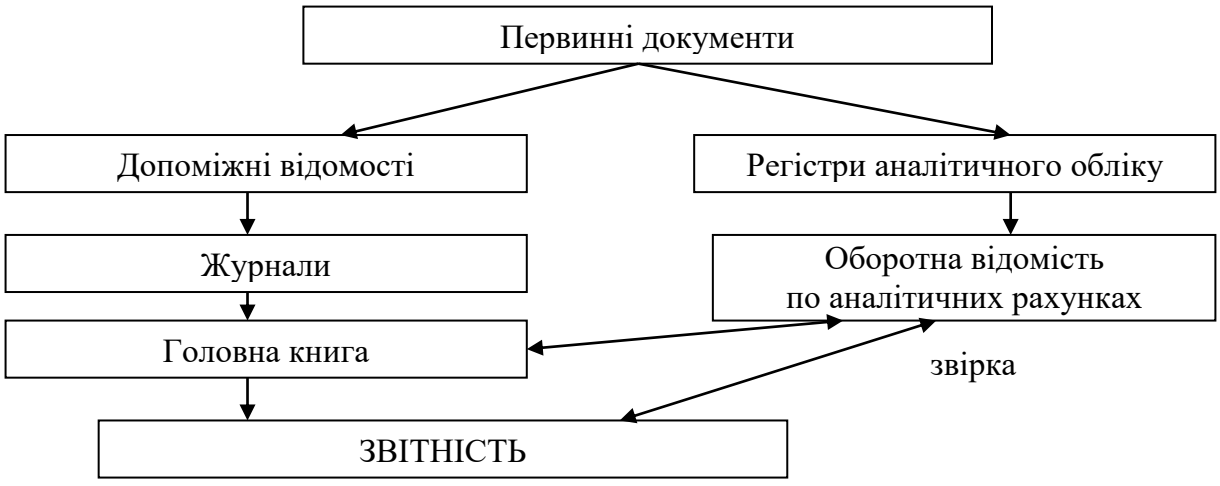


Рис. 4.19. Блок-схема журнальної форми обліку

Журнали – це вільні аркуші спеціальної форми та змісту, що призначені для кредитових записів господарських операцій у кореспонденції з дебетом відповідних рахунків. Вони заповнюються двобічним та шаховим способом. Аналітичний облік господарських операцій ведеться у спеціальних відомостях, що відкривають до окремих синтетичних рахунків. Так, до журналу № 1 відкривають відомості № 1.1; 1.2 та 1.3, призначені для аналітичного обліку грошових коштів та грошових документів. Для аналітичного обліку розрахунків та зобов'язань до журналу № 3 відкривають відомості 3.1–3.6. Обороти та сальдо на рахунках обліку з журналів у кінці місяця переносять до Головної книги. Перевагами цієї форми є поєднання синтетичного і аналітичного обліку; пристосування регістрів обліку для формування інформації, необхідної для складання форм звітності.

У класичному варіанті **журнально-ордерної форми обліку** використовують лише журнали-ордери, тобто регістри систематичного запису, призначені для відображення кредитових оборотів на рахунках (рис. 4.20).

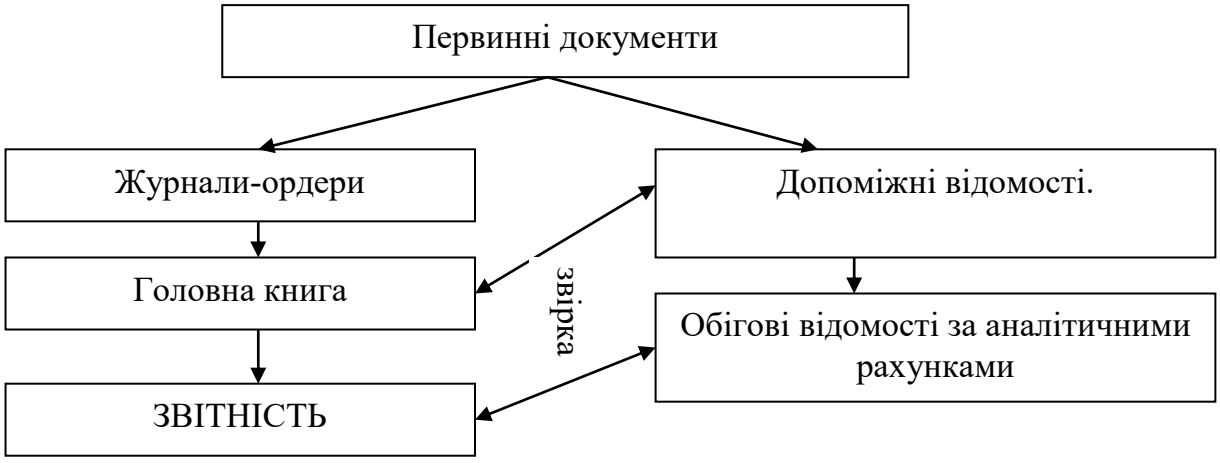


Рис. 4.20. Блок-схема журнально-ордерної форми обліку

Послідовність записів при журнально-ордерній формі обліку:

– показники первинних документів записують у журнали-ордери;

– підсумки журналів-ордерів переносять до Головної книги, де обраховують залишки по рахунках для складання балансу та інших форм звітності.

На практиці журнально-ордерна форма обліку у її чистому вигляді не застосовувалась. Облік за найбільш важливими рахунками «Каса», «Рахунки у банках», тощо підприємства ведуть як за кредитовою (журнал-ордер), так і дебетовою (відомості) деталізацією інформації, тобто не за журнально-ордерною, а за інтегральною формою обліку. Такий підхід дозволяє вибрати найбільш оптимальну систему регістрів для кожного рахунку. У практичній роботі бухгалтерії та чи інша форма обліку у цілому в її класичному варіанті майже не застосовується. Конфігурація форми обліку будується шляхом поєднання різних елементів, їх пристосування до специфіки підприємства.

Суб'єкти малого підприємництва можуть використовувати спрощену форму обліку у різних варіантах: 1) проста форма бухгалтерського обліку; 2) форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) регістрів обліку майна малого підприємства [4]. При простій формі обліку господарські операції відображуються у хронологічному порядку у Книзі обліку господарських операцій. У ній також визначають фінансові результати діяльності за звітний період. Одночасно використовуються відомості. Відомість обліку заробітної плати (ф. № В-8) призначена для нарахування заробітної плати та утримань з неї. За наявності необоротних активів та матеріальних запасів ведуть Відомість обліку основних засобів, нарахованої амортизації (зносу) за формою В-1 та Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції та товарів форми В-2. При формі обліку з використанням (веденням) регістрів обліку майна малого підприємства, крім Книги обліку господарських операцій підприємства, ведуть відомості обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України [8].

Найбільш оптимальною і раціональною є автоматизована форма обліку. Вона базується на використанні ЕОМ під час обробки облікової інформації, отриманої з первинних документів. Обробка інформації здійснюється із використанням спеціальних програм, оснащених нормативно-довідковою інформацією та автоматизованою єдиною базою облікових показників. Кожна програма має свої можливості щодо рівня деталізації та систематизації облікової інформації, які можна реалізувати у процесі її обробки.

Застосування комп’ютерної техніки дозволяє:

– одержувати інформацію для прийняття управлінських рішень у будь-який час, а не лише за підсумками звітного періоду;

– забезпечити максимальну деталізацію інформації;

– оперативно отримувати вибіркову потрібну у певний час інформацію, але не оперувати з усіма її потоками;

– забезпечити автоколацію облікової інформації, що на порядок підвищує її точність та об’єктивність.

Завдання для практичної роботи:

Мета роботи: засвоєння порядку розробки показників документів, вибору носіїв інформації, методики та техніки руху документів та технології облікового процесу, методики та техніки складання та подання форм звітності.

Практичне завдання 1

Для реквізитів, наведених у табл. 4.19, визначити вид (ознаки чи основа).

Таблиця 4.19

Реквізити документів

Назва реквізитів	Види реквізитів
Сума	
Номер документа	
Назва платника	
Номер рахунку одержувача	
Назва банку одержувача	
Код банку платника	
Номер рахунку платника	
Назва банку платника	
Призначення платежа	
Номер рахунка платника	
Дата операції	

Згрупувати реквізити в економічні показники. Встановити, який документ утворює перелік показників?

Практичне завдання 2

Визначити терміни зберігання носіїв інформації та навести у табл. 4.20.

Таблиця 4.20

Перелік носіїв облікової інформації

Перелік типових форм носіїв інформації	**Терміни зберігання (роки)**
Табель обліку використання робочого часу	
Розрахунково-платіжна відомість працівника	
Акт на списання основних засобів	
Картка №___ складського обліку матеріалів	
Прибутковий касовий ордер Видатковий касовий ордер	
Форми квартальної звітності	
Журнал реєстрації касових документів	
Штатні розписи і переліки змін до них	
Реєстри (списки) акціонерів	
Списки (штатно-обліковий склад) працівників	
Накази з адміністративно-господарських питань	
Накази (розпорядження) з основної діяльності	
Накази про відрядження в межах України та за кордон	
Особові справи і особові картки працівників	
Форми річної фінансової звітності	

Практичне завдання 3

Скласти перелік показників для операції з надходження запасів (табл. 4.21).

Таблиця 4.21

Перелік показників з обліку надходження запасів на підприємство

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		

Практичне завдання 4

Скласти графік надходження до бухгалтерії первинних документів (табл. 4.22).

Таблиця 4.22

Графік надходження первинних документів у бухгалтерію підприємства

Назва документа	Хто подає	Строк подання	Порядок подання	Кому подається	Строк перевірки
Облік основних засобів					
Облік праці і її оплати					
Облік виробничих запасів					
Облік витрат					
Облік касових операцій					
Облік операцій на рахунках банків					
Облік доходів					
Облік готової продукції					

Практичне завдання 5

Сформувати структуру облікового процесу у розрізі топологічних ділянок обліку (табл. 4.23).

Таблиця 4.23

Структура облікового процесу у розрізі топологічних ділянок обліку

Топологічні ділянки обліку	Етапи облікового процесу		
	первинний	поточний	підсумковий

Практичне завдання 6

За матеріалами базового підприємства визначити шляхи:

а) форм первинних документів (за напрямами);

б) зменшення кількості документів, що використовуються підприємством;

в) удосконалення процесу документування господарських операцій;

г) удосконалення первинного обліку з використанням ЕОМ.

Практичне завдання 7

Розробити перелік носіїв інформації за темою магістерської роботи та оформити його у табл. 4.24.

Таблиця 4.24

Перелік носіїв інформації з обліку праці та її оплати

№ форми	Назва форми	Призначення документа	Джерела складання
П-5	Табель обліку використання робочого часу	Для обліку відпрацьованого робочого часу та нарахування заробітної плати	Наказ про прийняття на роботу, Наказ (розпорядження) про надання відпустки, відомість обліку особового складу

При виконанні завдання необхідно керуватись нормативними документами, що регламентують форми первинних документів, облікових регістрів та форм звітності.

Практичне завдання 8

Розробити графік робіт зі складання звітності (табл. 4.25).

Таблиця 4.25

Зведений графік робіт зі складання звітності

Джерела інформації	Виконавець	Строк складання	Кому передати	Форма звітності	Звітний період
Журнал 1; Від. 1.1; 1.2; 1.3	Ст. бухгалтер з обліку коштів	До 2-го числа місяця	Головному бухгалтеру	Баланс	місяць

У графіку вказати регістри аналітичного та синтетичного обліку, що використовують на підприємстві, та терміни їх складання.

Практичне завдання 9

Розробити графік підготовки, складання і подання річної звітності (табл. 4.26).

Таблиця 4.26

Графік підготовки, складання і подання річної звітності

Назва робіт	Відповідальна особа	Строк виконання
Організаційна підготовка		
Проведення повної інвентаризації		
Уточнення показників поточного обліку		
Узагальнення інформації за звітний рік		
Складання перевірочного балансу		
Заповнення форм річної звітності		
Обговорення і затвердження звіту		
Подання форм звітності		

Практичне завдання 10

Розробити табель-календар звітності (квартальної і річної) (табл. 4.27).

Таблиця 4.27

Табель-календар фінансової звітності підприємства

Назва звітності	Строк подання	Відповідальна особа	Корис-тувачі	Спосіб подання

Питання для самоконтролю знань

1. Етапи облікового процесу та їх зміст.
2. Об’єкти організації облікового процесу.
3. Види облікових операцій.
4. Поняття первинних документів у бухгалтерському обліку та їх структура.
5. Показники документів та порядок їх формування.
6. Структура облікової інформації та види реквізитів.
7. Види документів.
8. Організація документування господарських операцій.
9. Шляхи вдосконалення документів.
10. Організація документообігу та характеристика його стадій.
11. Методика складання графіків руху первинних документів.

12. Зміст показників поточного обліку та порядок формування робочого плану рахунків.

13. Поняття регістрів обліку та їх види.

14. Організація поточного обліку.

15. Організація реєстрації інформації у регістрах обліку.

16. Організація приймання та перевірки документів у бухгалтерії.

17. Організація обробки первинних документів.

18. Форма бухгалтерського обліку та їх види.

19. Показники форм звітності та порядок їх формування.

20. Організація складання і подання звітності.

Тести

1. Об'єкти організації облікового процесу:

а) бухгалтерський стандарт;

б) показники, носії інформації, рух носіїв інформації та технологія облікового процесу;

в) технологія облікового процесу; функціонування апарату бухгалтерії;

г) обліковий процес; праця бухгалтера або персоналу бухгалтерії.

2. Механічні операції:

а) складання або приймання документів, їх передавання, реєстрація;

б) складання або приймання документів та їх обробка;

в) виконання арифметичних розрахунків;

г) обробка документів.

3. Творчі операції:

а) групування та перегрупування облікової інформації;

б) формування підсумків, висновків, пропозицій, рекомендацій;

в) розвиток і вдосконалення обліку;

г) розробка моделей облікового апарату.

4. Переробні операції:

а) складання, приймання документів та їх обробка;

б) приймання документів, їх перевірка, виконання розрахунків та обробка;

в) групування та перегрупування документів;

г) всі відповіді правильні.

5. У робочих альбомах узагальнюють:

а) документи, що складаються на підприємстві;

б) регістри обліку;

в) носії облікової інформації;

г) форми звітності.

6. Технологічні етапи облікового процесу:

а) механічний, переробний, творчий;

б) первинний, поточний, підсумковий;

в) топологічний, оперативно-виробничий, тематичний;

г) інформаційний, організаційний, технічний.

7. На першому етапі облікового процесу:

а) складають первинні документи;

б) розробляють показники первинного обліку;

в) розробляють операграми;

г) перераховують господарські операції.

8. На етапі поточного обліку:

а) обробляють документи, реєструють показники в облікових регістрах;

б) розробляють показники поточного обліку;

в) забезпечують обліковий процес;

г) складають операграми.

9. Документування – це:

а) процес передавання документів між виконавцями;

б) процес оформлення господарських операцій відповідними документами;

в) запис показників документів до регістрів обліку;

г) методи ведення кореспонденції (листування).

10. Господарські операції реєструють в:

а) облікових регістрах;

б) накладних;

в) документах;

г) наказі про облікову політику.

11. Документообіг – це.

а) передача документів постачальникам або покупцям;

б) рух документів від їх складання до передачі до архіву;

в) рух документів між виконавцями робіт;

г) рух документів між підрозділами.

12. Стадії руху документа регламентуються:

а) операграмою;

б) графіком облікових робіт;

в) посадовою інструкцією;

г) наказом про облікову політику.

13. Підставою для запису господарських операцій у бухгалтерському обліку є:

а) первинні документи;

б) наказ про облікову політику;

в) П(С)БО;

г) форми звітності.

14. Перелік рахунків, що розробляється підприємством:

а) план рахунків;

б) робочий план рахунків;

в) наказ про облікову політику;

г) робочий план рахунків та субрахунків.

15. Під час інвентаризації наявність активів підприємства фіксують у:

а) інвентарному описі;

б) інвентаризаційному описі;

в) актах інвентаризації;

г) звіряльних відомостях.

16. Систематизований перелік рахунків обліку:

а) план рахунків;

б) робочий план рахунків;

в) наказ про облікову політику;

г) система субрахунків.

17. Первинні документи приймаються бухгалтером, якщо вони:

а) складені за формою;

б) підписані особою, спеціально на це уповноваженою;

в) завірені печаткою підприємства;

г) відповідають усім вимогам нормативних документів.

18. Проставляння ціни в документі – це:

а) таксування;

б) контирування;

в) узагальнення;

г) правильної відповіді немає.

19. Обробка документів включає:

а) групування, контирування та запис операцій до регістрів обліку;

б) контирування, розцінку документів та їх групування;

в) перевірку, групування, реєстрацію показників у регістрах обліку;

г) складання бухгалтерських проводок.

20. Господарські операції відображаються в регістрах обліку:

а) у хронологічній послідовності;

б) у кінці звітного періоду;

в) на вимогу контролюючих органів;

г) відповідно до форми обліку на підприємстві.

21. Періодичність складання регістрів обліку:

а) згідно з формою обліку на підприємстві;

б) щомісяця;

в) залежно від обсягів облікової інформації;

г) перед складанням форм звітності.

22. За достовірність показників фінансової звітності відповідають:

а) засновники та учасники;

б) керівник і головний бухгалтер;

в) головний бухгалтер;

г) особи, які брали участь у її складанні.

Рекомендовані джерела: [5; 7; 8; 12; 13; 16; 17; 18; 20; 23; 19; 22; 28; 29; 36; 48; 61; 66; 69; 73; 74; 75; 76; 79; 82; 84; 89; 91; 98; 100; 101; 104; 109; 111; 113; 117; 136, 139].

ТЕМА 5
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

5.1. Основи організації обліку праці та її оплати.

5.2. Порядок регулювання праці та її оплати на підприємстві.

5.3. Види виплат працівникам на підприємстві.

5.4. Організація обліку відпрацьованого робочого часу.

5.5. Організація обліку виробітку.

5.6. Організація аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати.

5.7. Організація узагальнення заробітної плати на підприємстві.

5.8. Організація виплати заробітної плати.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– порядок регулювання праці та її оплати на підприємстві;

– методику та техніку обліку відпрацьованого часу;

– методику та техніку обліку виробітку;

– методику та техніку обліку аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати та розрахунків з працівниками з оплати праці;

– методику та техніку узагальнення заробітної плати на підприємстві;

– техніку виплати заробітної плати.

Ключові слова: заробітна плата, оплата праці, погодинна заробітна плата, відрядна заробітна плата, табель обліку відпрацьованого робочого часу, наряд на відрядну роботу, розрахунково-платіжна відомість, виплата заробітної плати.

5.1. Основи організації обліку праці та її оплати

Конституція України гарантує кожному громадянину право на працю, тобто надає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Стратегічна роль заробітної плати у соціально-економічному розвитку країни як основного джерела грошових доходів працівників та основного стимулу їх трудової активності зумовлюють необхідність забезпечувати правильне нарахування заробітної плати відповідно до затрат праці та вчасної виплати, що можливе за умови раціональної організації обліку праці та її оплати як однієї з найважливіших ділянок облікової роботи, призначеної для управління системою оплати праці з метою її оптимізації та удосконалення.

Сутність організації обліку заробітної плати – це сукупність цілеспрямованих процесів або дій, що вживаються менеджерами і забезпечують оптимальний вибір, функціонування, упорядкування та постійне удосконалення методів і способів збирання, обробки, зберігання та передавання облікової інформації, необхідної для управління фондом оплати праці та вирішення поточних завдань з нарахування та виплати заробітної плати за кожний звітний період. Організація обліку праці та її оплати полягає у виборі та впровадженні у практику методів (прийомів, способів) збирання та обробки інформації, які найбільш відповідають організаційно-технічним умовам і дозволяють з найменшими затратами у визначені терміни одержати інформацію, що необхідна для нарахування та виплати заробітної плати, а також управління фондом оплати праці. На організацію обліку заробітної плати впливають чисельні чинники: складність та трудомісткість процесу її нарахування; забезпечення інформацією для нарахування єдиного соціального внеску на фонд оплати праці, а також утримання податку з доходів фізичних осіб та обліку інших обов’язкових та добровільних утримань.

Основними завданнями та об’єктами організації обліку праці та її оплати є:

– облік відпрацьованого робочого часу та контроль за його використанням;

– облік виробітку робітників та контроль за виконанням норм виробітку;

– узагальнення заробітної плати за її видами і формами;

– облік розрахунків з працівниками по заробітній платі та інших виплатах;

– організація виплати заробітної плати;

– організація роботи апарату бухгалтерії (відділу обліку праці та її оплати).

За своїм складом об'єкти організації обліку праці та її оплати ідентичні для усіх підприємств, але на технологію обліку впливають особливості технології та організації виробництва, від яких вона безпосередньо залежить.

Раціональна організація обліку праці та її оплати базується на певних передумовах, які необхідно забезпечити на підприємстві: сучасна оптимальна організація управління і технологія виробництва; встановлення обсягів праці на основі науково обґрунтованих норм часу та виробітку; наявність висококваліфікованих бухгалтерів та сучасної комп'ютерної техніки.

Організація обліку праці та її оплати базується на нормативно-правовому регулюванні, якого потрібно неухильно дотримуватись. Законодавство про оплату праці ґрунтується на Конституції України і складається з Кодексу законів про працю України, Закону України «Про оплату праці», Закону України «Про колективні договори і угоди», Закону України «Про підприємства в Україні» та інших законодавчих та нормативно-правових актів України.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про оплату праці» організація оплати праці на підприємстві здійснюється на підставі: законодавчих та інших нормативних актів; генеральної угоди на національному рівні; галузевих (міжгалузевих), територіальних угод; колективних договорів; трудових договорів; грантів. Суб'єктами організації оплати праці є: органи державної влади та місцевого самоврядування; роботодавці та їх організації, об'єднання організацій роботодавців або їх представницькі органи; професійні спілки, об'єднання професійних спілок або їх представницькі органи; працівники [31].

Системами оплати праці є тарифна та інші системи, що формуються на оцінках складності виконуваних робіт і кваліфікації працівників. Тарифна система оплати праці включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики). **Тарифна система оплати праці** є основою для розподілу робіт за їх складністю, а працівників – за рівнями кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати. Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі тарифної ставки робітника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів). Мінімальний посадовий оклад (тарифна ставка) встановлюється у розмірі, не меншому за прожитковий мінімум, встановлений для працездатних осіб на 1 січня календарного року. Виконувані роботи відносять до певних тарифних розрядів і кваліфікаційні розряди робітникам присвоюються роботодавцем згідно з професійними стандартами (кваліфікаційними характеристиками) за погодженням із первинною профспілковою організацією (профспілковим представником). Вимоги до кваліфікаційних та спеціальних знань працівників, їх завдання, обов’язки та спеціалізація визначаються професійними стандартами або кваліфікаційними характеристиками професій працівників. Договірне регулювання оплати праці здійснюється на основі системи угод, що укладаються на національному (генеральна угода), галузевому (галузева (міжгалузева) угода), територіальному (територіальна угода) та локальному (колективний договір) рівнях відповідно до законів. Для регулювання праці та її оплати на підприємстві розробляють та затверджують внутрішні нормативні документи, положення та норми яких адаптовані до специфіки технології виробництва та його побудови. До них належать Колективний договір, штатний розпис, Положення про оплату праці, Положення про преміювання тощо.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються

підприємствами у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами. У разі, коли колективний договір на підприємстві не укладено, роботодавець зобов'язаний погодити ці питання з первинною профспілковою організацією (профспілковим представником), що представляє інтереси більшості працівників, а у разі його відсутності – з іншим уповноваженим на представництво органом.

Положення про оплату праці визначає засади системи оплати праці на підприємстві, її види та форми. Ним регламентують:

– загальні принципи організації оплати праці;

– системи й форми оплати праці різних категорій працівників;

– штатний розпис працівників підприємства;

– побудову тарифної системи оплати праці у розрізі посад і робочих професій (тарифні ставки, посадові оклади або відрядні розцінки);

– систему преміювання та заохочення.

У заключній частині викладають порядок і строки перегляду системи оплати праці та порядок оскарження працівниками заробітної плати.

Тарифні сітки та схеми посадових окладів розробляються безпосередньо на підприємстві, затверджуються власником або уповноваженим ним органом та погоджуються з профспілковим комітетом (чи іншим органом, уповноваженим представляти трудовий колектив). Посадові оклади керівникам структурних підрозділів, професіоналам, фахівцям та технічним виконавцям, а також робітникам установлює власник або уповноважений ним орган відповідно до посади, робочої професії й кваліфікації працівника. Перелік і кількість штатних посад, їх посадові оклади та інші умови праці (надбавки, доплати, порядок преміювання) оформлюють у **штатному розписі**, який є основою для нарахування заробітної плати.

Законом України «Про оплату праці» встановлено три види заробітної плати (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати). Разом із формами оплати праці (погодинною та відрядною) вони призначені для формування системи оплати

праці на підприємстві (рис. 5.1). Основна заробітна плата залежить від норм часу, виробітку, обслуговування та тарифних ставок, окладів, розцінок для працівників і посадових окладів для спеціалістів.

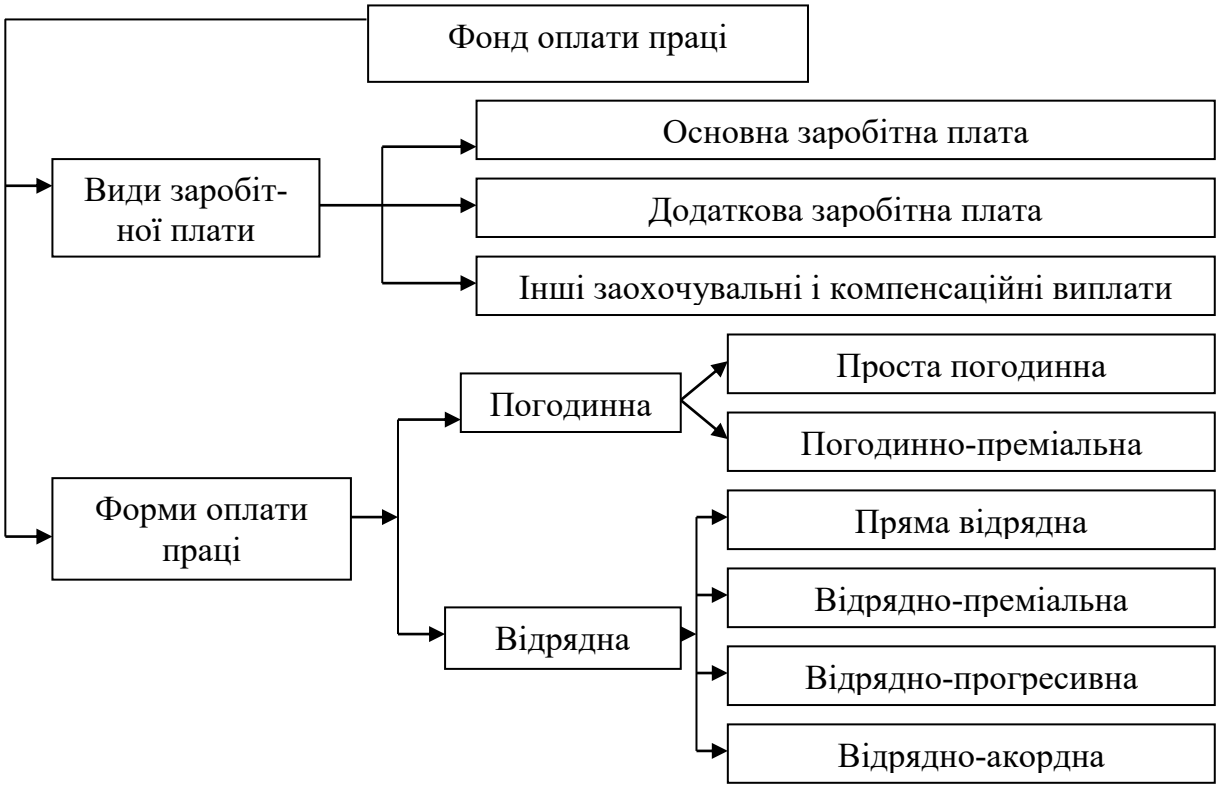


Рис. 5.1. Види та форми заробітної плати

Додаткова заробітна плата призначена забезпечити стимулювання якості та ефективності праці, особливих вмінь та навичок працівників, трудових успіхів й винахідливості. Інші заохочувальні й компенсаційні виплати встановлюють залежно від стажу роботи працівника на підприємстві та його трудових успіхів, тому сприяють закріпленню фахівців на робочих місцях. Колективним договором можуть встановлюватися інші системи оплати праці.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 26 «Виплати працівникам» [49]. Ним регламентовано склад виплат працівникам, що включають поточні виплати, виплати під час звільнення, виплати після закінчення трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу

підприємства, інші довгострокові виплати. Але детально розкрито лише склад поточних виплат, до яких належать заробітна плата за окладами та тарифами, інші нарахування з оплати праці; виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники виконують відповідну роботу, тощо. У П(С)БО 26 «Виплати працівникам» не розкрито і не деталізовано склад виплат після закінчення трудової діяльності, виплат інструментами власного капіталу підприємства, інших довгострокових виплат. Надання роботодавцям повної самостійності під час формування складу виплат, з одного боку, дозволить обрати види виплат, що найбільше гармонізують з особливостями діяльності підприємства, специфікою технології виробництва, що є позитивною тенденцією вдосконалення системи виплат працівникам. З іншого боку, призведе до незіставності облікової інформації щодо видів виплат та унеможливить її використання для аналізу системи оплати праці у цілому по країні та у розрізі регіонів або галузей діяльності. Крім того, у П(С)БО 26 взагалі не регламентуються критерії визнання та оцінки поточних видів виплат, а методи оцінки інших виплат працівникам мають описовий характер без наведення ситуативних прикладів.

Виходячи із сутності заробітної плати, основною умовою побудови раціональної системи оплати праці є гармонізація її форм і систем із особливостями діяльності підприємства, специфікою технології виробництва, організацією управління та обслуговування. Раціональною слід вважати справедливу заробітну плату, що стимулює зростання продуктивності та якості праці, роботу без браку, економію електроенергії, сировини і матеріалів, опанування працівниками найновітнішими машинами і механізмами або технологіями, їх участь у раціоналізаторській роботі та наданні практичних рекомендацій та пропозицій з удосконалення виробничого процесу. Раціональна система оплати праці, побудована із використанням сучасних теоретичних надбань та практичних доробок, призначена спонукати підприємців раціонально використовувати трудові ресурси, підвищувати фондоозброєність праці та

впроваджувати сучасну техніку, удосконалювати технологію виробництва, чим сприяє досягненню стратегічних цілей управління зі зростання прибутковості та рентабельності підприємства.

Держава зобов'язана створити законодавчу базу з регламентування правових засад системи оплати праці у країні, а роботодавці – запровадити раціональну систему обліку виплат працівникам, спроможну забезпечити правильне нарахування заробітної плати та її вчасну виплату працівникам.

Основою для нарахування заробітної плати працівникам підприємства є документи з обліку руху особового складу, якими оформлюється приймання на роботу, переведення на інше робоче місце, звільнення, а також накази про надання відпустки, преміювання тощо. Форми наказів з руху особового складу затверджені нормативними документами [34] (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Перелік носіїв інформації з обліку руху особового складу та їх призначення

Номер форми	Назва документа	Призначення документа
П - 1	Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	Дата приймання особи на певну посаду та початку нарахування заробітної плати
П - 2	Особова картка працівника	Відомості щодо професії, набутої кваліфікації, освіти, страхового стажу, пільг з оподаткування
П - 3	Наказ (розпорядження) про надання відпустки	Дата надання, термін відпустки та її вид
П - 4	Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)	Дата звільнення з роботи та припинення нарахування заробітної плати, а також нарахування компенсації за невикористану відпустку
П - 5	Табель обліку використання робочого часу	Кількість відпрацьованих днів або кількість відпрацьованих годин за місяць
П - 6	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Сума нарахованої заробітної плати за її видами і формами, суми утримань та до видачі
П - 7	Розрахунково-платіжна відомість (зведена)	Узагальнення заробітної плати у цілому по підприємству за її видами та формами

Форми інших документів, наприклад, наказу про преміювання, обхідного листка під час звільнення, акта про присвоєння вищого розряду, наказу про переведення на іншу посаду розробляються самостійно підприємством. Для вчасного нарахування заробітної плати потрібно узгодити терміни і порядок передавання наказів до бухгалтерії.

У відділі кадрів для кожного працівника формується особова справа. У ній зберігають: документи, що підтверджують освіту, робочу професію або кваліфікацію працівника; копію ідентифікаційного номера; копії довідок або посвідчень, які засвідчують право на пільги в оплаті або в оподаткуванні. У кожному підрозділі ведуть Відомість обліку особового складу, до якої включають усі відомості про працівників. Її використовують для складання Табеля обліку відпрацьованого робочого часу.

Організація обліку праці та її оплати включає: організацію документування відпрацьованого робочого часу; організацію документування виробітку; організацію аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати як у розрізі працівників, так і у цілому по підприємству, організацію виплати заробітної плати, а також узагальнення інформації у формах фінансової та статистичної звітності (рис. 5.2).

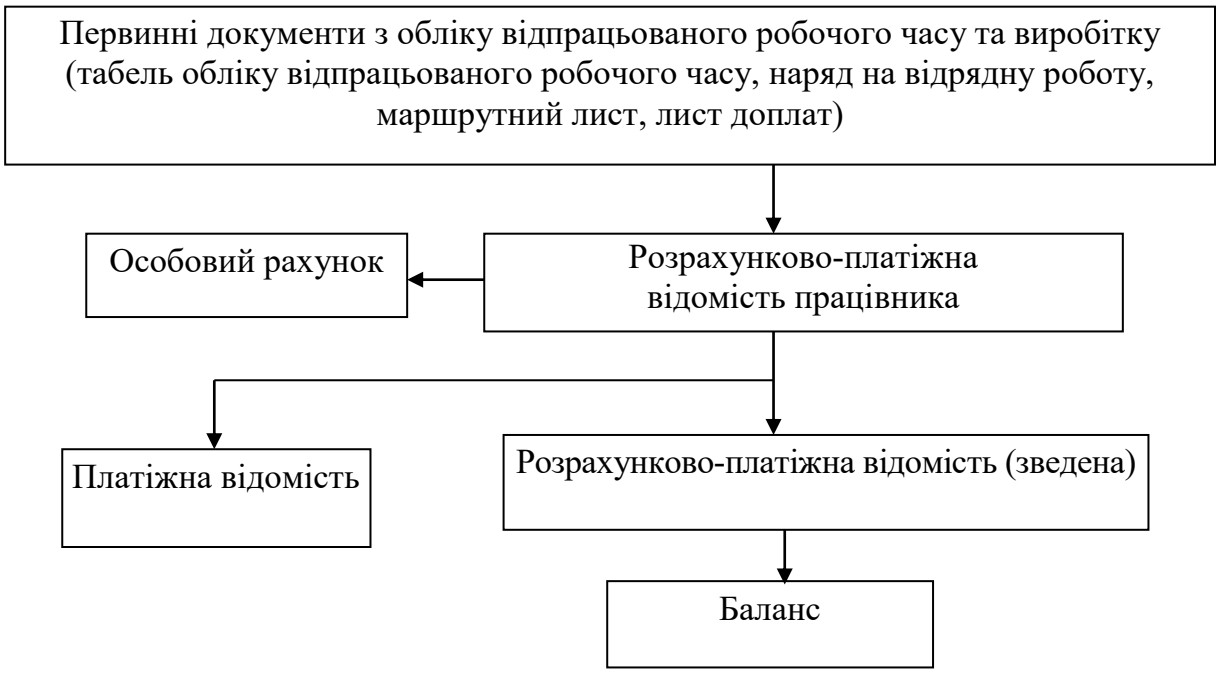


Рис. 5.2. Схема обліку праці та її оплати

Організація обліку праці та її оплати повинна забезпечити суворе дотримання термінів виплати заробітної плати, передбачених Колективним договором. Для складання первинних документів з обліку праці та її оплати необхідно розробити **перелік показників**. При його формуванні виходять із потреб управління фондом заробітної плати за її видами, формами і категоріями працюючих, а також переліку показників фінансової і статистичної звітності. Для нарахування заробітної плати кожному правнику необхідно на документах вказувати показники, що необхідні для одержання підсумків у людино/годинах, людино/днях і заробітної плати у розрізі категорій працюючих, видах робіт, продукції, місцях та центрах виникнення витрат. Організація руху документів повинна охоплювати час і шлях від першого запису у документі до його здачі до архіву (від відкриття наряду до його здачі в бухгалтерію), організація первинного, аналітичного і синтетичного обліку повинні бути складовими єдиної системи обліку (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Перелік показників з обліку праці та її оплати

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно змінні		
Прізвище, ім'я та по-батькові працівника, ідентифікаційний номер, табельний номер, страховий стаж, загальний стаж, назва структурного підрозділу, посада, робоча професія, розряд, посадовий оклад, тарифна ставка, відрядна розцінка, нормативи доплат за їх видами, нормативи утримань за їх видами	Кількість відпрацьованих днів (годин), обсяг виробітку	Для обліку відпрацьованого часу. Для обліку виробітку Для нарахування заробітної плати. Для узагальнення заробітної плати за її видами, формами та категоріями працюючих. Для виплати заробітної плати	Особова картка працівника, відомість обліку працівників підрозділу. Табель обліку відпрацьованого робочого часу. Наряд на відрядну роботу. Маршрутний лист. Розрахунково-платіжна відомість працівника. Розрахунково-платіжна відомість зведена

У системі обліку для кожного працівника відкривають документ «Працівник», до якого заносять умовно-постійні показники. У довідниках для нарахування заробітної плати формується постійна інформація з обліку праці та її оплати, що включає: норми виробітку робітників, норми обслуговування технологічного обладнання, нормативи чисельності робочих бригад, штатний розпис, норми оплати праці (денні та часові тарифні ставки, відрядні розцінки, місячні ставки та оклади, нормативи доплат, нарахування премій тощо); носії вхідної інформації з обліку особового складу (особові картки, накази про рух особового складу, накази про відпустку, преміювання тощо), нормативи визначення податку з доходів фізичних осіб та інших утримань із заробітної плати; нормативи ЄСВ тощо. Для нарахування заробітної плати використовують масиви постійної інформації та умовно-змінні показники, що щомісячно вводять у систему з первинних документів.

Організація обліку праці та її оплати базується на положеннях облікової політики, складові якої наведені на рис. 5.3.

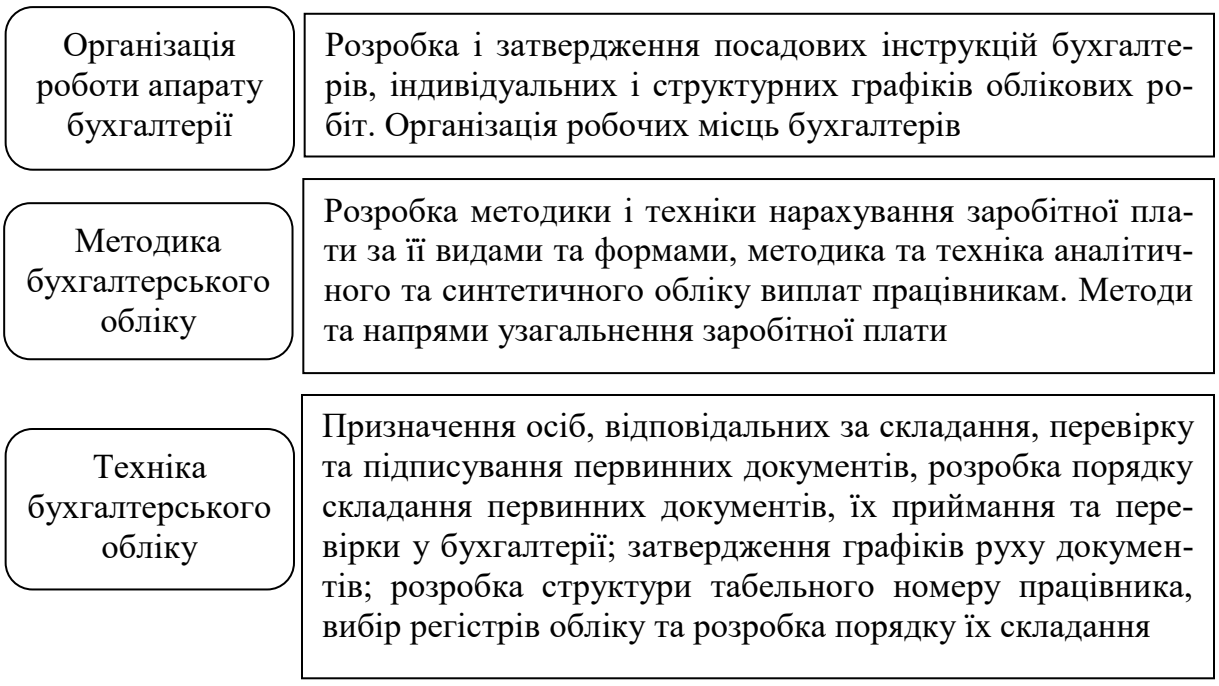


Рис. 5.3. Складові облікової політики щодо праці та її оплати

Для деталізації складових облікової політики розробляється перелік її елементів (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Елементи облікової політики щодо праці та її оплати

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів обліку
Класифікація фонду оплати праці	Розробка класифікатора заробітної плати за її видами, формами та системами оплати праці
Робочий план рахунків	Визначення побудови робочого плану рахунків та рівня деталізації інформації у розрізі видів виплат
Облік особового складу	Класифікація особового складу, розробка порядку та термінів передавання до бухгалтерії носіїв інформації з обліку руху особового складу для нарахування заробітної плати
Порядок присвоєння табельних номерів працівникам	Визначення методики розробки та структури табельних номерів працівників
Документування відпрацьованого робочого часу та виробітку	Розробка переліку показників документів та порядку їх складання; затвердження графіків руху документів та порядку подання до бухгалтерії для нарахування заробітної плати
Методика і техніка аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати	Вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку; розробка порядку нарахування заробітної плати та її узагальнення у регістрах обліку
Програми виплат	Формування складу виплат працівникам та їх змісту
Способи виплати заробітної плати працівникам	– через касу; – через банк (перерахування на особові картокові рахунки).
Строки виплати заробітної плати	Дати виплати авансу та заробітної плати, їх обґрунтування

Систематизація елементів облікової політики щодо праці та її оплати забезпечує підвищення якості облікової інформації для управління фондом оплати праці та підготовки звітності з праці. Облікова політика щодо праці та її оплати розробляється із урахуванням специфіки діяльності підприємства та технології обробки облікової інформації. Вона визначає методи, способи та процедури документування праці та її оплати, аналітичного та синтетичного обліку та відображення у формах звітності.

5.2. Організація обліку відпрацьованого робочого часу

Облік відпрацьованого робочого часу є основою для нарахування погодинної заробітної плати, тому від нього безпосередньо залежить сума заробітної плати працівників. Для правильного нарахування заробітної плати потрібно забезпечити достовірний і вчасний облік відпрацьованого робочого часу. Організація обліку відпрацьованого робочого часу включає: вибір системи і форми табельного обліку, розробку інструкції з ведення табельного обліку, розробку порядку присвоєння табельних номерів працівникам; розробку порядку складання, перевірки та обробки документів з обліку відпрацьованого робочого часу, встановлення термінів та порядку подання табеля обліку відпрацьованого робочого часу до бухгалтерії для нарахування заробітної плати, розробку та затвердження графіків руху табеля (рис. 5.4).

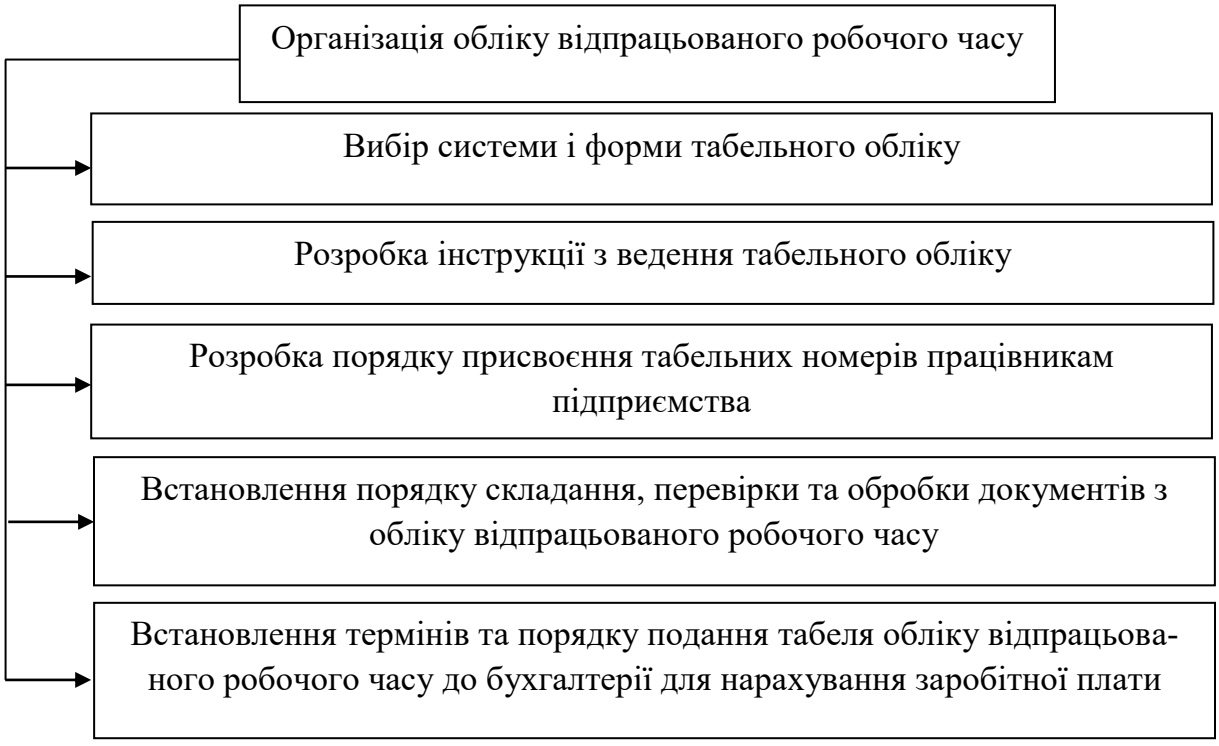


Рис. 5.4. Складові організації обліку відпрацьованого робочого часу

Організація обліку відпрацьованого робочого часу та виробітку спільно здійснюється взаємопов’язаними структурними підрозділами підприємства: відділом кадрів, організації праці і

заробітної плати та бухгалтерією підприємства, між яким необхідно встановити тісні зв'язки та забезпечити оперативний обмін інформацією.

Для організації табельного обліку розробляють інструкцію, яка регламентує систему і форму табельного обліку (централізована або децентралізована), методику побудови табельних номерів, форму табеля та інших документів, порядок ведення табелів та графік їх передавання до бухгалтерії, встановлюють обов'язки табельників, форму й порядок проведення внутрішнього контролю за табельним обліком.

Правила внутрішнього розпорядку розробляються на основі Типових правил, затверджених міністерством праці та соціального захисту населення. Для організації обліку відпрацьованого робочого часу підприємству необхідно обрати систему та форму табельного обліку, що забезпечить реєстрацію виходів працівників на роботу та залишення робочого місця. Система табельного обліку обирається з числа встановлених нормативними документами або її варіанти розробляються підприємством залежно від особливостей організації виробництва та наявної організаційно-обчислювальної техніки. У сучасних умовах найбільш розповсюдженими є такі системи табельного обліку:

– пропускна, за якої працівник, прибувши на робоче місце, здає свою перепустку, а після закінчення робочого дня отримує її;

– при рапортно-відомчій системі контроль виходів на роботу здійснюється за допомогою рапортів;

– при картковій системі час прибуття на роботу за допомогою контрольного годинника автоматично позначається в особовій картці працівника;

– при жетонній системі реєстрація здійснюється за допомогою жетонів, на кожному з яких проставлено табельний номер працівника-власника жетона;

– автоматизована [55, с. 87].

Кожна система має певні переваги та недоліки й передбачає наявність необхідного технічного обладнання або технічних носіїв інформації. Залежно від особливостей організації роботи та наявної організаційної та комп'ютерної техніки підприємство може

вибрати систему табельного обліку з поміж перерахованих або розробити власний варіант. Найбільш оптимальною є автоматизована система табельного обліку, що здійснюється без участі людини із використанням сучасних технічних засобів, що автоматично формують табель обліку робочого часу.

Облік відпрацьованого робочого часу та контроль за його використанням є необхідною основою всієї роботи щодо зміцнення трудової дисципліни. Разом з тим, як показали результати широкого обстеження об'єднань і підприємств промисловості, на більшості з них не ведеться облік порушень трудової дисципліни не тільки по всіх, але навіть з основних причин їх виникнення. Діючі на підприємствах системи табельного обліку дозволяють певною мірою контролювати тільки такий вид порушень, як прогули.

Автоматизована система табельного обліку дозволяє забезпечити контроль за:

– вчасною явкою працівників на роботу, виявленням спізнень;

– своєчасним уходом працівників з роботи після закінчення робочого дня;

– знаходженням працівників у робочий час на своїх робочих місцях, а також своєчасним уходом і приходом працівників під час обідньої перерви;

– фактично відпрацьованим часом, часом простоїв та іншими видами невикористання робочого часу [55, с. 47].

У носіях інформації з оплати праці для ідентифікації працівника обов'язково застосовується ідентифікаційний номер. Він є елементом податкових розрахунків, тому не несе аналітичного або контрольного навантаження у процесах нарахування або виплати заробітної плати. Для підвищення аналітичності облікової інформації та уникнення помилок під час нарахування та виплати заробітної плати кожному працівнику при оформленні на роботу потрібно присвоїти табельний номер та включити його у «Відомість особового складу» відповідного підрозділу підприємства.

Для розробки табельних номерів використовують методи:

– кожному структурному підрозділу виділяють серію табельних номерів залежно від списокової чисельності працівників

та запасу для заново прийнятих на роботу. Наприклад, при чисельності апарату управління у 100 осіб йому виділяють номери від 1 до 150, цеху № 1 за чисельності 400 осіб номера від 151 до 600, цеху № 2 при його чисельності у 300 осіб від 601 до 1000 тощо;

– табельний номер складається з шифру (номеру) структурного підрозділу та порядкового номера працівника у відомості обліку особового складу цього підрозділу. Перевагами цього методу є безпосередній взаємозв'язок табельних номерів із шифром структурного підрозділу, що дозволяє одразу групувати заробітну плату за категоріями персоналу (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Кодифікатор працівників підприємства

Структурний підрозділ		**П.І.П. працівника**	**Посада**		**Табельний номер**
Назва	**Шифр**		**Назва**	**Шифр**	
АУП	01	Юрко Р. Г.	економіст	01	010101
		Зікрач Н. В.	аналітик	01	010102
		Іванова Г. В.	менеджер	01	010103
Цех пошиття	02	Деркач В. С.	технолог	02	020201
		Гук В М.	розкрійник 4 розряду	03	020302
		Грець І. А.	швачка 4 розряду	03	020303

Табельні номери вказуються у первинних документах з обліку праці та регістрах аналітичного і синтетичного обліку, у розрахункових листках і в особових рахунках працівників підприємства. Використання табельних номерів спрощує введення облікової інформації щодо кожного працівника у комп'ютерну систему, унеможливлює плутанину під час нарахування та виплати заробітної плати працівникам-однофамільцям, тому сприяє правильності і вчасності розрахунків з оплати праці. Крім того, чітка структуризація табельного номера і виділення у його складі певних ознак (категорій працюючих) підвищує аналітичність облікової інформації, дозволяє її згрупувати за напрямами, потрібними для управління фондом оплати праці.

Заробітна плата нараховується на підставі первинних документів, тому першим етапом облікового процесу є організація документування робочого часу, відпрацьованого кожним працівником, відпусток, додаткового відпрацьовано часу тощо. **Облік відпрацьованого робочого часу** – це табельний облік, який ведеться шляхом щоденної реєстрації явки працівників на роботу, їх запізнень і неявок (із зазначенням причин), а також відображення часу понаднормової роботи тощо. Табельний облік призначений забезпечити формування показників про час фактично відпрацьований кожним працівником, контроль за своєчасним виходом працівників на роботу й часом залишення роботи; виявлення причин запізнення і невиходів на роботу, тощо. Контроль своєчасності виходів на роботу, облік відпрацьованого часу та часу залишення роботи відіграють важливу роль у зміцненні трудової дисципліни та підвищенні продуктивності праці, тому їм приділяється значна увага.

Техніка ведення обліку виходів на роботу та уходу з неї, понаднормових робіт, простоїв, роботи у вихідні та святкові дні регламентується нормативними документами. Табельний облік ведеться на бланках «Табеля обліку використання робочого часу» (ф. № П-5) (дод. Ж 1) [2]. За показниками табеля нараховується заробітна плата працівникам з погодинною формою оплати праці, тому необхідно забезпечити оптимальний і правильний облік виходів працівників на роботу та відпрацьованого ними часу. На початку кожного місяця (або двічі на місяць при виплатах авансу за першу половину місяця) табель оформлює працівник відділу кадрів. За показниками «Відомості обліку особового складу» до табеля записують усіх працівників підрозділу, які перебувають у складі особового складу. Після оформлення табеля його передають особам, відповідальним за ведення табельного обліку (табельникам, бригадирам або іншим особам, призначеним наказом по підприємству). У виробничих підрозділах за ведення табеля відповідає табельник, в адміністрації – працівник відділу кадрів, а у структурних підрозділах – їх співробітник. На невеликих підприємствах табельний облік ведеться централізовано в одному табелі. На підприємствах зі складною структурою табель відкривають

у кожному відокремленому структурному підрозділі (виробництві, цеху, дільниці). Протягом місяця табельник щоденно у табелі у верхній частині рядка стовпця «Число місяця» відмічає кількість годин, відпрацьованих кожним працівником структурного підрозділу (у тому числі понаднормово). Для працівників, у яких протягом дня не було жодних відхилень, позначають кількість фактично відпрацьованих годин, а також у вихідні та святкові дні проставляють букви «РВ». Для працівників, у яких були відхилення від норм використання робочого часу (хвороби, прогул тощо), у стовпці «Число місяця» записують години відхилень, а в нижній частині умовними позначками відмічає відхилення від норм часу (роботу у нічний час або у вихідні та святкові дні, прогули) або відсутність на робочому місці з відповідної причини (лікарняний, відпустка, відрядження). Перелік таких умовних позначок вказують на титульній стороні табеля.

Табель обліку відпрацьованого робочого часу заповнюється лише за показниками належним чином оформлених документів, що підтверджують рух працівників (приймання на роботу, переведення між підрозділами, звільнення), надання відпусток, або відсутність на робочому місці внаслідок тимчасової непрацездатності, відрядження тощо (рис. 5.5). Забороняється вносити до табеля неправдиві відомості щодо годин роботи працівника.

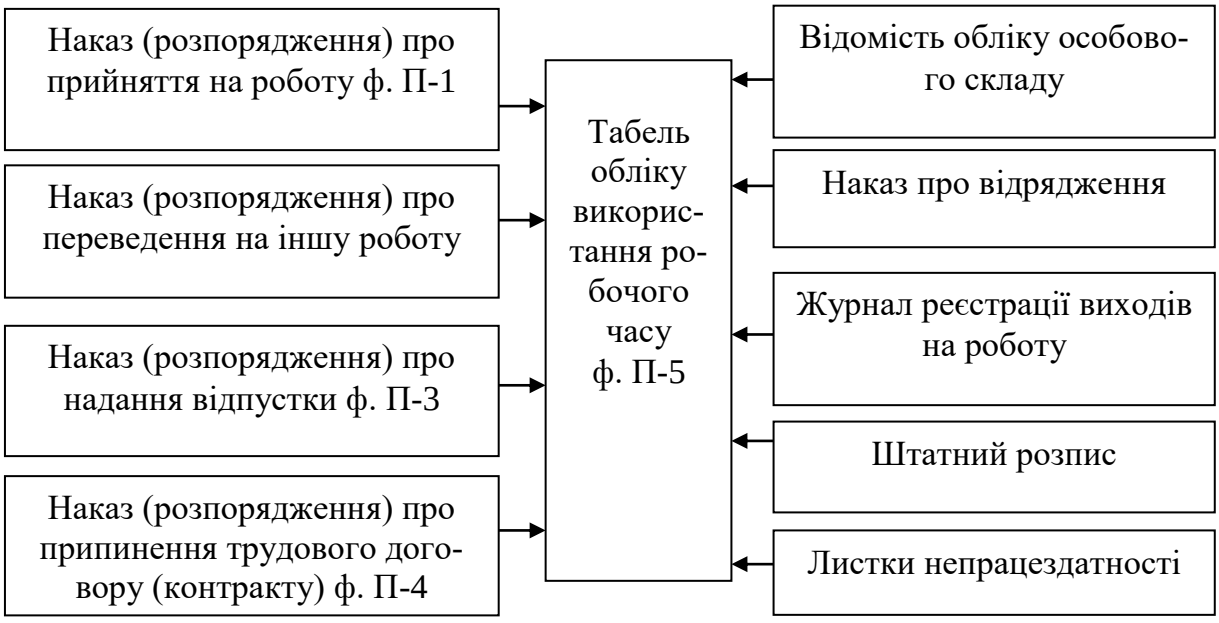


Рис. 5.5. Документування відпрацьованого робочого часу

Табельник контролює вчасне подання працівниками листків тимчасової непрацездатності, довідок про догляд за хворими та інших документів, які підтверджують їх відсутність на роботі. Після закінчення місяця (або платіжного періоду, якщо заробітна плата виплачується окремо за першу і другу половину місяця) табель закривають, підраховують загальну кількість відпрацьованих днів, годин, днів неявок по кожному працівнику. Табель перевіряє і підписує керівник підрозділу, після чого він за графіком передається до бухгалтерії для нарахування заробітної плати (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Операграма руху табеля обліку відпрацьованого робочого часу

Назва робіт	**Виконавці**					
	Відділ кадрів	**Табельник**	**Керівник підрозділу**	**Бухгалтер**	**Гол. бухгалтер**	**Архіваріус**
Заповнення табелю обліку відпрацьованого робочого часу	◇					
Відмітки про відпрацьований час		◇				
Перевірка та підписування табелю			◇			
Передавання до бухгалтерії		◇				
Приймання і перевірка				◇		
Обробка показників табелю				◇		
Нарахування заробітної плати у розрахунковій відомості працівника				◇		
Перевірка правильності нарахування заробітної плати					◇	
Складання розрахунково-платіжної відомості зведеної					◇	
Передавання документа до поточного архіву						◇

Для більшої деталізації облікових робіт та упорядкування порядку та термінів їх виконання в операграмі вказують години виконання операцій.

5.3. Організація обліку виробітку

Облік виробітку необхідний для формування інформації щодо кількості та якості продукції, що випущена з виробництва, нарахування заробітної плати робітникам-відрядникам, організації оперативного контролю за виконанням норм виробітку та використання показників для оперативного планування виробництва, а також розробки норм праці та заробітної плати.

Система обліку виробітку – це поєднання способу одержання первинної інформації, порядку її запису, використання певних форм первинних документів. Організація обліку виробітку залежить від характеру технології виробництва, організації праці, системи технічного контролю якості продукції та організаційно-технічних умов праці апарату бухгалтерії.

Організація обліку виробітку включає: 1) вибір виробничої операції, за якою найбільш доцільно обліковувати виробіток; 2) вибір системи обліку виробітку на виробничих дільницях та робочих місцях; 3) вибір форм первинних документів з обліку виробітку та заробітної плати; 4) розробку вказівок про порядок складання та обробки документів з обліку виробітку; 5) встановлення термінів передавання документів до бухгалтерії для нарахування заробітної плати.

При виборі виробничої операції для обліку виробітку та системи обліку виробітку на певних виробничих дільницях та робочих місцях слід виходити з технології та організації виробництва. Перш за усе необхідно вирішити, за якою виробничою операцією слід підраховувати виробіток. **У масово-поточному виробництві** виробіток обліковують за кількістю переданих в обробку виробів (деталей), на інших виробництвах підраховують кожну виробничу операцію. Найбільш доцільно виробіток визначати за кінцевою операцією або за кількістю виробів, що оприбутковані на склад як готова продукція. Об’єкти та етапи обліку

виробітку визначаються технологами, економістами з праці та бухгалтерами. У машино- та приборобудуванні зміст технологічних операцій визначається за технологічними картами обробки деталей або збирання виробів, у резинотехнічній промисловості – за технологічним регламентом. У кожному випадку вказують вид (назву) робіт, що виконується за кожною операцією, зазначають їх послідовність та одиниці виміру. Після вибору об'єктів та етапів обліку виробітку визначають відповідну систему обліку.

У промисловості залежно від типу виробництва, його технології і від системи оплати праці застосовують різні **системи обліку виробітку**, які відрізняються між собою порядком підготовки документації і ознайомлення робітників зі змістом та обсягами майбутньої роботи, періодом, за який обліковується виробіток, обсягом інформації про виробіток та способами контролю за виробітком. **В індивідуальних виробництвах** найбільш розповсюдженою є система попереднього встановлення обсягів виробітку в нарядах на основі технологічних карт, технічних регламентів, шаблонів (дод. В 2). У них фіксують завдання та фактичний виробіток. У масовому виробництві нескладної продукції використовується система рапортів про виробіток (дод. В 3). **У серійних виробництвах** застосовується маршрутна система обліку виробітку. У роботі на поточних лініях з індивідуальною формою оплати праці застосовують інвентарну систему обліку виробітку, що характеризується позмінною інвентаризацією залишків незавершеного виробництва. На поточних лініях при бригадній формі оплати праці застосовують систему обліку виробітку за останньою операцією або за готовими виробами, що передані з виробництва на склад.

Кожна з систем обліку виробітку може бути багатоваріантною. Система обліку виробітку із використанням нарядів може бути індивідуальною відрядною або бригадною відрядною. Варіанти системи обліку виробітку із використанням рапортів про виробіток залежать від періоду, за який накопичують показники про виробіток в одному документі або кількості осіб, роботу яких обліковують у документі. Рапорти можуть бути позмінні, потижневі, подекадні, індивідуальні та бригадні. **У маршрутній системі**

застосовують такі варіанти: 1) увесь обсяг виконаних робіт фіксують у маршрутному листі (дод. В 4), а виробіток кожного працівника – у позмінному рапорті; 2) виробіток кожного працівника із зазначенням прізвищ фіксують лише у маршрутному листі, у якому вказують обсяг робіт, виконаних кожним робітником, та інші показники (час роботи обладнання, кількість використаної сировини і матеріалів тощо).

При кожній системі обліку виробітку можна застосовувати типові первинні документи, запроваджені нормативними документами. Якщо вони не задовольняють інформаційних потреб керівництва або їх неможливо використовувати, то підприємство може і самостійно розробляти та впроваджувати первинні документи. Для обліку виробітку обирають найбільш раціональні форми первинних документів: багаторядкові, накопичувальні, універсальні, придатні для складання та обробки як ручним, так і автоматизованим способом. Це зменшує кількість документів та економить час на їх складання та обробку.

Первинні документи для обліку виробітку і нарахування заробітної плати робітників-відрядників (наряди, відомості, маршрутні листи, рапорти про виробіток тощо), а також для обліку доплат, пов'язаних з відхиленнями від нормальних умов праці, простоями не з вини робітників, за понаднормові роботи тощо виписує нормувальник на підставі змінно-добових завдань і вказівок майстра (виконавця робіт). У документах нормувальник вказує професійні назви і розряди робіт, проставляє норми часу і розцінки відповідно до чинних нормативних матеріалів, якими регламентується порядок організації, нормування праці і заробітної плати, пооперaційних технологічних карт. Нормувальник веде облік виписаних нарядів та інших документів, вчасно групує наряди у розрізі видів робіт, виконаних робітниками або бригадами, після чого передає їх для нарахування заробітної плати. Він складає відомості обліку виробітку по структурному підрозділу для майстра й інженера з нормування праці. Після виконання роботи, вказаної у наряді, його підписують керівні особи (бригадир, майстер цеху, начальник зміни, цеху) і передають до відділу праці і заробітної плати для перевірки розцінок

на відрядні роботи і нарахування заробітної плати по кожному наряду. Показники наряду на відрядну роботу використовують для обліку виготовленої продукції, контролю за виконанням норм виробітку.

Для кожного документа з обліку виробітку складається операграма руху документа. В операграмі руху наряду на відрядну роботу вказують усі види робіт, що виконуються з нарядом від його оформлення до передавання до архіву, а також роботи з перевірки документа, його підписування, приймання у бухгалтерії та нарахування заробітної плати (табл. 5.6). Під час складання первинних документів необхідно забезпечити правильний підрахунок кількості виробленої продукції. Підприємство обирає варіант підрахунку виробітку залежно від виду продукції та особливостей технології виробництва.

Облік виробітку ведуть контролери ВТК, майстри дільниць за допомогою різних засобів підрахунку: автоматів, ваг, мірної тари. Методи контролю за виконанням норм виробітку обирають окремо для кожної виробничої дільниці залежно від технології виробництва та специфіки продукції, що випускається. Наступним етапом є розробка технології контролю, встановлення термінів виконання робіт та осіб, відповідальних за їх виконання. Облік виконання норм виробітку із застосуванням комп'ютерної техніки ведеться відповідно до конфігурації комп'ютерної програми, яка забезпечує складання звітності з праці. Для одержання інформації про фактичний випуск продукції, попередження втрат деталей та напівфабрикатів, виявлення можливих приписок виробітку відрядників необхідно обліковувати рух виробів, напівфабрикатів та деталей всередині підприємства. Найчастіше рух деталей та напівфабрикатів з цеху у цех, з цехів виробників у збиральні цехи або цехи, що випускають готову продукцію, обліковується аналогічно руху сировини і матеріалів, тобто приймання-здавання кожної партії деталей оформлюють первинними документами. Але такий трудомісткий облік доцільно замінити без бездокументальним обліком внутрішнього переміщення деталей з цеху у цех, при якому вони передаються без оформлення документів.

Таблиця 5.6

Операграма руху наряду на відрядну роботу

Назва робіт	Виконавці					
	Нормувальник	**Робітник**	**Майстер цеху**	**Бухгалтер**	**Ст. бухгалтер**	**Архіваріус**
Оформлення наряду на відрядну роботу						
Перевірка правильності складання та підписування						
Ознайомлення робітника з обсягом роботи						
Виконання роботи						
Перевірка і затвердження наряду						
Передавання до бухгалтерії						
Приймання і перевірка						
Обробка показників наряду						
Нарахування заробітної плати у розрахунково-платіжній відомості працівника						
Перевірка правильності нарахування заробітної плати						
Складання розрахунково-платіжної відомості зведеної						
Передача документа до поточного архіву						

Для визначення кількості переданих за місяць деталей кількість готових виробів множать на кількість деталей (напівфабрикатів), необхідних для одного виробу, і додають кількість деталей, що були забраковані під час збирання. Одержані підсумки корегують на кількість деталей у незавершеному виробництві. Результати розрахунку записують до відомості приймання-здавання, яку підписують представники цехів здавальників і одержувачів деталей. Показники відомості обліку готової продукції використовують для оперативного контролю за правильністю нарахування суми заробітної плати робітникам-відрядникам.

5.4. Організація обліку заробітної плати та розрахунків з працівниками

Організація обліку заробітної плати повинна забезпечити здійснення розрахунків з працівниками з оплати праці, а також формування інформації, необхідної для управління фондом оплати праці. Для розрахунків з працівниками з оплати праці потрібно забезпечити правильне і достовірне нарахування заробітної плати кожному працівнику відповідно до кількості і якості витраченої ним праці, а також її вчасної виплати. Для забезпечення інформаційних потреб користувачів щодо управління фондом оплати праці потрібна модель аналітичного обліку заробітної плати, що відповідає **цілям, завданням, стратегії** управління та адаптована до запитів щодо обсягів інформації, її змісту, структури, термінів та форми подання.

Облік заробітної плати та її узагальнення необхідно організувати у двох напрямах: 1) у розрізі кожного працівника – для нарахування та виплати заробітної плати; 2) по підприємству у цілому – для зведення заробітної плати за її видами і формами, категоріями працюючих та формування витрат з оплати праці у розрізі рахунків обліку витрат. Для організації аналітичного обліку заробітної плати необхідно вибрати оптимальний перелік носіїв первинної інформації, розробити систему обробки вхідної інформації та визначити склад та зміст вихідної обліково-економічної інформації.

Схема обліку праці та її оплати при автоматизованій формі обліку зображена на рис. 5.6.

Організація обліку заробітної плати у розрізі працівників включає: встановлення порядку підрахунку й узагальнення суми заробітної плати працівнику за платіжний період; вибір форм накопичувальних та зведених розрахунково-платіжних регістрів; відображення сум нарахованої заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку, розробку методики та техніки нарахування сум доплат та премій; методики та техніки розрахунку утримань із заробітної плати. Вказані питання вирішуються підприємством самостійно залежно від організаційно-технічних умов та форми обліку.



Рис. 5.6. Схема обліку праці та її оплати при автоматизованій формі обліку

Аналітичний і синтетичний облік заробітної плати починається з приймання первинних документів з обліку відпрацьованого часу та виробітку. Оскільки вони складаються у виробничих підрозділах, для забезпечення вчасного надходження до бухгалтерії розробляють графіки руху документів. Порядок та терміни подання документів до бухгалтерії встановлюються зведеним графіком.

Під час приймання документів від осіб, відповідальних за ведення табельного обліку та обліку виробітку (табельників, нормувальників тощо), бухгалтер зобов'язаний їх детально перевірити за усіма ознаками (правильністю заповнення, у тому числі встановлюється наявність підписів осіб, відповідальних за їх складання та оформлення; законність операції). Також перевіряють наявність усіх необхідних показників для одержання підсумків у людино-годинах, людино-днях і у загальній сумі заробітної

плати у розрізі категорій працюючих, видах робіт, видах продукції, місцях та центрах виникнення витрат. У нарядах, крім інших показників, перевіряється правильність застосування відрядних розцінок для виконання тих чи інших робіт та їх відповідність розряду робітника, що виконував роботу.

Документи, які пройшли перевірку, групують за табельними номерами працівників і використовують для нарахування заробітної плати згідно з формою обліку на підприємстві. Показники табеля обліку відпрацьованого робочого часу (кількість годин (днів), відпрацьованих кожним працівником) вводять у комп'ютерну систему. Заробітна плата обчислюється шляхом їх множення на тарифні ставки (посадові оклади), які є у довідниках як постійна інформація. Обсяги виробітку вводять на підставі показників нарядів, маршрутних листів та рапортів про виробіток. Заробітну плату робітникам-відрядникам обраховують шляхом їх множення на відрядні розцінки. Нормативно-довідкова інформація складається з довідників: 1) по працівниках (постійна інформація на кожного працівника); 2) утримань (обов'язкові утримання та інші).

Для нарахування заробітної плати та обліку розрахунків з працівниками можна застосовувати різні способи і прийоми та використовувати різні носії інформації. Наказом Держкомстату для розрахунку заробітної плати працівнику за звітний період введено **«Розрахунково-платіжну відомість працівника»** (РПВП) (форма № П-6) – це регістр аналітичного обліку розрахунків із заробітної плати з кожним працівником. Вона призначена для нарахування заробітної плати кожному працівнику, а також визначення сум утримань та суми, належної до виплати працівнику за місяць. Відомість відкривають окремо для кожного працівника, у ній вказують прізвище, табельний та ідентифікаційний номер, назву робочої професії, посаду, кількість відпрацьованих днів (годин), сальдо розрахунків на початок місяця (переносять із РПВП за попередній місяць (дод. В5).

Відомість поділена на дві частини. У лівій частині записують суми заробітної плати за її видами та формами і обраховують загальну суму. Заробітну плату у відомості нараховують за

показниками первинних документів з обліку праці та виробітку (табеля обліку відпрацьованого робочого часу; нарядів, маршрутних листів; довідок-розрахунків бухгалтерії (на додаткову заробітну плату). Після розрахунку заробітної плати за місяць у графі «Всього належить» визначають її загальну суму. До суми, нарахованої за цей місяць, додають (або віднімають) суму заборгованості на початок місяця. У правій частині відомості у розділі "Утримано і виплачено" вказують суму авансу, виданого у рахунок заробітку за першу половину місяця; суми обов'язкових (ПДФО та військовий збір) та добровільних утримань за їх видами (за виконавчими листами, за рішеннями судових органів, за заявою працівника). Суму заробітної плати до видачі розраховують як різницю між сумою нарахованої заробітної плати та сумою утримань. Під час виплати заробітної плати готівкою через касу підприємства її переносять у платіжну відомість або у реєстр (платіжну відомість) для передавання у банк. РПВП підписує бухгалтер, який її склав.

Заробітну плату у розрізі кожного працівника за рік (для нарахування виплат за середнім заробітком (оплата днів відпустки, днів тимчасової непрацездатності, тощо) накопичують в особових рахунках. У них вказують усю інформацію щодо працівника (прізвище, ім'я, по-батькові, посада, назва робочої професії, страховий стаж тощо). Щомісячно за показниками розрахунково-платіжної відомості працівника до них записують суми нарахованої заробітної плати та суми утримань. Термін зберігання особових рахунків – 75 років. При комп'ютерній формі обліку формується розрахунковий листок, який щомісяця видають кожному працівникові разом із заробітною платою. В ньому зазначають табельний номер, прізвище працівника, суми нарахованої заробітної плати і утримань із неї, а також суму до видачі.

Для управління фондом оплати праці менеджменту потрібна інформація, придатна для прийняття управлінських рішень щодо структури фонду оплати праці та рівня оплати праці у цілому по підприємству, у розрізі окремих структурних підрозділів, видів діяльності, центрів відповідальності, категорій працівників тощо. Для її формування необхідно розробити модель аналітичного об-

ліку заробітної плати та визначити обсяги інформації, її зміст, структуру, терміни та форми подання. Серед основних напрямів аналітичного обліку заробітної плати (рівнів моделі) можна виділити: 1) центри відповідальності (структурні підрозділи підприємства), 2) категорії працівників, 3) види виплат (види заробітної плати, форми і системи оплати праці), 4) кожний працівник. Організація аналітичного обліку виплат працівникам за наведеною структурою дозволяє забезпечити формування інформації про суми виплат як за кожним працівником окремо, так і за рахунками обліку витрат з оплати праці у цілому по підприємству, а також для складання форм звітності. Функціонування моделі аналітичного обліку заробітної плати забезпечують методи, способи та прийоми групування інформації (робочий план рахунків та регістри обліку, призначені для збирання інформації у розрізі бізнес-процесів, структурних підрозділів, категорій працівників тощо).

Організація узагальнення заробітної плати по підприємству включає визначення напрямів її групування та вибір його способів, встановлення послідовності узагальнення заробітної плати та пов'язаних з нею розрахунків (суми єдиного соціального внеску, резерву відпустки тощо). Групування заробітної плати необхідно проводити за напрямами, що забезпечать: 1) складання звітності з праці; 2) визначення витрат з оплати праці та суми єдиного соціального внеску у розрізі видів діяльності, структурних підрозділів та об'єктів калькулювання; 3) управління фондом оплати праці з метою виявлення відхилень від норм оплати праці.

Техніка групування заробітної плати залежить від форми обліку та організаційно-технічних засобів, що використовуються для його ведення. Для групування заробітної плати на рахунках обліку витрат, її систематизації у розрізі структурних підрозділів, категорій працівників використовують розробні (накопичувальні) таблиці (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Схема розподілу заробітної плати за 201_ рік

Структурний підрозділ, посада	Вид оплати праці	Облікова позиція витрат				Стаття витрат
		Номер рахунку	Номер субрахунку	Шифр цеху	Номер замовлення	
Розкрійне виробництво						заробітна плата виробничих робітників
Розкрійники	Основна заробітна плата	23	2301	01	001	
Пошиття одягу						
Швачка	Основна заробітна плата	23	2302	02	041	
Робітники з ремонту обладнання	Основна і додаткова заробітна плата	91	9102	02	-	поточний ремонт
Технічний персонал цеху	Те саме	91	9111	02	-	загальновиробничі витрати
АУП	Те саме	92	9201	-	-	адміністративні витрати

Для узагальнення заробітної плати як у розрізі структурних підрозділів та категорій працюючих, так і у цілому по підприємству призначена «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)» (ф. № П-7) (дод. В 6). Її складають за показниками «Розрахунково-платіжної відомості працівника». Для кожного виробничого підрозділу щомісячно відкривають дві відомості: одну для узагальнення заробітної плати, нарахованої робітникам (списується на рахунок 23 «Виробництво»), а другу – для управлінського та обслуговуючого персоналу (списується на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»). Відомість призначена для узагальнення фонду оплати праці у розрізі видів заробітної плати, а також визначення суми утримань із заробітної плати за їх видами, розрахунку суми, яка належить до виплати за звітний місяць.

За комп'ютерної форми обліку для групування заробітної плати використовують коди (шифри), якими позначають як структурні підрозділи, категорії працівників, так і види виплат. Використання кодів забезпечує накопичення інформації щодо виплат працівникам за напрямами, необхідними для вирішення усіх обліково-економічних завдань, пов'язаних з управлінням фондом оплати праці. Для групування інформації одночасно застосовують декілька аналітичних ознак, що розширяє її аналітичні можливості і дозволяє використовувати у різних процесах (для нарахування заробітної плати, її узагальнення у розрізі структурних підрозділів, працівників, складання звітності з праці тощо).

Одним зі способів групування інформації є робочий план рахунків з обліку заробітної плати. Вибір напрямів групування інформації залежить від потреб управління фондом оплати праці. Такими напрямами можуть бути а) категорії працівників (кваліфікаційні рівні) (управлінський персонал, персонал структурних підрозділів, обслуговуючий персонал, робітники); б) види заробітної плати; в) інші. Для групування заробітної плати за категоріями працівників відкривають рахунки третього порядку: 6611 «Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу»; 6612 «Розрахунки за заробітною платою ІТР», 6613 «Розрахунки за заробітною платою робітників». Для групування заробітної плати за її видами відкривають систему аналітичних рахунків, на яких групують інформацію за видами виплат.

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати доцільно формувати із використанням фасетного способу, який «дає змогу отримати інформацію для різних цілей шляхом запису інформації одночасно у кількох аналітичних розрізах» [116, с. 122] (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунку	Назва рахунку
66	“Розрахунки за виплатами працівникам”
661	“Розрахунки за заробітною платою”
6611	*“Розрахунки за заробітною платою адміністративно-управлінського персоналу”*
66111	**“Розрахунки за основною заробітною платою”**
661111	“Посадовий оклад”
661112	“Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовими договорами”
661113	“Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам”
66112	**“Розрахунки за додатковою заробітною платою”**
661122	“Премії”
661123	“Надбавка за вислугу років”
661124	“Надбавка за знання іноземних мов”
661125	“Надбавка за роботу на комп’ютері”
66113	“Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами”
661131	“Матеріальна допомога на оздоровлення”
661132	“Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань”
6612	*“Розрахунки за заробітною платою робітників”*
66121	“Основна заробітна плата”
661211	“Погодинна заробітна плата”
661212	“Відрядна заробітна плата”

Кожний аналітичний рахунок містить детальну інформацію у розрізі виплат: посадовий оклад, доплати (за видами) та надбавки (за видами). Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків призначена для узагальнення інформації на різних рівнях управління, що дозволяє провести поглиблений, послідовний аналіз структури, динаміки фонду оплати праці та встановити вплив факторів на його зміни.

5.5. Організація виплати заробітної плати

Раціональна організація виплати заробітної плати призначена забезпечити в оптимальний спосіб вчасну виплату заробітної плати працівникам, а також вчасну та повну сплату податків, утриманих із заробітної плати. **Організація виплати** заробітної плати включає: визначення оптимальних термінів та способів виплати заробітної плати, місць виплати та осіб, відповідальних за виплату грошових коштів працівникам підприємства, розробку порядку видачі розрахункових листків, довідок із заробітної плати.

Терміни виплати заробітної плати (за першу і другу половину місяця при авансовій системі) встановлюються у колективному договорі, що укладається на підприємстві між трудовим колективом і адміністрацією. Такі терміни також вказують у договорі про розрахунково-касове обслуговування, що укладається між підприємством і банком. Термін виплати залежить від організаційно-технічних можливостей підготовки розрахунків із заробітної плати.

Заробітну плату потрібно виплачувати працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором, але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата. У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Розмір заробітної плати за першу половину місяця (авансу) визначається колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з первинною профспілковою організацією, але не менше оплати за фактично відпрацьований час з розрахунку тарифної ставки (посадового окладу) працівника [31]. Аванс може виплачуватися один раз за першу половину місяця, однак така періодичність виплат зарплати є мінімальною, і за домовленістю між роботодавцем та працівниками може здійснюватися частіше.

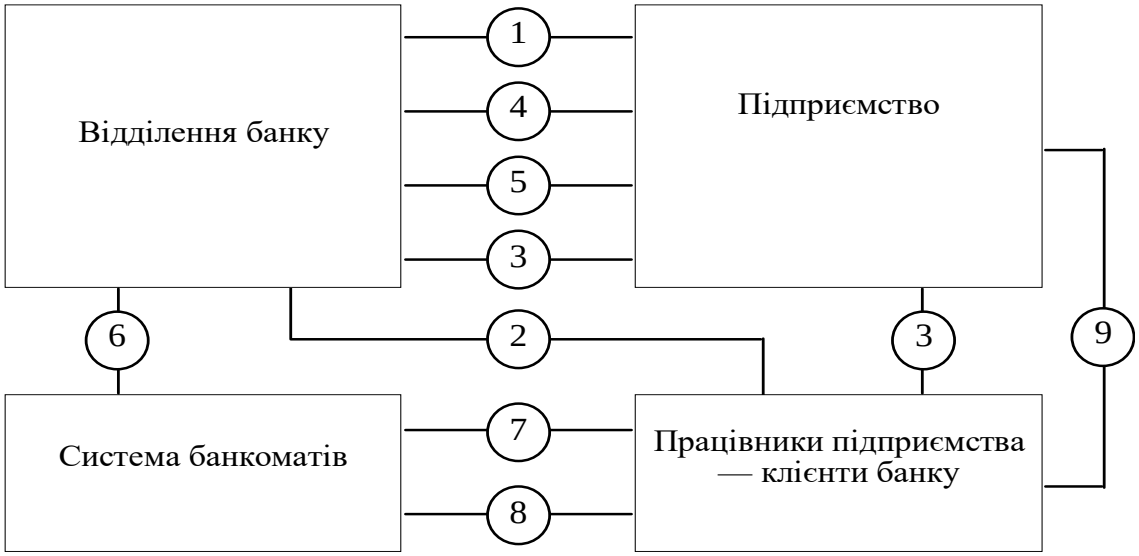
Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [31] заробітна плата працівникам повинна виплачуватись у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Працівники підприємства обирають найбільш оптимальний спосіб виплати заробітної плати: 1) готівкою з каси підприємства; 2) безготівково через особові рахунки, відкриті у відділенні банку; 3) натуроплатою – готовою продукцією або іншими видами товарно-матеріальних цінностей підприємства.

Незважаючи на спосіб виплати заробітної плати, у день виплати до відділення банку необхідно подавати платіжні доручення на перерахування податку з доходів фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску. Банки приймають документи для видачі готівки або перерахування заробітної плати на особові рахунки працівників лише за умови подання платіжних доручень про перерахування нарахованих та утриманих податків і зборів із заробітної плати або ж надання документів, що засвідчують попередню сплату таких податків.

Найбільш раціональним способом є виплата заробітної плати через особові рахунки працівників, відкриті у відділеннях банків. Виплата заробітної плати через установи банків здійснюється за особистою письмовою згодою працівника з обов'язковою оплатою послуг за рахунок роботодавця (рис. 5.7).

Для організації виплати заробітної плати у безготівковий формі через банкомати підприємству потрібно укласти договір з банком, організувати відкриття рахунків для кожного працівника, забезпечити одержання ними пластикових карток та забезпечувати вчасне зарахуванням коштів на ці рахунки. Між підприємством та банком укладається договір про розрахунково-касове обслуговування, у якому зазначається виплата заробітної плати через особові рахунки працівників. На основі договору банк відкриває на ім'я підприємства транзитний рахунок. На нього підприємство зараховує суму заробітної плати, яка потім перераховується на особові рахунки працівників. Кожний працівник підприємства укладає договір з банком-емітентом, згідно з яким йому відкривають індивідуальний картковий рахунок і видають дебетову пластикову платіжну картку. За допомогою картки

можна не лише отримувати заробітну плату у банкоматах, але й розраховуватись за товари й послуги в торговельно-сервісній мережі. Кошти, призначені для виплати заробітної плати працівникам, підприємство перераховує на транзитний рахунок в установі банку платіжним дорученням. Для зарахування заробітної плати на особистий рахунок працівника та банківську платіжну картку в банк подають реєстр (платіжну відомість), у якому вказують ідентифікаційний номер, прізвище, ім'я, по-батькові працівника та суму до видачі.



Умовні позначення: 1) укладання договору про надання послуг; 2) укладання договору про відкриття карткового рахунка; 3) виготовлення пластикової картки і присвоєння PIN-коду; 4) перерахування заробітної плати на транзитний рахунок банку; 5) подання до банку реєстру заробітної плати для зарахування на карткові рахунки працівників; 6) розподіл коштів із транзитного на карткові рахунки; 7) операції трансакції; 8) видача клієнту сліпа; 9) видача працівникам розрахункових листків

Рис. 5.7. Схема виплати заробітної плати через особові рахунки працівників

Зведена відомість формується в електронному вигляді «P-files», її передають до банку або в день перерахування коштів, або за декілька днів перед цим. На підставі платіжного доручення відповідальний працівник банку перевіряє наявність коштів на рахунку підприємства для зарахування заробітної плати, сплату ПДФО, ЄСВ і військового збору. Після перевірки та отримання

суми заробітної плати на транзитний рахунок банк згідно з платіжною відомістю зараховує заробітну плату на індивідуальні карткові рахунки працівників підприємства. Після виконання операції підприємство отримує виписку з рахунку у банку з інформацією про перерахування коштів та платіжну відомість із позначкою банку, яка розшифровує, кому саме були зараховані кошти та їх суму. Платіжна відомість є первинним документом, який підтверджує виплату коштів (заробітної плати) працівникам та є підставою для відображення в обліку операцій з виплати заробітної плати.

Виплати заробітної плати у безготівковій формі зручні як для банку, так і для підприємства та працівників: скорочуються витрати підприємства на інкасацію готівки, а саме на її отримання, перевезення та зберігання, утримання касирів. У разі виплати заробітної плати працівникам на карткові рахунки не виникає депонентської заборгованості, працівник завжди отримує свої гроші на власний банківський рахунок [87]. Також значно економиться робочий час, який затрачується персоналом на отримання заробітної плати, не виникає проблем щодо касової дисципліни та дотримання ліміту каси, виключаються помилки і можливі зловживання.

Для виплати заробітної плати готівкою через касу підприємства необхідно обладнати робочі місця касирів, забезпечити доставку готівки з банку до каси та розробити графік обслуговування працівників у розрізі структурних підрозділів. Якщо заробітну плату виплачують у структурних підрозділах, то необхідно призначити наказом по підприємству осіб, відповідальних за виплату коштів; встановити порядок одержання ними грошей у касі та їх виплати за платіжними відомостями; порядок звітування за одержані грошові кошти. Місця виплати заробітної плати необхідно обладнати для збереження готівки та унеможливлення доступу сторонніх осіб; забезпечити доставку грошей до місць виплати, а також їх збереження у процесі транспортування та виплати, розробити детальний графік роботи платників та узгодити його із профспілками. Підприємство має право зберігати в касі виручку для виплати заробітної плати понад установлений ліміт каси

протягом трьох робочих днів з дня настання строків цих виплат у сумі, що зазначена у відомостях на виплату грошей. Виплату заробітної плати необхідно організувати так, щоб не порушувати встановлених термінів. Забороняється накопичувати у касі виручку за попередні дні для виплати заробітної плати.

Колективним договором, як виняток, може бути передбачено часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами не вище собівартості) у розмірі, що не перевищує 30 % нарахованої за місяць, у тих галузях або за тими професіями, де така виплата, еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому виразі, є звичайною або бажаною для працівників, крім товарів, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України [87].

Залежно від способу виплати заробітної плати вона оформлюється різними первинними документами: 1) видатковим касовим ордером, платіжною відомістю на виплату зарплати під час виплати заробітної плати готівкою; 2) відомістю на перерахування коштів у відділення банку, платіжним дорученням під час виплати заробітної плати безготівково на картки працівників; 3) видатковими накладними, актами при виплаті частини заробітної плати у негрошовій формі.

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоїти методику та техніку обліку відпрацьованого робочого часу; обліку виробітку; узагальнення заробітної плати за її видами та формами, виплати заробітної плати працівникам.

Практичне завдання 1

Розробити схему організації обліку праці та її оплати у розрізі трьох етапів облікового процесу. У схемі відобразити назви носіїв інформації.

Практичне завдання 2

Розробити перелік показників з обліку праці і її оплати (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

Перелік показників з обліку праці та її оплати

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно-змінні		

Практичне завдання 3

Розробити перелік табельних номерів працівників підприємства (табл. 5.10):

Таблиця 5.10

Кодифікатор працівників підприємства

Структурний підрозділ		П.І.П. працівника	Посада		Табельний номер
Назва	Шифр		Назва	Шифр	
АУП		Юрко Р. Г.	економіст		
		Зікрач Н. В.	аналітик		
		Іванова Г. В.	менеджер		
Цех пошиття		Деркач В. С.	технолог		
		Гук В М.	розкрійник 4 розряду		
		Грець І. А.	швачка 4 розряду		

Практичне завдання 4

Розробити операграму наряду на відрядну роботу (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Операграма наряду на відрядну роботу

Види робіт	Виконавці			

Практичне завдання 5

Розробити робочий план рахунків з обліку заробітної плати. Для кожного виду виплат (посадовий оклад, доплати та надбавки (за видами) визначити код рахунку (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Робочий план рахунків з обліку заробітної плати

Номер рахунку	Назва рахунку
66	“Розрахунки за виплатами працівникам”
661	“Розрахунки за заробітною платою”
	“Розрахунки за заробітною платою АУП”
	“Розрахунки за основною заробітною платою”
	“Посадовий оклад”
	“Суми винагород за виконані роботи (надані послуги) за цивільно-правовими договорами”
	“Заробітна плата, нарахована працюючим інвалідам”
	“Розрахунки за додатковою заробітною платою”
	“Премії”
	“Надбавка за вислугу років”
	“Надбавка за знання іноземних мов”
	“Надбавка за роботу на комп’ютері”
	Відпустка
	“Розрахунки за іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами”
	“Матеріальна допомога на оздоровлення при щорічній основній відпустці”
	“Матеріальна допомога для вирішення соціально-побутових питань

Практичне завдання 6

Розробити зведений графік з обліку праці та її оплати (табл. 5.13).

Таблиця 5.13

Зведений графік з обліку праці та її оплати

Назва документа	Створення документу		Перевірка та затвердження		Передавання до бухгалтерії		Передача до архіву	
	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання

Практичне завдання 7

Розробити посадову інструкцію та індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку заробітної плати (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку заробітної плати

Виконана робота	Строк виконання		Кому передаються дані про виконану роботу	Хто заміщує основного працівника
	дата	години		

Практичне завдання 8

Розробити структуру облікової політики з обліку праці та її оплати (рис. 5.8).

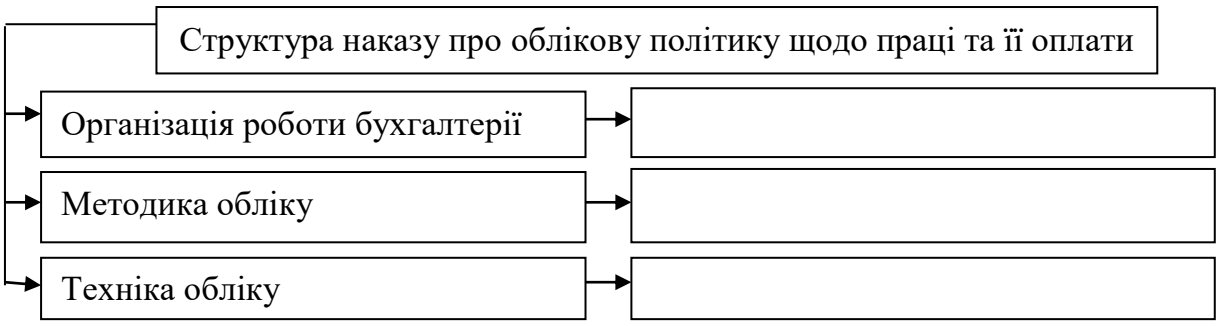


Рис. 5.8. Структура Наказу про облікову політику з обліку праці та її оплати

Практичне завдання 9

Розробити перелік елементів облікової політики щодо праці та її оплати та розкрити їх можливі варіанти (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Елементи облікової політики щодо праці та її оплати

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів обліку

Питання для самоконтролю знань

1. Нормативно-правове забезпечення системи оплати праці в Україні.
2. Види заробітної плати та їх зміст.
3. Форми оплати праці та порядок їх впровадження.
4. Організація обліку відпрацьованого робочого часу.
5. Організація обліку виробітку.
6. Організація документування праці та її оплати.
7. Організація аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з оплати праці.
8. Організація обліку розрахунків з оплати праці.
9. Організація виплати заробітної плати.
10. Особливості організації обліку праці та її оплати в умовах використання комп'ютерних технологій.
11. Організація роботи персоналу бухгалтерії з обліку праці та її оплати.

Тестові питання

1. Система обліку виробітку у серійних виробництвах:

а) маршрутна;
б) інвентарна;
в) нормативна;
г) відрядна.

2. Система обліку виробітку на конвеєрному виробництві:

а) маршрутна;
б) інвентарна;
в) нормативна;
г) відрядна.

3. У масово-поточному виробництві виробіток обліковують за:

а) кількістю переданих в обробку виробів (деталей);
б) кожною виробничою операцією;
в) нормами виробітку;
г) нормами часу.

4. В індивідуальному виробництві виробіток обліковують за:
а) кількістю переданих в обробку виробів (деталей);
б) кожною виробничою операцією;
в) нормами виробітку;
г) нормами часу.

5. Табель обліку робочого часу ведеться:
а) бухгалтером;
б) обліковцем структурного підрозділу;
в) особою, призначеною наказом по підприємству;
г) табельником.

6. Оплата за відпустку нараховується на підставі:
а) наказу про надання відпустки;
б) графіка про надання відпусток;
в) табеля обліку відпрацьованого часу;
г) посадової інструкції.

7. Табель обліку відпрацьованого робочого часу складають:
а) один на підприємство;
б) на кожну категорію працівників;
в) на кожні 50 осіб окремо;
г) для кожного структурного підрозділу.

8. Погодинну заробітну плату нараховують на підставі:
а) наряду на відрядну роботу;
б) розрахункової відомості;
в) товарно-транспортної накладної;
г) табеля обліку відпрацьованого часу.

9. Заробітну плату кожного працівника розраховують у:
а) нарядах;
б) табелі обліку відпрацьованого робочого часу;
в) штатному розписі;
г) розрахунково-платіжній відомості працівника.

10. Регістр аналітичного обліку заробітної плати:
а) розрахунково-платіжна відомість (зведена);
б) штатний розпис;
в) табельний номер працівника;
г) табель обліку відпрацьованого робочого часу.

11. Заробітну плату виплачують протягом:

а) 3 днів;

б) місяця;

в) 1 дня;

г) платіжного періоду.

12. Обсяги виробітку обліковують у:

а) табелі використання відпрацьованого часу;

б) наряді, маршрутному листі, рапорті про виробіток;

в) розрахунковій відомості;

г) особових рахунках відрядників.

13. Види заробітної плати:

а) погодинна, відрядна;

б) основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

в) пряма відрядна, відрядно-прогресивна;

г) основна, додаткова та відрядна.

14. Заробітну плату з каси виплачують за:

а) видатковим касовим ордером;

б) платіжною відомістю;

в) розрахунковою відомістю;

г) розрахунковим листком.

15. Система оплати праці на підприємстві є складовою:

а) правил внутрішнього розпорядку;

б) наказу про облікову політику;

в) договору про приймання на роботу;

г) Інструкції про порядок ведення табельного обліку.

16. Система оплати праці є складовою:

а) штатного розкладу;

б) правил внутрішнього розпорядку;

в) колективного договору;

г) положення про бухгалтерію.

17. Облік особового складу веде:

а) бухгалтерія;

б) відділ кадрів;

в) комірник;

г) касир.

18. Доплата за роботу у нічний час нараховується на підставі:

а) відомості позмінної роботи;

б) табеля обліку відпрацьованого часу;

в) особового рахунку;

г) наряду на відрядну роботу.

19. Доплата за роботу у вихідні та понаднормові години нараховується на підставі:

а) розрахункової відомості;

б) табеля обліку відпрацьованого часу;

в) особового рахунку;

г) наряду на відрядну роботу.

20. Для обліку виробітку використовують:

а) табель обліку робочого часу;

б) наряд на відрядну роботу, маршрутний лист, рапорт про виробіток;

в) листки непрацездатності;

г) розрахункову відомість.

21. Регістр аналітичного обліку заробітної плати у цілому по підприємству:

а) розрахунково-платіжна відомість (зведена);

б) особові рахунки працівників;

в) розрахунково-платіжна відомість працівника;

г) ж/о 5, 5а.

22. Оплата за відпустку нараховується на підставі:

а) наказу про надання відпустки;

б) графіка про надання відпусток;

в) табеля обліку відпрацьованого часу;

г) посадової інструкції.

Рекомендовані джерела: [2; 5; 7; 8; 13; 19; 22; 29; 30; 31; 34; 54; 71; 110].

ТЕМА 6
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА РОЗРАХУНКАМИ

6.1. Сутність зобов'язань та їх класифікація.

6.2. Організація документування розрахунків за поставками.

6.3. Організація обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

6.4. Організація документування операцій зі сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

6.5. Організація обліку заборгованості за розрахунками з бюджетом.

6.6. Організація обліку позик банків.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– сутність зобов'язань, їх класифікацію та критерії визнання;

– порядок документування зобов'язань за розрахунками;

– методи і способи обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги;

– методи і способи обліку зобов'язань за розрахунками з бюджетом;

– методи і способи обліку позик банків.

Ключові слова: зобов'язання, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги; забезпечення, позики банків.

6.1. Сутність зобов'язань як об'єктів організації обліку та їх класифікація

У процесі здійснення фінансово-господарської діяльності підприємство вступає у взаємовідносини із постачальниками та підрядниками, працівниками, банками та іншими юридичними і фізичними особами, які забезпечують його функціонування. Такі взаємовідносини оформлюють договорами, згідно з якими між контрагентами виникають певні права і зобов'язання. У бухгалтерському обліку виникнення зобов'язань однієї сторони перед іншою відображається після здійснення однією зі сторін дій, передбачених у договорі (відвантаження товарів). Заборгованість виникає внаслідок того, що завжди існують розбіжності у часі під час виконання зустрічних зобов'язань сторін за договором, вони майже ніколи не виконуються одночасно. Так, у постачальників при відвантаженні товарів виникає дебіторська заборгованість (рахунки до одержання), а у покупців – зобов'язання погасити цю заборгованість перед кредитором, тобто рахунки до оплати. Крім того, виникають і інші зобов'язання. Кожне підприємство, згідно з законодавством, зобов'язане сплачувати податки, внаслідок розбіжності між датою нарахування та датою сплати яких виникає заборгованість перед бюджетом.

Згідно з Цивільним кодексом, зобов'язання – це обов'язок однієї сторони вчинити дію на користь другої сторони, наприклад, виконати роботу, надати послугу або передати товар. У бухгалтерському обліку під зобов'язаннями розуміють заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [43].

Основним нормативним документом, що визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності, є П(С)БО 11 «Зобов'язання» [43]. Критерії визнання зобов'язань: 1) достовірна оцінка, визначена на підставі відповідних документів; 2) існування ймовірності зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» [45] сума

зобов'язання, яке не підлягає погашенню, визнається доходом. Це означає, що сума зобов'язання, яке раніше було визнане та відображене в обліку, але на дату складання балансу не може бути погашеним (внаслідок банкрутства кредитора, скасування судом тощо), включається до складу доходу звітного періоду. Термін позовної давності щодо визнання заборгованості становить 3 роки. Зобов'язання поділяють на: 1) довгострокові; 2) поточні; 3) непередбачені зобов'язання; 4) доходи майбутніх періодів.

Довгострокові зобов'язання – всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями. До них належать: довгострокові кредити банків; інші довгострокові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; довгострокові забезпечення.

Поточні зобов'язання – зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Поточні зобов'язання включають: короткострокові кредити банків; поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків; короткострокові векселі видані; поточні забезпечення; інші поточні зобов'язання.

Кредиторська заборгованість (КЗ) – заборгованість фізичним та юридичним особам: за матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги (зокрема забезпечені векселями); з сум авансів, одержаних від інших осіб у рахунок наступних поставок продукції, виконання робіт (послуг); за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства; також заборгованість з оплати праці; заборгованість підприємства його учасникам (засновникам), пов'язана з розподілом прибутку (дивіденди тощо) і формуванням статутного капіталу; заборгованість пов'язаним сторонам та з внутрішньовідомчих розрахунків; інша заборгованість з поточних зобов'язань. КЗ виникає з декількох причин: розрахунки з іншими підприємствами чи фізичними особами не завжди здійснюються одночасно з передаванням майна,

виконанням робіт, наданням послуг тощо; згідно з договором оплата виконується протягом певного терміну. Об'єктами КЗ можуть бути: матеріальні цінності, виконані роботи та отримані послуги; усі види платежів до бюджету; з оплати праці; за внутрішньовідомчими розрахунками; інша заборгованість за поточними зобов'язаннями. Поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення створюються для відшкодування таких (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, за потреби, коригується (збільшується або зменшується). Якщо буде встановлено, що забезпечення не потрібне для погашення майбутніх зобов'язань, його сума підлягає сторнуванню.

6.2. Організація обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Здійснення фінансово-господарської діяльності неможливе без тісної взаємодії суб'єктів господарювання між собою та суворого дотримання договірних зобов'язань. Згідно з угодами, постачальники зобов'язані постачати товарно-матеріальні цінності, а підрядники – виконувати роботи та надавати послуги. У свою чергу, покупці та замовники зобов'язані їх своєчасно оплачувати. Лише дотримання зобов'язань забезпечує кругообіг фінансових ресурсів та продовження фінансово-господарської діяльності, тому організація обліку розрахунків із постачальниками і підрядниками є однією з найважливіших ділянок обліку.

Основними завданнями та об’єктами організації обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є:

– облік товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, виконаних робіт та наданих послуг;

– облік коштів, сплачених за зобов’язаннями;

– облік заборгованості перед постачальниками і підрядниками.

Організація обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги включає: вибір форми розрахунків, які найбільш відповідають умовам договорів, укладених підприємством з постачальниками або підрядниками; розробку картотеки відвантажувальних, розрахункових, адресних та інших реквізитів постачальників та підрядників; установлення порядку здійснення розрахунків та документування розрахункових операцій; оперативного контролю за станом розрахунків; вибір методики та техніки синтетичного та аналітичного обліку кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги).

Форма розрахунків обирається за згодою сторін у договорах, які укладаються між контрагентами. Під час вибору форми розрахунків потрібно орієнтуватись на найбільш прогресивні, що гарантують виконання зобов’язань між сторонами договору (клієнт-банк-клієнт; акредитиви або договірні розрахунки). У договорах доцільно приймати додаткові умови, що гарантують вчасність розрахунків та поставок, прискорення оберненості оборотних коштів (передоплата), а також встановлювати фінансові санкції у разі недотримання термінів розрахунків або поставок. Під час розрахунків акредитивами необхідно встановлювати терміни поставок, що дозволить точніше визначати терміни відкриття акредитиву та уникнути заморожування коштів. При розрахунках шляхом передоплати вказуються її величина, терміни сплати коштів та оговорюються умови, за яких вони можуть змінюватись. Величина передоплати у разі поставок товарно-матеріальних цінностей, як правило, встановлюється у відсотках від обсягів поставок (наприклад, 40 % їх вартості), а під час виконання робіт та надання послуг залежить від вартості будівельних матеріалів та конструкцій, що необхідні для проведення робіт.

Одним із важливих пунктів договору є визначення порядку підтвердження повноважень представника покупця, уповноваженого на отримання товарно-матеріальних цінностей у постачальника (експедитора, водія тощо). Згідно з Положенням [34] повноваження особи на здійснення господарської операції в інтересах юридичної особи або фізичної особи-підприємця з одержання згідно з договором основних засобів, запасів, нематеріальних активів, грошових документів, цінних паперів та інших товарно-матеріальних цінностей, підтверджуються відповідно до законодавства письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо. На практиці для підтвердження повноважень на отримання матеріальних цінностей найчастіше використовується довіреність.

З 01.01.2015 питання представництва та використання довіреностей для підтвердження повноважень особи регламентуються нормами Цивільного кодексу, відповідно до якого **довіреність** – це письмовий документ, що видається однією особою іншій особі для представництва перед третіми особами. Нормативними документами **форма** довіреності не затверджена, тобто не має типового формату. Зразок довіреності на отримання матеріальних цінностей наведено на рис. 6.1.

Товариство з обмеженої відповідальністю «Стайл-нет»
02450 м. Київ, вул Гончара, 16
Ідентифікаційний код 18362936

Довіреність № 128

м. Київ 20.04.2018

Тов «Стайл-нет» в особі директора Хутренко Степана Юхимовича, який діє на підставі Статуту товариства, цією довіреністю уповноважує Івахненка Тараса Миколайовича (паспорт серія СО № 462835, виданий 21.09.2001 Деснянським РУ ГУ УМВС України у м. Києві) на отримання матеріальних цінностей від ТОВ «Стандарт Плюс» за договором № 183 від 17.04.2017.

Довіреність дійсна до 30 грудня 2018 р.

Зразок підпису Івахненка Т. М. засвідчую

Директор ТОВ «Стайл-нет» (підпис) Хутренко С. Ю.

Рис. 6.1. Зразок довіреності

У довіреності вказують: інформацію про довірителя (юридичну або фізичну особу); відомості про представника (експедитора, водія тощо); повноваження представника, тобто які саме дії вчинятимуться від імені довірителя; дата складання. Форма довіреності самостійно розробляється підприємством і затверджується Наказом «Про облікову політику підприємства», до якого додається як додаток. Дата складання довіреності є обов'язковим реквізитом, тому що у разі відсутності дати її вчинення, згідно зі ст. 247 Цивільного кодексу, вона є нікчемною, тобто не може бути доказом повноважень представника і використовуватись як підстава для відпуску цінностей цій особі. У довіреності зазначають строк, на який вона видається, як правило, в межах 10 днів. У разі його невстановлення, довіреність зберігає чинність до припинення її дії (ст. 247 Цивільного Кодексу). Закінчення строку довіреності є підставою для припинення представництва за довіреністю.

Порядок обігу довіреностей розробляється підприємством самостійно. Довіреність від імені юридичної особи видається органом або особою, уповноваженою на це установчими документами юридичної особи (керівником підприємства), який і підписує довіреність. Сторонами взаємовідносин окремо у кожному договорі визначається необхідність засвідчення довіреності підписом головного бухгалтера та / або її скріплення печаткою.

Довіреність може видаватися одноразово (для отримання матеріальних цінностей за конкретними договором) або багаторазово (отримання матеріальних цінностей за різними договорами протягом певного періоду). Довіреність не фіксує факт здійснення господарських операцій, тому не може бути первинним документом з обліку руху товарно-матеріальних цінностей. Помилки, допущені при оформленні довіреності, не рекомендується виправляти. Потрібно скасувати раніше видану помилкову довіреність та замість неї скласти нову, без помилок та виправлень.

Довіреність складається в одному примірнику і не є бланком суворої звітності. Порядок обліку довіреностей залежить від форми обліку та засобів комп'ютерної техніки. Як правило, для контролю за обігом довіреностей їх реєструють у Журналі реєстрації

довіреностей та видають представникам підприємства під особистий підпис. Після виконання господарських операцій, для здійснення яких були отримані довіреності, особа надає у бухгалтерію документи, які підтверджують надходження товарно-матеріальних цінностей на склад підприємства. Бухгалтерія контролює використання довіреностей шляхом відмітки у журналі операцій з надходження цінностей на склад або про анулювання довіреності, якщо вона повернута до бухгалтерії без виконання.

Важливою складовою організації обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги є вибір вхідної оперативної та нормативно-довідкової інформації, а також визначення складу і змісту вихідної інформації. На підприємстві необхідно сформувати **довідник-картотеку** адресних, відвантажувальних, розрахункових, платіжних реквізитів постачальників та підрядників та забезпечити її оновлення та доповнення новими контрагентами. Використання довідкової інформації забезпечує швидке і правильне складання первинних документів, зменшує кількість помилок та прискорює облікові роботи. Форми і склад реквізитів документів регламентуються нормативними документами і альбомом, сформованим підприємством (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Перелік показників з обліку розрахунків за поставками

Показники		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		
Код ЄДРПОУ постачальника та покупця, повна назва постачальника і покупця, юридичні адреси, адреса потужностей виробництва, адреса відвантаження та адреса приймання, МФО банку, номер поточного рахунку, повна технічно правильна назва цінностей, код УКТ ЗЕД, одиниця виміру	Дата операції, кількість, ціна, вартість, сума ПДВ, загальна сума поставки	Для обліку розрахунків за поставками Для обліку кредиторської заборгованості	Накладні на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, рахунки-фактури, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні, податкові накладні

На підприємстві доцільно централізовано створити Довідник-картотеку та забезпечити доступ усіх зацікавлених користувачів. Одночасно потрібно призначити відповідальних за оновлення інформаційних ресурсів. Наприклад, за інформацію щодо постачальників та підрядників відповідає відділ постачання, а за іншими розрахунками – бухгалтерія. Джерелом оперативної вхідної інформації є первинні документи, якими оформляються поставки матеріальних цінностей та оплачуються рахунки постачальників та підрядників. Перелік таких документів, а також терміни й способи їх передавання від постачальників (підрядників) до покупців (замовників), кількість екземплярів зазначають у договорах.

Облік кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги можна умовно поділити на два етапи: 1) облік виникнення кредиторської заборгованості – облік рахунків до оплати, тобто визначення суми боргу за поставками; 2) облік погашення заборгованості, тобто облік оплачених та неоплачених рахунків. Суми кредиторської заборгованості, що виникають на першому етапі обліку, підлягають оплаті, тому стають об’єктом обліку на другому етапі. Відповідно організація обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками включає, з одного боку, облік надходження товарно-матеріальних цінностей на підприємство та виникнення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, а з іншого – облік її погашення, тобто одночасно поєднується дві топологічні ділянки обліку.

Джерелом для обліку виникнення кредиторської заборгованості є первинні документи, якими у постачальника оформлюють відпуск товарно-матеріальних цінностей, а також виконання робіт або надання послуг: накладні на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, рахунки-фактури, акти виконаних робіт, товарно-транспортні накладні (ТТН), податкові накладні тощо. Для деяких поставок обов’язково надають технічний паспорт, специфікації, сертифікати, які підтверджують походження, склад та якість цінностей. Документи обираються підприємством виходячи зі змісту операцій, форми бухгалтерського обліку і наявної комп’ютерної техніки. Від них також

залежить порядок збирання первинної інформації та технологія її обробки.

Основним розрахунковим документом, що використовується для складання платіжних документів з оплати відвантажених товарно-матеріальних цінностей, є рахунок-фактура. Його оформлює постачальник на основі документів з обліку руху товарно-матеріальних цінностей. У документі заповнюють такі реквізити: коди ЄДРПОУ постачальника та покупця, назви постачальника і покупця, їх адреси, МФО банку, номери поточних рахунків, дата операції, назва відвантажених цінностей у розрізі їх видів, одиниця виміру, кількість, ціна і сума, сума ПДВ, а також загальна сума поставки, а також вказують реквізити договору, номери квитанцій і накладних, згідно з якими відпущені матеріальні цінності.

Первинні документи (накладні на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, рахунки-фактури, ТТН) передаються постачальником покупцю і надходять на підприємство одночасно з надходженням товарно-матеріальних цінностей. Документи є підставою як для оприбуткування цінностей, так і для обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги. Документи реєструють у Журналі обліку вантажів, записи яких використовують для контролю за надходженням цінностей та дотриманням умов договорів та поставок. Рахунки-фактури, ТТН та інші документи відділ постачання перевіряє на предмет відповідності умовам договору, повноти та якості поставок. У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або одержання від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені вказані претензії. Після перевірки документи передають до бухгалтерії. У матеріальному відділі бухгалтерії на їх основі складають накопичувальні відомості обліку невідфактурованих поставок, відомості обліку неоплачених поставок на початок та кінець місяця.

У розрахунковому відділу бухгалтерії оформлюють платіжні документи для оплати рахунків постачальників і перерахування грошових коштів відповідно до вимог нормативних документів [3].

До таких платіжних документів належать: платіжні доручення, платіжні вимоги (під час договірних розрахунків), платіжні вимога-доручення. Платіжні вимоги-доручення складає постачальник, їх передають покупцю для дооформлення. Документи підписує головний бухгалтер та керівник підприємства-покупця, після чого їх через касира передають в банк для оплати. У разі відмови від оплати розрахунковий відділ у встановлені терміни повідомляє постачальників і надає відповідні документи (комерційний акт, претензію, акт приймання матеріалів), які підтверджують вимоги покупця щодо порушення умов поставок. Від організації документування господарських операцій з виникнення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги та її оплати залежить правильність та вчасність розрахунків з постачальниками та підрядниками. Це дозволяє уникати штрафних санкцій, що стягують з покупців у разі невчасної оплати рахунків постачальників та які призводять до втрати покупцем грошових коштів. Для контролю за станом розрахунків доцільно використовувати графіки з обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи та послуги (табл. 6.2).

У графіках вказують терміни одержання, перевірки та передавання документів, якими оформлюють рух запасів та оплату коштів, їх просування між підрозділами підприємства, строки оплати поставок та осіб, відповідальних за складання, одержання, перевірку, підписування та обробку документів.

Розглянемо особливості організації обліку розрахунків із підрядниками за виконані роботи або надані послуги. Будівельні, монтажні або інші види робіт та послуг виконуються протягом тривалого терміну (півроку, рік тощо), тому у договорах, що укладаються між підрядниками та замовниками, встановлюють порядок оплати виконаних робіт або наданих послуг за певний період. Для цього обирають методи оцінки ступеня завершеності операцій з виконання робіт (надання послуг). До них належать:

– вивчення обсягів виконаних робіт, визначення ступеня їх готовності;

– визначення частки витрат у разі надання послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат на певну дату

включає лише витрати, пов’язані з виконанням певного обсягу робіт (наданих послуг) на цю саму дату;

– визначення питомої ваги послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Таблиця 6.2

Зведений графік обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками

Назва документів	**Складання, одержання та передавання документів**			**Оперативна робота з документами**		**Надходження документів до бухгалтерії**		
	Відповідальний	**Терміни**	**Приймає документи**	**Операції**	**Кому і коли передають**	**Час приймання**	**Обробка**	**Кому і коли передають**
Рахунок-фактура	Експедитор	У день одержання	Відділ постачання	Контроль поставок	Матеріальний відділ бухгалтерії щоденно 14–16 год.	Щоденно до 16 год.	Підготовка до оплати або відмови	Розрахунковий відділ наступного дня 8–9 год.
Платіжна вимога-доручення	Касир у банку	Те саме	Гол. бухгалтер керівник	Контроль поставок	Розрахунковий відділ щоденно 14–16 год.	Те саме	Те саме	Касиру для банку наступного дня о 9 год.
Платіжне доручення	Бухгалтер	Щоденно, з 8 до 9 год.	Те саме	Перевірка і підписування	Касиру для передачі до банку, щоденно о 9 год.	Щоденно, з 10 до 13 год.	Облік оплати рахунків постачальників	Розрахунковий відділ бухгалтерії
Товарно-транспортна накладна	Експедитор	У день одержання	Відділ постачання	Контроль поставок	Матеріальний відділ бухгалтерії щоденно 14–16 год.	Щоденно до 16 год.	Перевірка документу, розцінка	Комірнику на склад на наступний день

Як правило, роботи з тривалим циклом оплачують після завершення їх виконання у цілому або у міру їх готовності (після закінчених етапів або комплексів робіт). За методом поетапної оцінки виконаних робіт вони визнаються шляхом: 1) огляду виконаних робіт; 2) співвідношення виконаних робіт на дату балансу до загального їх обсягу за договором; 3) співвідношення фактично понесених витрат на дату балансу до їх оціненої загальної суми.

Виконані роботи або надані послуги оформлюються Довідками виконаних робіт або Актами виконаних робіт. Після їх підписання відповідальними особами як виконавця, так і замовника вони передаються у розрахунковий відділ бухгалтерії для оплати. Облік розрахунків з постачальниками ведеться розрахунковим відділом бухгалтерії, а з підрядниками – відділом капітального будівництва або ремонтно-будівельним відділом.

Організація аналітичного і синтетичного обліку кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги залежить від форми обліку на підприємстві та організаційно-технічних засобів, що застосовуються для ведення обліку. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведуть у Журналі 3 та Відомості 3.3 «Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками» або аналогічних регістрах обліку, адаптованих до конфігурації комп'ютерної програми. Відомість ведеться у розрізі субрахунків до рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Для кожного субрахунку виділяють окрему сторінку. Наприклад, у першій частині відомості ведуть облік по субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», у другій – за субрахунком 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками», у третій – за субрахунком 633 «Розрахунки з учасниками ПФГ». Всередині субрахунків аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником у розрізі кожного документа (рахунку) на оплату.

У Відомості для кожного постачальника (підрядника) вказують стан розрахунків на початок місяця, обороти за кредитом і дебетом рахунку, а також обраховують залишки на кінець місяця. На початок місяця може бути два варіанти: 1) суми неоплачених

рахунків постачальників, виставлених при надходженні цінностей (виконанні робіт, наданні послуг), тобто залишок кредиторської заборгованості; 2) суми переплати.

Порядок записів господарських операцій протягом місяця залежить від послідовності операцій з відвантаження цінностей або їх оплати. При надходженні цінностей від постачальників відображають суми кредиторської заборгованості на кредиті рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», а потім роблять відмітки про оплату рахунків постачальників у дебет рахунку 63. При попередній оплаті рахунків постачальників послідовність записів зворотна, тобто спочатку записують суми оплати, а потім при оприбуткуванні цінностей – суми кредиторської заборгованості.

Протягом місяця Відомість 3.3 заповнюється в міру визнання зобов'язань за матеріальні цінності, нематеріальні активи, роботи і послуги на підставі первинних документів (товарно-транспортних накладних, накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей, актів приймання матеріалів, актів виконаних робіт, послуг) та оплати рахунків постачальників та підрядників (прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку тощо). За кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо. Сальдо на кінець місяця наводиться за кожним постачальником та підрядником і переноситься в графу 6 Відомості 3.3 на наступний місяць. У графі 20 Відомості 3.3 відображається загальна сума, що належить сплаті постачальнику, підряднику за одержані товарно-матеріальні цінності, нематеріальні активи, прийняті роботи і послуги. Підсумки граф 13–19 (рядок «Усього за рахунком 63») Відомості переносяться до графи 10 розділу І Журналу 3. У Журналі 3 обороти за кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображаються у розділі І «Облік розрахунків за товари, роботи, послуги». Журнал 3 заповнюється на підставі підсумкових показників Відомості 3.3 «Відомість аналітичного

обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками» та первинних документів.

Відповідно до Положення [22] інвентаризація кредиторської заборгованості проводиться за 3 місяці до складання річного балансу, тобто станом на 1 жовтня. Під час інвентаризації звіряють документи і записи у регістрах обліку кредиторської (дебіторської) заборгованості, перевіряється дотримання термінів позовної давності; обґрунтованість сум, відображених на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, а також одержаних і виданих векселів; одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), розрахунків з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Підприємства-кредитори повинні передати усім дебіторам виписки з аналітичних рахунків щодо сум заборгованості (акти взаємозвірки), які пред'являються інвентаризаційній комісії для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори повинні підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. Процедура передавання кредиторами дебіторам актів взаємозвірки розрахунків за товари, роботи та послуги законодавчо не врегульована, також не передбачена відповідальність за відсутність відповіді на лист кредитора, тому при укладанні договорів між контрагентами потрібно вказувати терміни та порядок звірки заборгованості. Шляхом документальної перевірки встановлюють:

– заборгованість підзвітних осіб, а також правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками. Інвентаризація заборгованості за нестачами і втратами від псування цінностей полягає у перевірці причин, через які затримується розгляд матеріалів щодо виявленої нестачі та віднесення її на винних осіб або списання у встановленому порядку;

– правильність розрахунків із банками, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;

– правильність і обґрунтованість сум дебіторської, кредиторської і депонентської заборгованостей, у тому числі суми

кредиторської і депонентської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув;

– реальність заборгованості працівникам з оплати праці та за соціальними виплатами, визначеними законодавством.

Результати інвентаризації оформлюють актом інвентаризації. У ньому вказують найменування субрахунків, що пройшли інвентаризацію, і суми неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборгованостей, щодо яких строк позовної давності минув. Довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, додається до акта інвентаризації. У ній зазначають назву і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості. В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації. Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. Типові форми для відображення результатів інвентаризації, затверджені наказом Міністерства фінансів [36], призначені для використання юридичними особами незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, створеними відповідно до законодавства України.

6.3. Організація обліку розрахунків з бюджетом

За ринкових умов фінансові ресурси, необхідні державі для виконання конституційних зобов'язань та здійснення державного управління, формуються за рахунок податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які згідно Податковим Кодексом України зобов'язані сплачувати платники податків. Відповідно фінансова стабільність держави та соціальна злагода в країні безпосередньо залежать від вчасної та повної сплати податків, що зумовлює

актуальність організації обліку розрахунків з бюджетом для кожного підприємства. Податковим законодавством на несумлінних платників податків накладаються фінансові санкції. Для того, щоб уникати втрати фінансових ресурсів, потрібно забезпечити вчасне нарахування і сплату податків, що може забезпечити раціональна організація обліку розрахунків з бюджетом як одна з найважливіших ділянок облікової роботи.

Основними завданнями та одночасно і об'єктами організації обліку розрахунків з бюджетом є:

– організація нарахування податків, зборів та інших обов'язкових платежів згідно з податковим законодавством;

– сплати податків до бюджету;

– організація складання і подання податкової звітності;

– облік заборгованості перед бюджетом.

Організація обліку розрахунків з бюджетом включає: визначення та уточнення переліку податків, зборів та інших обов'язкових платежів, які підприємство повинно сплачувати до бюджету згідно із податковим законодавством; розробку графіка платежів до бюджету; призначення посадових осіб, відповідальних за нарахування податків, їх своєчасне документальне оформлення й представлення документів у банк для здійснення платежів; визначення порядку синтетичного і аналітичного обліку розрахунків з бюджетом згідно з діючою на підприємстві формою бухгалтерського обліку й засобів автоматизації обліку; розробку графіків складання, затвердження й подання фіскальної звітності.

Платники податків самостійно визначають способи, методи, прийоми та процедури оцінки та обліку, що забезпечують виявлення, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу облікової інформації щодо нарахування та сплати податків користувачам інформації – органам ДПСУ. Платники податків зобов'язані вести облік податків, зборів та інших обов'язкових платежів для проведення державного контролю за дотриманням податкового законодавства суб'єктами господарювання:

– вести в установленому порядку облік доходів і витрат, складати звітність для обчислення і сплати податків та зборів;

– подавати до органів ДПС декларації, звітність та інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів;

– сплачувати податки та збори в строки та у розмірах, встановлених ПКУ;

– подавати на вимогу органів ДПС документи з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, регістри обліку, фінансову звітність, пов'язані з обчисленням та сплатою податків та зборів;

– забезпечувати збереження документів, пов'язаних із виконанням податкового обов'язку, протягом строків, установлених ПКУ.

Згідно з ПКУ України платники податків зобов'язані вести облік господарських операцій з метою нарахування та сплати податків лише на підставі первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством. Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності на підставі показників, не підтверджених документами, тому вони зобов'язані оформлювати господарські операції первинними документами, що підтверджують відвантаження продукції або товарів, виконання робіт, надання послуг або придбання запасів. Платник податків може самостійно розробити носії інформації для обліку та нарахування податків (наприклад, бухгалтерські довідки, податкові розрахунки, коригування, пояснювальні записки тощо). При цьому податкові органи не можуть вимагати від платника документів, не встановлених законодавством, але мають право не визнати витрати платника, які не підтверджені відповідними документами.

Наказом Міністерства юстиції України «Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів» встановлено різні терміни зберігання носіїв інформації залежно від їх виду (документи, регістри обліку та форми звітності) [18]. Згідно з ПКУ платники податків зобов'язані

забезпечити зберігання документів, пов'язаних із нарахуванням та сплатою податків протягом терміну, не менш як 1095 днів з дня подання податкової звітності, для складення якої вони використовуються.

Податковим законодавством запроваджені специфічні форми первинних документів для обліку розрахунків з ПДВ (податкові накладні та розрахунок коригування податкових накладних) та акцизного податку на пальне (акцизні накладні), які повинні складати усі платники ПДВ та суб'єкти господарювання, які здійснюють операції з продажу пального.

Порядок складання податкових накладних та розрахунків корегування затверджено ПКУ та наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження форми ПН та Порядку заповнення ПН». Податкова накладна є підставою для нарахування ПДВ, тому на підприємстві потрібно призначити особу, відповідальну за складання податкових накладних в електронній формі, їх реєстрацію в Єдиному реєстрі податкових накладних, забезпечити реєстрацію електронного підпису такої особи, розробити порядок складання податкових накладних. Основою для складання податкових накладних є первинні документи, що підтверджують факт виконання підприємством господарських операцій із постачання товарів (послуг, робіт), зокрема це рахунки-фактури, накладні на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт тощо. Для формування переліку показників податкової накладної використовуються нормативні документи. Код товарів, згідно з УКТ ЗЕД, зазначається на рівні позиції, підпозиції, категорії, підкатегорії відповідно до Закону України «Про Митний тариф України». Код робіт (послуг) визначається відповідно до Національного класифікатору України «Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016:2010». Код позначень одиниць вимірювання товарів (робіт, послуг) визначається згідно з Державним класифікатором України «Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку ДК 011-96». Перелік показників податкової накладної наведено у (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Перелік показників податкової накладної

Показники		**Джерело формування інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**	
Повна назва продавця товарів/послуг. Повна назва юридичної особи зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупця (отримувача) товарів/послуг. Індивідуальний податковий номер платника податку (продавця та покупця). Опис (номенклатура) товарів (послуг). Код товару згідно з УКТ ЗЕД. Одиниця вимірювання господарської операції. Код одиниці вимірювання. Ставка податку	Порядковий номер податкової накладної. Дата складання податкової накладної. Кількість, обсяг товарів (послуг). Ціна постачання без урахування податку. Сума податку цифрами Загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ	Витяг з реєстру платників ПДВ. Товарно-транспортні накладні. Акти виконаних робіт. Митна декларація

Податки сплачують платіжними дорученнями. До осіб, відповідальних за сплату податків та оформлення платіжних доручень, доводять платіжні реквізити органів ДКСУ; номери бюджетної класифікації та терміни сплати кожного податку. Наказом Міністерства фінансів України [24] встановлено порядок оформлення платіжних доручень та визначено їх реквізити: код клієнта за ЄДРПОУ; реєстраційний номер облікової картки платника податків-фізичної особи; реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється ДФСУ; код класифікації доходів бюджету; інформація про призначення платежу у довільній формі. При складанні платіжних доручень необхідно суворо дотримуватись вказівок щодо складу реквізитів та їх розташування.

Суми сплачених податків, зборів та інших платежів до бюджетів, ЄСВ обліковуються в інтегрованих картках платників

(ІКП), які відкриваються органами ДПС для кожного платника та кожного виду платежів. Облік нарахованих і сплачених сум ведеться автоматично. Для того, щоб сплачена сума відобразилася саме у ІКП підприємства, необхідно чітко дотримуватись вимог Порядку [24] щодо заповнення поля платіжного документа «Призначення платежу», тому що саме воно використовується ІС «Податковий блок» для ідентифікації платника податку та занесення сплаченої суми до його ІКП. У разі некоректного заповнення цього поля сплачена сума буде обліковуватись як нез'ясована, а у ІКП виникає податковий борг, на який нараховують пеню та штрафні санкції за несвоєчасну сплату податків. Якщо буде встановлено, що сплачена сума належить підприємству, її заносять до ІКП тільки поточною датою. За період існування податкового боргу в ІКП буде нараховано пеню та штрафні санкції відповідно до чинного законодавства.

Порядком [24] визначено порядок заповнення поля «Призначення платежу» платіжного доручення:

– поле № 1: друкується службовий код (знак) "*" (ознака платежу);

– поле № 2: друкується розділовий знак ";" ;

– друкується код виду сплати (формат ссс – тризначне число);

– поле № 3: друкується один з нижченаведених реквізитів:

1) код клієнта за ЄДРПОУ (доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8);

2) реєстраційний номер облікової картки платника податків (завжди має 10 цифр) або серія та номер паспорта громадянина України (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта);

3) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами (завжди має 9 цифр);

– поле № 4: друкується розділовий знак ";" ;

друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу в довільній формі. Кількість знаків, ураховуючи зазначені вище поля і розділові знаки, обмежена довжиною поля

«Призначення платежу» електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України, при цьому використання символу ";" не допускається.

Коректно заповнене поле «Призначення платежу» повинно виглядати так:

– *;101;1111111111; ПДВ за грудень 2019 р. ; ; ;

– 101 – код виду сплати відповідно до Порядку [24] (у прикладі – для добровільної сплати податків);

– 1111111111 – код платника (ЄДРПОУ для юридичної особи, І.П.Н. для фізичної). Саме в ІКП платника з цим кодом буде зарахована сплачена сума.

Отримувачем податків є відповідний орган ДКСУ за місцем обліку платника податку. У полі платіжного доручення «Отримувач» потрібно вказати найменування території та найменування органу ДКСУ, вибір якого залежить від коду податку у Класифікації доходів бюджету (табл. 6.4).

Для вчасної сплати податків потрібно забезпечити наявність грошових коштів на рахунках у банках у дні здійснення платежів до бюджету. Платіжні доручення для сплати податків необхідно подавати у банк вчасно згідно із графіком облікових робіт та руху платіжного доручення.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами у регістрах аналітичного обліку. Регістри призначені для систематизації й накопичення інформації, що міститься у первинних документах, а також формування аналітичних показників податкового обліку для відображення в податковій декларації. Регістри податкового обліку ведуться у вигляді спеціальних форм на паперових або машинних носіях. Форми регістрів, призначені для обліку розрахунків з бюджетом й порядок відображення у них показників первинних і узагальнюючих облікових документів, розробляються платником податків самостійно, за винятком встановлених податковим законодавством. У розроблених формах регістрів аналітичний облік має також детально розкривати порядок формування фіскальної бази.

Таблиця 6.4

Інформація, що вказується в реквізитах платіжного доручення

Показник	**Зміст показників**	**Значення показника**
Платник	Найменування підприємства	*ТОВ «Промінь»*
Код платника	Код ЄДРПОУ	20120559
Банк платника	Найменування банку.	*ПАТ «Приватбанк»*
Код банку платника	Код банку (МФО)	0
Номер рахунку (IBAN)	Номер поточного рахунка платника податків у відділенні банку	UA44830574926 00211111111
Отримувач	Назва установи для зарахування податків, найменування території та код бюджетної класифікації. При сплаті ПДФО та військового збору отримувачем є орган ДКСУ за місцем обліку платника податку	К-Свят УК/ м. Боярка/ 11010100
Код отримувача	Код ЄДРПОУ	38010937
Банк отримувача	Найменування банку отримувача	Казначейство України (ЕАП)
Код банку отримувача	Код банку отримувача (МФО)	0
Номер рахунку	Номер рахунка отримувача	UA858999980000 00331193400103 57
Назва податку	Податок з доходів фізичних осіб, утриманий із заробітної плати за січень 2019 р.	23531,00 грн

Відомість 3.6 «Облік розрахунків з бюджетом» призначена для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податок з доходів фізичних осіб, що утримується з працівників підприємства, фінансові санкції, що справляються в дохід бюджету. У ній відображують суми нарахованих та належних до відшкодування з бюджету податків і платежів, їх сплата, списання тощо.

Відомість ведеться у розрізі кожного податку, збору або іншого обов'язкового платежу, для кожного з яких на початку місяця за показниками відомості за попередній місяць записують сальдо. Суми нарахованих податків записують на підставі розрахунків податків і податкових декларацій, а суму оплати – за виписками з поточних рахунків у банках. Сальдо на кінець місяця визначається окремо за кожним видом податків і платежів та у цілому по підприємству. Підсумки граф «Усього» за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» переносяться до розділу ІІ Журналу 3, де відображаються обороти за кредитом рахунку 64. Журнал заповнюється за підсумковими показниками відомості 3.6 та первинних документів. Відомість аналітичного обліку ведеться в цілому за синтетичним рахунком. У розділі ІІ Журналу 3 «Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових та поточних зобов'язань» відображаються відстрочені податкові активи і відстрочені податкові зобов'язання, зобов'язання за податками і платежами.

Комплекс робіт зі складання податкової звітності включає: організаційну підготовку, перевірку правильності нарахування податків, складання форм звітності, їх перевірку та затвердження. На підприємстві видається наказ, яким призначаються особи, відповідальні за нарахування кожного податку та складання податкової звітності за кожним податком, встановлюються терміни виконання кожного виду робіт та закріплюються організаційно-технічні засоби, необхідні для складання звітності та її копіювання у кількості, достатній для подання усім користувачам.

Податкова звітність – це носії інформації, що самостійно складаються платником податків на основі даних податкового обліку та подаються до ДПС у строки, встановлені законодавством. Платник податків зобов'язаний за кожний звітний період, в якому виникають об'єкти оподаткування, або у разі наявності показників, які підлягають декларуванню, подавати податкові декларації щодо кожного податку, платником якого він є. Порядок складання та подання звітності регулюється ПКУ України, а також наказами Міністерства фінансів України про затвердження форми декларації та Порядку заповнення та подання декларації,

які розробляються та затверджуються окремо для кожного податку. Особливість формування податкової звітності полягає у необхідності трансформації облікової інформації за допомогою податкових розрахунків.

Податкова декларація, розрахунок – документ, що подається платником податків органам ДФС у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку. Платник податку на прибуток подає разом з податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність (крім малих підприємств) у порядку, передбаченому для подання фіскальної декларації. Платники податку на прибуток разом з річною податковою декларацією подають річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації.

Форма податкової декларації повинна містити обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту податку або збору, для розрахунку яких вона складена. Обов'язкові реквізити – це інформація, що вказується у податковій декларації та за відсутності якої документ втрачає визначений ПКУ статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків.

Обов'язкові реквізити податкової декларації:

– тип документа (звітний, уточнюючий, звітний новий);

– звітний (податковий) період, за який подається податкова декларація;

– звітний (податковий) період, що уточнюється (для уточнюючого розрахунку);

– повне найменування (прізвище, ім'я, по батькові) платника податків згідно з реєстраційними документами;

– реєстраційний номер облікової картки платника податків;

– код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;

– місцезнаходження (місце проживання) платника податків;

– найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;

– дата подання звіту (або дата заповнення – залежно від форми);

– ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості про посадових осіб платника податків;

– підписи платника податку – фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, визначених ПКУ, засвідчені їх печаткою (за наявності).

Перед складанням форм податкової звітності головний бухгалтер перевіряє достовірність показників регістрів обліку, зокрема, правильність відображення доходів та витрат у відомостях аналітичного обліку та розрахунку фінансових результатів. Лише після перевірки доцільно приступати до безпосереднього складання форм звітності. Для цього на основі типових інструкцій ДПСУ розробляють методику і техніку складання форм звітності, яку оформляють у детальних інструкціях. У табелі-календарі податкової звітності вказують назви форм звітності; терміни її подання; осіб, відповідальних за складання кожного звіту; користувачів та їх адреси, способи подання (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Табель-календар податкової звітності на 201… рік

Форми звітності	**Термін подання**	**Відповідальна особа**	**Адресати**	**Спосіб подання**
Податкова декларація з податку на прибуток підприємства	Щокварталу до 9.05; 10.07; 10.10; 28.02	Головний бухгалтер	ДПІ	Особисто
Податкова декларація з податку на додану вартість	Щомісячно, протягом 20 днів після закінчення звітного періоду	Те саме	Те саме	Електронна форма
Податкова декларація акцизного податку		Заступник головного бухгалтера	Те саме	
Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку	Щоквартально, протягом 40 днів після закінчення звітного періоду	Старший бухгалтер по заробітній платі	Те саме	

Табель-календар звітності, затверджений керівником підприємства, під розписку доводиться до всіх виконавців і осіб, які беруть участь у роботах зі складання звітності. Він дозволяє контролювати вчасність виконання облікових робіт та допомагає підприємству більш ефективно організувати роботу зі складання та подання податкової звітності. Податкові декларації підписують керівник платника податків або уповноважена особа, а також особа, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та її подання до органу ДПСУ.

Податкова декларація за звітний період подається органу ДПСУ, в якому на обліку перебуває платник податків у строки, встановлені ПКУ. Способи подання податкової декларації:

а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством.

Податкова звітність з окремих податків (ПДФО, ПДВ, акцизний податок) може подаватись лише в електронному вигляді через «Єдине вікно подання електронної звітності» за допомогою мережі Інтернет-звітності.

6.4. Організація обліку позик банків

Для фінансування проектів з розширення виробництва, його модернізації, реконструкції, а також у разі нестачі власних обігових коштів суб’єкти підприємницької діяльності залучають позики банків. Вони надаються на умовах своєчасного повернення та сплати відсотків за користування грошима. Раціональна організація обліку позик банків призначена забезпечити своєчасну і повну сплату відсотків та своєчасне повернення позикових коштів, тому є однією з найважливіших ділянок облікової роботи.

Основними завданнями та об’єктами організації обліку позик банків є:

– облік суми позики у розрізі позичальників, видів та термінів позики;

– облік відсотків.

Для організації обліку позик банку необхідно: розробити і представити у банк обґрунтування необхідності позик для функціонування підприємства; скласти кредитні замовлення та брати участь у їх розгляді в установах банку; документально оформити одержання позик; розробити методику і техніку аналітичного і синтетичного обліку позик банку та відсотків, сплачених за їх користування. Порядок кредитування, оформлення позик та їх погашення регламентується нормативними документами правління НБУ.

Методика та техніка аналітичного і синтетичного обліку позик банку залежить від форми обліку на підприємстві та технічних засобів, що застосовуються для обліку. Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик). Операції з одержання позик та інші операції відображують у Журналі 2 «Облік довгострокових і поточних позик». Журнал заповнюють на підставі виписок банку та інших документів, що засвідчують рух залучених позикових коштів. У Розділі ІІІ Журналу відображують аналітичні показники з обліку позик у розрізі позикодавців та строків погашення позик.

Практичні завдання

Мета: опанування методики та техніки аналітичного та синтетичного обліку зобов’язань за розрахунками.

Практичне завдання 1

Розробити схему обліку зобов’язань за розрахунками за: 1) товари, роботи та послуги; 2) податками, зборами та іншими обов’язковими платежами.

Практичне завдання 2

Розробити перелік показників з обліку зобов'язань за: 1) товари, роботи та послуги; 2) податками, зборами та іншими платежами (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

Перелік показників з обліку зобов'язань за розрахунками за товари, роботи та послуги

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно-змінні		

Практичне завдання 3

Розробити зведений графік з обліку розрахунків за: 1) товари, роботи та послуги; 2) податками, зборами та іншими платежами (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Зведений графік руху документів з обліку розрахунків за поставками

Назва документа	Створення (одержання)		Перевірка та затвердження		Передавання до бухгалтерії		Передача до архіву	
	Відповідальний	Термін	Відповідальний	Термін	Відповідальний	Термін	Відповідальний	Термін

Практичне завдання 4

Розробити операграму платіжного доручення зі сплати податків (табл. 6.8).

Таблиця 6.8

Операграма платіжного доручення

Види робіт	Виконавці			

Практичне завдання 5

Розробити табель-календар складання податкової звітності (табл. 6.9).

Таблиця 6.9

Табель-календар складання і подання податкової звітності

№ форми	Назва звіту	Строк подання	Відповідальний за складання	Спосіб подання	Адреса одержувача

Питання для самоконтролю знань

1. Організація обліку розрахунків за товари, роботи, послуги.
2. Організація обліку розрахунків з бюджетом.
3. Організація обліку розрахунків з учасниками та іншими кредиторами.
4. Організація обліку короткострокових та довгострокових позик банків.

Тести

1. Регістр аналітичного обліку розрахунків з постачальниками:

а) відомість 3.3;

б) журнал 5;

в) відомість 3.2;

г) відомість 3.1.

2. Первинним документом для нарахування ПДВ є:

а) платіжне доручення;

б) податкова накладна;

в) товарно-транспортна накладна;

г) розрахунок бухгалтерії.

3. Для перерахування податків використовують:

а) податкові накладні;

б) платіжні доручення;

в) розрахунки бухгалтерії;

г) видаткові касові ордери.

4. Надходження матеріальних цінностей від постачальника оформляється:

а) матеріальним ярликом;

б) лімітно-забірною карткою;

в) податковою накладною;

г) товарно-транспортною накладною.

5. Регістр обліку кредитів:

а) журнал 1, відомість 1.2;

б) журнал 2;

в) журнал 3, відомість 3.1;

г) журнал 5, відомість 5.1.

6. Методологічні засади формування в обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються:

а) П(С)БО 11;

б) П(С)БО 10;

в) П(С)БО 7;

г) П(С)БО 2.

7. Регістр обліку розрахунків за податками:

а) журнал 3, відомість 3.6;

б) декларація з податку;

в) відомість обліку валових витрат;

г) журнал 3 та відомість 3.1.

8. Регістр обліку розрахунків векселями:

а) журнал 3, відомість 3.6;

б) журнал 2;

в) журнал 1;

г) журнал 3 та відомість 3.4.

9. Для обліку розрахунків з постачальниками використовують документи:

а) накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури;

б) податкові накладні, рахунки фактури, акти приймання робіт, послуг;

в) прибуткові касові ордери, векселі;

г) всі наведені варіанти правильні.

10. Регістр обліку векселів:

а) виписка банку;

б) ж 2;

в) ж 3 та відомість 3.4;

г) розрахунково-платіжна відомість.

Рекомендовані джерела: [5; 7; 8; 13; 19; 22; 24; 29; 32, 35; 36; 43; 47].

ТЕМА 7
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

7.1. Основи організації обліку необоротних активів.

7.2. Організація документування операцій з руху необоротних активів.

7.3. Організація обліку наявності необоротних активів у бухгалтерії та за місцями експлуатації (використання).

7.4. Організація обліку зносу (амортизації) необоротних активів.

7.5. Організація обліку нематеріальних активів.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– класифікацію необоротних активів за групами та видами;

– порядок формування інвентарних об'єктів основних засобів;

– порядок розробки інвентарних номерів основних засобів;

– техніку документування операцій з руху необоротних активів;

– порядок приймання необоротних активів в експлуатацію; приймання відремонтованих, реконструйованих об'єктів; списання необоротних активів;

– методику й техніку аналітичного й синтетичного обліку основних засобів;

– методику і техніку нарахування амортизації необоротних активів за їх групами.

Ключові слова: необоротні активи, основні засоби, інвентарний об'єкт, інвентарний номер, строк корисного використання об'єкта основних засобів, інвентарний список, переоцінка необоротних активів, амортизація.

7.1. Основи організації обліку необоротних активів

Необоротні активи (устаткування, фабрики, дороги) забезпечують економічне зростання країни, чим відіграють стратегічну роль у функціонуванні усіх суб'єктів господарювання. Організація обліку необоротних активів призначена забезпечити прийняття раціональних рішень щодо придбання нових потужностей, ліквідації застарілих об'єктів, ефективного використання наявних необоротних активів.

Організація обліку основних засобів – це процес цілеспрямованого вибору та безперервного упорядкування способів та прийомів збирання, обробки та видачі достовірної та своєчасної вихідної інформації про наявність, рух, збереження та використання належних підприємству основних засобів з метою прийняття раціональних управлінських рішень.

Методика і порядок формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, а також розкриття інформації у фінансовій звітності регламентуються нормативними документами П(С)БО 7 «Основні засоби» [39], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [40], які є основою організації обліку.

Раціональність організації обліку залежить від її гармонізації з субстанціонарними (змістовними) характеристиками необоротних активів. Побудова обліку повинна забезпечити облік об'єктів протягом усього довготривалого терміну їх використання (експлуатації). Регістри обліку необхідно пристосувати для детального відображення технічно складної та багатокомпонентної будови кожного об'єкта. На придбання (спорудження) необоротних активів витрачаються значні фінансові ресурси. З метою запобігання зловживанням при операціях з об'єктами розробляється і запроваджується складний порядок їх приймання в експлуатацію та списання, а також обліку наявності, який би забезпечував їх цілісність та збереження у робочому стані. У процесі експлуатації об'єктів необоротних активів їх необхідно ремонтувати, реконструювати, модернізувати. У регістрах обліку необхідно вчасно відображати зміни первісних характеристик об'єктів. Також потрібно розробити

методику нарахування зносу (амортизації) необоротних активів та його відображення в обліку.

Із урахуванням вказаних специфічних особливостей необоротних активів, організація обліку повинна включати: розробку і запровадження порядку приймання необоротних активів в експлуатацію та їх списання; створення спеціальних комісій для виконання операцій з приймання та списання необоротних активів; обов'язкове закріплення об'єктів за матеріально-відповідальними особами, які забезпечують не лише збереження об'єктів, але й слідкують за дотриманням умов їх експлуатації згідно з технічною документацією; присвоєння кожному об'єкту інвентарного номера, розробку та дотримання графіків ремонтів та забезпечення їх технічною та кошторисно-фінансовою документацією, накопичення коштів для придбання (будівництва) нових основних засобів замість списаних.

Завданнями організації обліку необоротних активів є:

– вчасне документування операцій з приймання, списання, продажу необоротних активів, що підтверджує юридичні права власника на них;

– облік зносу (амортизації) згідно з обраним методом амортизації;

– облік наявності необоротних активів, призначений унеможливити крадіжки, розбирання, руйнування об'єктів у процесі їх експлуатації та забезпечити їх збереження як стратегічної частини майна власників;

– виявлення економічних та юридичних наслідків господарських операцій з придбання, реконструкції, модернізації об'єктів або їх ліквідації.

Об'єктом обліку основних засобів є інвентарний об'єкт (рис. 7.1).

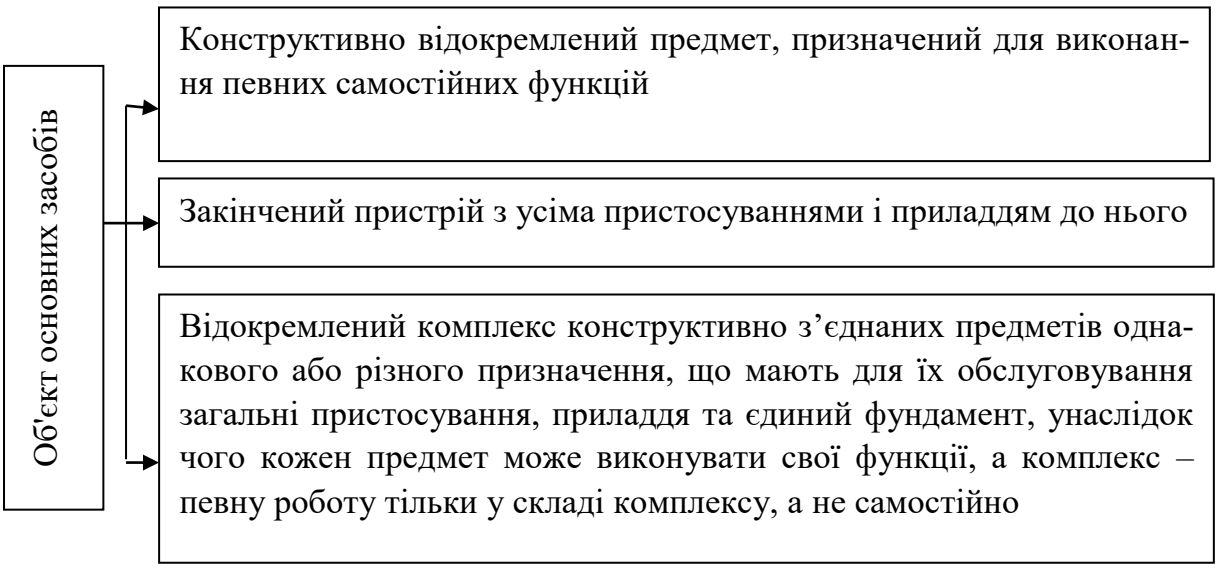


Рис. 7.1. Види інвентарних об'єктів основних засобів

Розглянемо порядок формування інвентарних об'єктів для різних груп основних засобів. Об'єктом обліку основних засобів є:

– кожна окрема споруда (міст разом з опорами та фермами; естакада з під'їздами та підходами до неї);

– кожна будівля та надвірні будови, що прилягають до неї. Кожна з частин будівлі як складного об'єкта, що мають різний строк корисного використання (експлуатації), може визнаватись самостійним об'єктом обліку. Так, за рішенням підприємства, до вартості будівлі можна включати усі комунікації, що забезпечують її експлуатацію (опалювальні, електричні мережі та мережі водопостачання), або через менш тривалий термін використання виділяти їх в окремий об'єкт обліку;

– для силових машин і обладнання, робочих машин і обладнання – машина (верстат) з фундаментом, усіма пристосуваннями, що входять до її складу, приладами, пристроями й індивідуальною огорожею;

– транспортних засобів –- кожний автомобіль, включаючи запасні колеса з камерою та покришками і набір інструментів до кожного автомобіля;

– вимірювальних та регулювальних пристроїв, інструментів, пристроїв та інвентарю – кожний предмет, що має самостійне значення і не є складовою іншого інвентарного об'єкта. Єдиним інвентарним об'єктом обліку є комп'ютер, до складу якого

входять усі предмети, що забезпечують його функціонування (монітор, системний блок, клавіатура, мишка, принтер).

Розробку класифікації основних засобів починають з формування груп та підгруп основних засобів. Класифікатор основних засобів самостійно розробляється підприємством та вводиться в дію наказом керівника. Одночасно призначають посадових осіб, відповідальних за його ведення і правильне застосування. Для розробки класифікації основних засобів можна використати Державний класифікатор України, який побудовано за ієрархічним методом класифікації основних засобів із використанням послідовної системи кодування. Кожна позиція у КОФ містить шестизначний цифровий код і назву відповідних груп, що позначаються відповідною кількістю цифр (рис. 7.2).

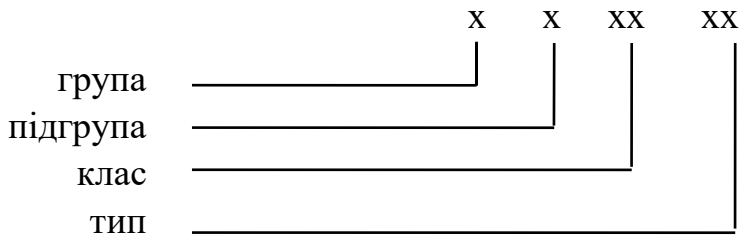


Рис. 7.2. Структура коду основних засобів згідно з Державним класифікатором України

Класифікація основних засобів є основою для розробки інвентарних номерів основних засобів. Перелік інвентарних номерів, розроблений згідно з ДКУ, наведено у табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Перелік інвентарних номерів основних засобів

Група	Підгрупа	Клас	Тип	Назва об'єктів	Інв. номер
1	1	02	06	Будинок адміністрації	110206
1	1	02	07	Цегляний будинок збирального цеху	110207
1	1	02	04	Цегляний будинок гаражу	110204
1	1	02	08	Панельний будинок складу	110208
2	1	02	03	Автомобіль МАЗ 6551	210203
2	1	02	04	Автомобіль МАЗ 5551	210204

У Податковому кодексі України з метою нарахування амортизації виділено 16 груп основних засобів. Основним критерієм групування є мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, об'єднаних в одну групу. Розробка класифікації за вказаними групами дозволить уникати різниць при нарахуванні амортизації необоротних активів, зменшить обсяги облікової роботи, а також кількість помилок під час визначення бази оподаткування податком на прибуток підприємства.

Розробку класифікації основних засобів слід починати з їх поділу на групи та підгрупи, для чого доцільно використовувати спеціальну таблицю, структура якої адаптована до матеріального складу основних засобів та дозволяє позиціювати кожну групу, підгрупу, тип та вид об'єктів основних засобів. За підметом таблиці вказують групи об'єктів (будинки, споруди), а за присудком кожну групу поділяють на підгрупи, типи та види об'єктів основних засобів, що належать до кожної структурної одиниці класифікації (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Класифікація основних засобів за обліковими групами та підгрупами

Субрахунок	**Номер і назва підгрупи**	**Номер підгрупи**				
		0000	**1000**	**2000**	**3000**	**4000**
1	2	3	4	5	6	7
103 «Будинки та споруди»	0 Будинки	Виробничі корпуси	Виробничі будівлі	Інші виробничі	Адміністративні	Інші будівлі
	1 Споруди	Водопровідні станції	Резервуари	Мости	Трансформаторні підстанції	Колії
	2 Передавальні пристрої	Електромережі	Нафтопроводи	Газопроводи	Теплопроводи	Інші
104 «Машини та обладнання	0 Силові машини й обладнання	Двигуни	Генератори	Трансформатори електричні	Пристрої розподілу електроенергії	Керувальне обладнання

Продовження таблиці 7.2

1	2	3	4	5	6	7
	1 Робочі машини й обладнання	Верстати	Машини металург. промисловості	Машини гірничодобувної промисловості та будівництва	Машини для обробки харчових продуктів, напоїв	Машини для виробництва одягу
	2 Вимірювальні та регулювальні прилади	Касові апарати	Лічильники (тепла, води, газу)	Випробні стенди	Барометри	Інші
	3 Обчислювальна та офісна техніка	Комп'ютери	Сканери	Ксерокси	Телефонні апарати	Інші
	4 Інші машини і обладнання	Медичне обладнання	Обладнання тренажерних залів	Обладнання басейнів	Інше обладнання	
105 «Транспортні засоби»	0 Автомобілі вантажні	Автомобілі вантажні в/п до 3,5 т	Автомобілі вантажні в/п від 3,5 до 5 т	Автомобілі вантажні в/п від 5 до 12т	Автомобілі вантажні в/п від 12 до 20 т	Автомобілі вантажні інші
	1 Автомобілі легкові	Автомобілі легкові об'ємом циліндра до 1000 см куб.	Автомобілі легкові об'ємом циліндра від 1000 до 1500 см куб	Автомобілі легкові об'ємом циліндра від 1500 до 2000 см куб	Автомобілі легкові об'ємом циліндра від 2000 до 2500 см куб	Автомобілі легкові з об'ємом циліндра від 2500 до 3000 см куб
	2 Автомобілі спеціалізов	Тягачі дорожні	Самоскиди	Автокрани	Автобурові (деррік-крани)	Машини пожежні

Класифікація основних засобів використовується як для поділу об'єктів з метою нарахування амортизації, так і для розробки інвентарних номерів. Найбільш розповсюдженою системою інвентарних номерів є восьми значна система кодування, у якій перші три знаки – субрахунок обліку основних засобів, четвертий – номер підгрупи і останні чотири – порядковий номер об'єкта у підгрупі (табл. 7.3).

Таблиця 7.3

Перелік інвентарних номерів основних засобів

Назва об’єктів обліку	Субрахунок	Номер підгрупи	Порядковий номер у підгрупі
Адміністративна будівля	103	0	0000
Будівля цеху з виготовлення корпусних меблів	103	0	1000
Будівля механічної майстерні	103	0	1001
Приміщення складу	103	1	0000
Форматно-розкрійний верстат Р30	104	0	0000
Форматно-розкрійний верстат Р305	104	0	0010
Форматно-розкрійний верстат Д405	104	0	1000
Одномісні фарбувальні кабіни AirBox Mini 750 і 1500	104	1	0000
Одномісні фарбувальні кабіни PROFI A1700 і A2500	104	1	0100
Мобільна фарбувальна стінка GESCHA Paint-Jet 007	104	1	1000
Мікроавтобус вантажний Citroen Jumper	105	0	0000
Мікроавтобус Renault Master груз.	105	1	0000

Інвентарний номер, присвоєний при введенні основних засобів в експлуатацію, зберігається за об’єктом протягом усього терміну використання. Облік основних засобів із використанням інвентарних номерів сприяє збереженню об’єкта і унеможливлює його заміну на інші, непридатні для експлуатації. Номери вказують у документах, регістрах обліку та обов’язково позначають на самому об’єкті (крім багаторічних насаджень) у спосіб, що унеможливлює підробку (фарбою, у вигляді жетонів тощо). На усіх елементах складного об’єкта, що становлять разом з ним одне ціле, зазначається той самий інвентарний номер. Для частин об’єкта, що мають різні терміни використання, відводять окремий номер. Номери об’єктів, які вибули, новим об’єктам не присвоюють протягом трьох років після їх списання з балансу.

Структура наказу «Про облікову політику підприємства» щодо основних засобів наведена на рис. 7.3.

Організація роботи апарату бухгалтерії	Розробка і затвердження посадових інструкцій бухгалтерів, індивідуальних і структурних графіків облікових робіт
Методика бухгалтерського обліку	Розробка класифікації основних засобів, формування структури інвентарних номерів, вибір методів оцінки, методики нарахування амортизації, методики і техніки аналітичного та синтетичного обліку
Техніка бухгалтерського обліку	Призначення осіб, відповідальних за складання та затвердження актів з руху основних засобів; розробка порядку складання документів, їх приймання та перевірки у бухгалтерії, затвердження графіків руху документів; вибір регістрів обліку, розробка порядку їх складання та узагальнення інформації

Рис. 7.3. Структура наказу «Про облікову політику» щодо необоротних активів

Раціональну організацію обліку необоротних активів забезпечує облікова політика, елементи якої наведено у табл. 7.4.

П(С)БО 7 «Основні засоби» гранична вартість основних засобів не встановлена, тому вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, підприємства можуть установлювати самостійно [39]. Але для уникнення різниць при визначенні податку на прибуток для нарахування амортизації основних засобів потрібно використовувати норми ПКУ щодо визначення основних засобів, у яких наводиться пряма норма щодо вартості основних засобів. Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв’язку зі зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

Таблиця 7.4

Елементи облікової політики з необоротних активах

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів оцінки і обліку
Класифікація основних засобів та розробка структури інвентарного номеру	Розробка класифікатора основних засобів. Їх поділ на групи, підгрупи, типи та види об'єктів. Визначення структури інвентарного номеру
Оцінка основних засобів	Порядок формування первісної, переоціненої залишкової та ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів окремо для кожного джерела надходження
Формування одиниці обліку основних засобів	Формування інвентарних об'єктів обліку основних засобів
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	Підприємством розробляються процедури, за якими: визначають строки корисного використання при зарахуванні об'єкта основних засобів на баланс; переглядають строки корисного використання по основних засобах, які вже перебувають в експлуатації.
Методи амортизації основних засобів	Прямолінійний; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий
Вартісні ознаки малоцінних необоротних матеріальних активів	Підприємство встановлює вартість малоцінних необоротних матеріальних активів
Методи амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	Прямолінійний; виробничий; у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, у місяці списання з балансу; у першому місяці використання об'єкта 100 % вартості
Переоцінка необоротних активів	Встановлення термінів переоцінки основних засобів, порядку формування справедливої вартості та складання розрахунку сум переоцінки
Поріг суттєвості для проведення переоцінки	Величина, що дорівнює 10 % відхилення залишкової вартості об'єктів від справедливої
Періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством
Критерії для розмежування інвестиційної нерухомості	У разі наявності ознак, за якими об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної, і до інвестиційної нерухомості, розробляються критерії для їх розмежування

Підприємство може проводити переоцінку об’єкта основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Порогом суттєвості для проведення переоцінки, може обиратись величина, що дорівнює 1 % чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 % відхиленню залишкової вартості об’єкта обліку від його справедливої вартості. Переоцінка основних засобів проводиться, як правило, станом на 31 грудня. При проведенні переоцінки окремого об’єкта основних засобів на ту саму дату проводиться переоцінка всіх об’єктів цієї групи. Порядок визначення справедливої вартості основних засобів регламентує П(С)БО 19 «Об’єднання підприємств» (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Порядок визначення справедливої вартості необоротних активів

Об’єкт визначення справедливої вартості	**Визначення справедливої вартості**
Земля та будівлі	Ринкова вартість
Машини та устаткування	Ринкова вартість. У разі відсутності даних про ринкову вартість – відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Інші основні засоби	Відновлювальна вартість (сучасна собівартість придбання) за вирахуванням суми зносу на дату оцінки
Нематеріальні активи	Поточна ринкова вартість. За відсутності такої – оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації

Переоцінка основних засобів певної групи надалі проводиться з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Підприємство може проводити переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об’єкта нематеріального

активу переоцінюють всі інші активи цієї групи (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Джерелами інформації про ринкову вартість основних засобів на дату переоцінки є прайси підприємств-виробників; періодичні видання; збірники цін (видаються, Українською автомобільною корпорацією); агентства нерухомості, експерти-оцінювачі; міські відділи цін.

Переоцінку основних засобів проводять у такій послідовності:

1) призначення наказом комісії з переоцінки основних засобів;

2) проведення інструктажу та видачу робочих завдань кожному члену комісії;

3) підготовка бухгалтерією бланків акту переоцінки та заповнення відомостей про об'єкти переоцінки (графи 1–4, 7–9 акта переоцінки);

4) передача акта комісії з проведення переоцінки;

5) визначення комісією справедливої вартості основних засобів;

6) передача акта до бухгалтерії;

7) розрахунок бухгалтерією змін у вартості основних засобів;

8) запис бухгалтерією відомостей про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів до регістрів їх аналітичного обліку.

7.2. Організація документування операцій з руху необоротних активів

Раціональна організація документування операцій з руху основних засобів включає комплекс взаємопов'язаних облікових процедур, перелік яких визначається специфічними особливостями необоротних активів (рис. 7.4).

Організація приймання основних засобів в експлуатацію включає: встановлення порядку приймання об'єктів до складу основних засобів, вибір форм первинних документів, розробку методики та техніки їх складання, розробку та затвердження графіків руху документів, встановлення порядку передавання документів до бухгалтерії.

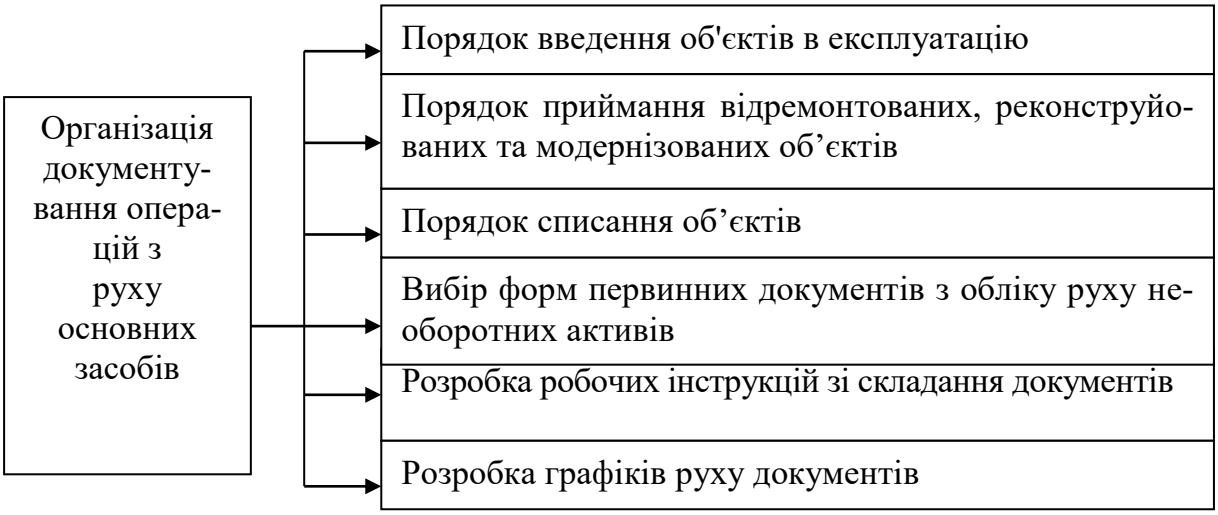


Рис. 7.4. Організація документування операцій з руху необоротних активів

Порядок приймання об’єктів до складу основних засобів детально розробляється підприємством. Для цього наказом по підприємству призначається спеціальна постійно діюча комісія у складі не менше трьох осіб:

– головного спеціаліста (головного інженера, головного механіка, головного енергетика) залежно від виду основних засобів, що вводяться в експлуатацію;

– спеціалістів з ремонту та будівництва основних засобів (начальника, інженера, провідного спеціаліста відділу капітального будівництва).

– представників підрядних будівельних організацій або постачальників обладнання, спеціалістів з експлуатації,

– посадових осіб тих підрозділів, до яких передається або з яких вилучається об’єкт основних засобів (керівник підрозділу або його заступник, осіб, що приймають об’єкт у матеріальну відповідальність);.

У процесі приймання об’єкта комісія зобов’язана встановити: придатність об’єкта щодо приймання до складу основних засобів; повноту і відповідність його технічних характеристик зазначеним у технічній документації; повноту укомплектування; виявити відсутні агрегати, запасні частини та деталі. Постійно діюча комісія працює на основі робочої інструкції, що регламентує порядок приймання або списання об’єктів. У ній визначають

перелік робіт та порядок їх здійснення, функції та завдання та відповідальність кожного члена комісії; порядок оформлення недокомплекту обладнання та пред'явлення претензій постачальникам, а також терміни взяття об'єктів на облік.

Перелік документів з обліку руху основних засобів, порядок їх складання та кількість примірників для оформлення кожної операції регламентовано Держкомстатом України (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Перелік документів з обліку руху основних засобів

Показники документів з обліку руху основних засобів (введення в експлуатацію, внутрішнє переміщення, приймання після ремонту, реконструкції та модернізації; ліквідація та продаж) є єдиним джерелом інформації як для ведення аналітичного й синтетичного обліку руху, так і складання форм звітності, тому їх

перелік показників повинен забезпечувати як складання регістрів обліку, так і Приміток до фінансової звітності (табл. 7.6).

Таблиця 7.6

Перелік показників документів з обліку основних засобів

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		
Повна назва об'єкта основних засобів, коротка технічна характеристика	Первісна вартість. Залишкова вартість. Відновлювальна вартість	Для обліку введення об'єкта в експлуатацію.	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форма ОЗ-1.
Наявність дорогоцінних металів та каміння. Маса об'єкта за паспортом	Переоцінена вартість Ліквідаційна вартість	Для обліку переміщення між структурними підрозділами підприємства.	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів
Джерело капітальних інвестицій (власні кошти, внески до статутного капіталу, тощо)	Кількість ремонтів та їх вартість. Сума (дооцінки, уцінки) первісної вартості основних засобів та зносу	Для обліку передачі іншим підприємствам (продаж, обмін, оренда та безоплатна передача)	Акт списання основних засобів
			Акт на списання автотранспортних засобів
Строк корисного використання (експлуатації), норма зносу, група основних засобів, технічний стан та причини списання	Сума нарахованого зносу (амортизації)	Для обліку ліквідації об'єкта основних засобів	Опис інвентарних карток основних засобів. Інвентарний список основних засобів. Інвентарна картка обліку основних засобів

Приймання основних засобів в експлуатацію оформлюється Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (форма ОЗ-1) (дод. Д.1). Акт складають в одному примірнику для кожного об'єкту основних засобів. Допускається складання одного акта при прийманні декількох однотипних одиниць господарського інвентаря, інструментів, обладнання, якщо

вони мають однакову ціну та приймаються в одному календарному місяці (рис. 7.6). Акт підписують усі члени комісії, після чого його перевіряє та затверджує керівник підприємства. Головний бухгалтер перевіряє правильність оформлення та наявність усіх реквізитів, підписує акт, після чого він разом з технічною документацією передається до бухгалтерії.

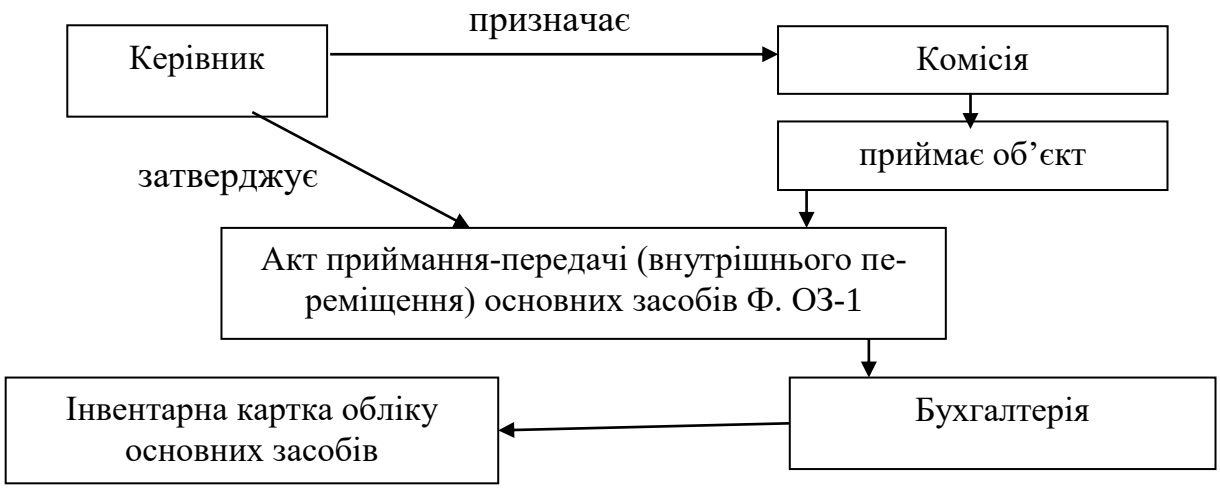


Рис. 7.6. Організація введення основних засобів в експлуатацію

Складання документів з обліку руху основних засобів комісією, тобто за межами бухгалтерії, потребує розробки та вжиття заходів, що забезпечать своєчасне надходження документів до бухгалтерії. Найбільш ефективним є запровадження графіків руху документів та контроль суворого дотримання усіма виконавцями встановлених у ньому термінів (табл. 7.7).

Акт форми ОЗ-1 також використовують для оформлення операцій з внутрішнього переміщення об'єктів між структурними підрозділами підприємства, передачі іншим підприємствам (при продажу, обміні, оренді та безоплатній передачі). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів всередині підприємства акт виписується у двох примірниках працівником структурного підрозділу, що передає об'єкт. Перший примірник акта з підписами одержувача та здавальника передається до бухгалтерії, другий видається здавальнику. При передачі основних засобів іншому підприємству (в оренду, при продажу, обміні,

безоплатній передачі) акт складається у трьох примірниках: перші два залишаються на підприємстві, що передає (продає) об'єкти, а третій – передається підприємству, що приймає основні засоби.

Таблиця 7.7

Операграма акта приймання-передачі основних засобів

Вид, назва робіт	Виконавці				
	комісія	керівник	гол. бух.	бухгалтер	архіваріус
Приймання об'єктів та оформлення акта	*				
Затвердження акта		*			
Передавання до бухгалтерії	*				
Перевірка акта			*		
Заповнення інвентарних карток				*	
Реєстрація в описі інвентарних карток				*	
Заповнення інвентарних списків				*	
Складання карток обліку руху основних засобів, журналу 4				*	
Передача до архіву					*

Приймання-здавання необоротних активів після капітального ремонту оформляється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів (форма ОЗ-2) (дод. Д. 2). Акт підписує працівник структурного підрозділу, що приймає об'єкт, та представник підрозділу або підприємства-підрядника, яке виконувало роботи. При господарському способі виконання ремонтно-монтажних робіт акт складають в одному примірнику, при підрядному – у двох. Перший примірник акта після підписання головним бухгалтером і керівником здають у бухгалтерію підприємства-замовника робіт, а другий передають підприємству-підряднику. В акті вказують кошторисну і фактичну

вартість виконаних робіт з ремонту, реконструкції, модернізації, а також зміни в характеристиці об'єкта після його реконструкції чи модернізації. За показниками форми ОЗ-2 бухгалтерія вписує у технічні паспорти, інвентарні картки обліку основних засобів або в інші регістри аналітичного обліку відповідних об'єктів основних засобів інформацію про зміни їх техніко-економічних характеристик (вартості, потужності, площі тощо), що сталися у результаті виконаних робіт та первісної вартості на суму витрат, пов'язаних з їх поліпшенням (модернізацією, модифікацією, реконструкцією).

Організація обліку списання основних засобів включає: визначення переліку документів, необхідних для оформлення списання об'єктів за кожною з причин (невідповідність критеріям визнання активом); розробку робочої інструкції про порядок списання зі складу активів кожного виду основних засобів, що стали непридатними для подальшої експлуатації; визначення складу та змісту первинних документів, якими оформлюються операції з вибуття основних засобів; розробку робочої інструкції зі складання документів; розробку порядку оприбуткування цінних відходів, що утворюються при розбиранні об'єктів та порядку їх документального оформлення; розробку графіків руху документів.

Юридичною підставою для вибуття основних засобів є розпорядження власників (засновників) або керівника підприємства про його передачу або продаж, розпорядження керівника та висновок постійної комісії щодо ліквідації об'єкта як морально застарілого, що не підлягає ремонту, або у зв'язку із впровадженням нової техніки, реконструкцією підприємства, а також акт відповідної державної служби (дорожньо-патрульної, надзвичайних ситуацій), що підтверджує остаточну непридатність об'єкта до подальшого використання.

Для встановлення непридатності основних засобів для подальшого використання, неефективності або недоцільності їх поліпшення (ремонту, модернізації тощо) керівником підприємства призначається постійно діюча ліквідаційна комісія. У робочій інструкції деталізують порядок списання кожного виду

основних засобів (обладнання, автотранспорту тощо), що стали непридатними для використання; визначають посадовий склад та обов'язки членів ліквідаційної комісії, встановлюють порядок проведення огляду об'єкта, що підлягає списанню, та оцінки матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації об'єкта. Постійна діюча ліквідаційна комісія:

– оглядає об'єкт, що підлягає списанню, встановлює стан його основних вузлів та агрегатів, що детально описує в акті;

– встановлює причини невідповідності об'єкта критеріям активу (тривале невикористання, неможливість або неефективність використання або відновлення, порушення умов експлуатації, аварії, стихійні лиха або інші надзвичайні події);

– визначає осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття основних засобів із експлуатації, вносить пропозиції щодо їх відповідальності;

– визначає можливість продажу (передачі) об'єкта іншим підприємствам, організаціям та установам або використання окремих вузлів, деталей, матеріалів, що можуть бути одержані при демонтажі, розбиранні (ліквідації) основних засобів, встановлює їх кількість і вартість;

– складає і підписує акти на списання основних засобів.

Ліквідаційна комісія складає Акт списання основних засобів (ф. ОЗ-3) (дод. Д. 3), а при ліквідації автотранспортних засобів Акт на списання автотранспортних засобів (ф. ОЗ-4) (дод. Д. 4). У разі пошкодження транспортного засобу у транспортній аварії до складання Акта форми ОЗ-4 залучається представник органів ДПС України. В актах детально описується стан основних вузлів і деталей, що став причиною списання об'єктів, на підставі технічного паспорту вказується маса об'єкта та види і кількість дорогоцінних металів або каміння. До актів додаються:

– копія акта аварії або довідка про обставини стихійного лиха, складені відповідними службами (з надзвичайних ситуацій, дорожньо-патрульною тощо) із зазначенням причин й винуватців аварії;

– довідки правоохоронних органів про крадіжки основних засобів;

– пояснення винуватців аварій та пошкодження (руйнування) об’єктів;

– документи про оприбуткування на склад запчастин та матеріалів, одержаних під час розбирання об’єктів, а також металобрухту та дорогоцінних металів.

Акти підписують усі члени комісії та затверджує керівник підприємства. Акти складають у двох примірниках: перший передається до бухгалтерії; другий видається матеріально-відповідальній особі. Він є підставою для здавання на склад матеріалів, які утворюються при списанні об’єктів (металобрухту, вузлів, деталей, запасних частин, цегли тощо). Вузли й деталі, придатні для подальшого використання, оприбутковуються на склад за Актом оцінки, складеним ліквідаційною комісією, інші запаси – за накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Вузли й деталі, що містять дорогоцінні каміння і метали, здають у спеціалізовані установи за квитанцією, а металобрухт – у спеціалізовані заготівельні (переробні) підприємства також за квитанцією. Об’єкт основних засобів списують з балансу на основі акта списання основних засобів, акта приймання-передачі (при продажу іншим юридичним або фізичним особам) та документів про оприбуткування матеріалів, одержаних при демонтажу об’єкта. Згідно з пунктами 33–36 П(С)БО 7 «Основні засоби» інвентарні картки обліку реалізованих або ліквідованих необоротних активів вилучаються із картотеки, додаються до документів, якими було оформлено їх реалізацію або ліквідацію (накладних, актів списання основних засобів) і зберігаються протягом 3 років після ліквідації об’єкта необоротних активів. Інформацію про реалізацію або ліквідацію об’єкта основних засобів (назву документів, якими оформлено вибуття, їх номери та дату складання) вказують в описах інвентарних карток (форма ОЗ-7) та інвентарних списках основних засобів (форма ОЗ-9).

7.3. Організація обліку наявності необоротних активів

Організація обліку наявності основних засобів призначена забезпечити збереження об’єктів необоротних активів та дотримання умов їх експлуатації (використання) згідно з технічною документацією. Організація обліку наявності основних засобів включає: вибір регістрів інвентарного обліку та обліку за місцями використання (експлуатації), присвоєння інвентарних номерів; закріплення об’єктів за матеріально-відповідальними особами; розробку методики та техніки аналітичного й синтетичного обліку та порядку проведення інвентаризації (рис 7.7).

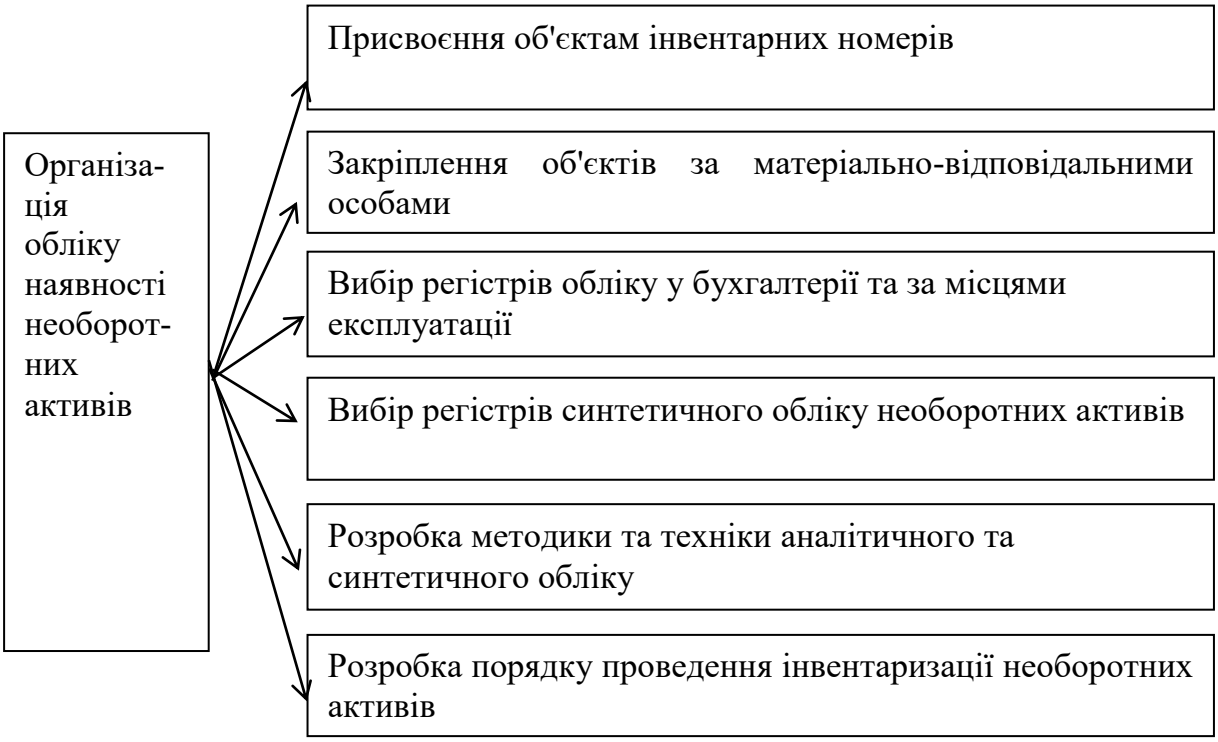


Рис. 7.7. Організація обліку наявності необоротних активів

Організація обліку необоротних активів є складною, цілісною системою, яка поєднує документування операцій з руху необоротних активів, складання регістрів аналітичного й синтетичного обліку, а також форм звітності (рис. 7.8).

Потреби управління основними засобами визначають завдання, які ставляться перед організацією обліку: забезпечення робочого стану кожного об’єкта, формування інформації як для наступних облікових операцій (нарахування зносу), так і

управління ефективністю їх використання, тому аналітичний облік організовують у розрізі:

– інвентарних об’єктів, що забезпечує контроль руху, наявності та використання кожного об’єкта основних засобів;

– груп основних засобів, у тому числі для нарахування зносу (амортизації);

– місць експлуатації для забезпечення збереження об’єктів;

– матеріально-відповідальними особами.

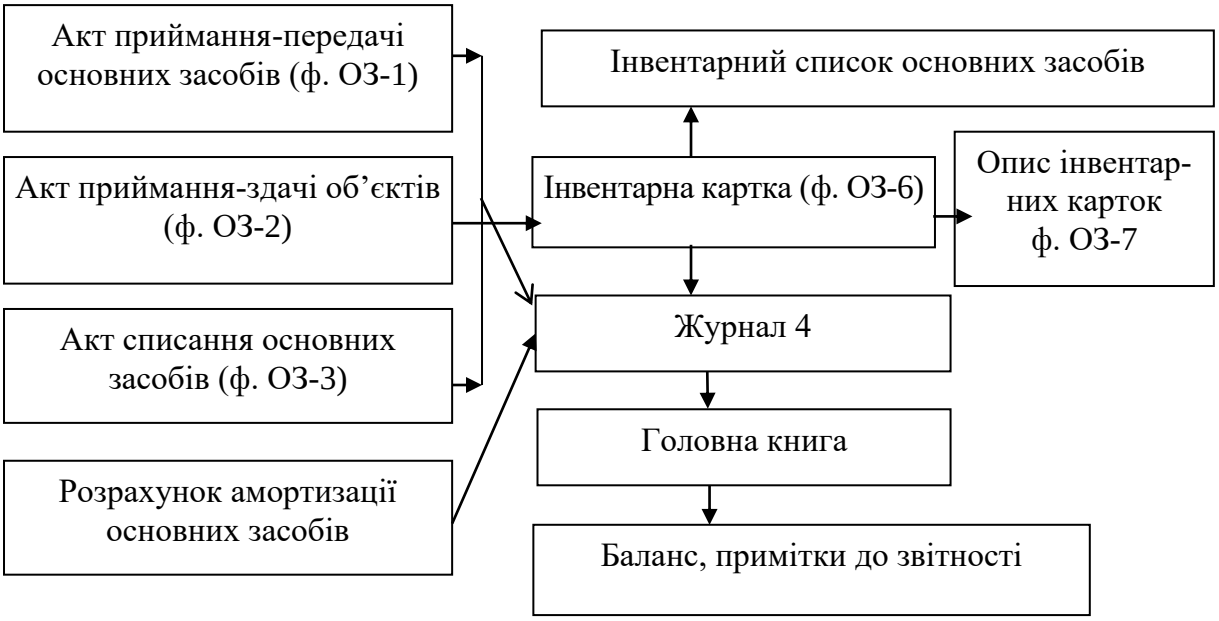


Рис. 7.8. Схема організації аналітичного і синтетичного обліку основних засобів

Для обліку необоротних активів використовують первинні документи, якими оформлюють операції з руху активів. Для забезпечення вчасного відображення операцій в обліку потрібно забезпечити оперативне передавання первинних документів до бухгалтерії. Рух документів з обліку основних засобів організовують за зведеним графіком (табл. 7.8). У графіку вказують кількість примірників кожного виду документів, необхідних для оформлення тієї чи іншої господарської операції; осіб, відповідальних за виконання робіт (складання документів, їх перевірку, обробку, реєстрацію інформації в облікових регістрах) та терміни їх виконання.

Таблиця 7.8

Зведений графік з обліку основних засобів

Назва документа	Створення документа			Приймання і обробка			Термін зберігання
	К-ть примірників	Відповідальний за		Час приймання	Обробка	Хто приймає	
		складання	затвердження				
Акт приймання-передачі основних засобів ф. ОЗ-1	Введ. в експл. 1 продаж, – 3 прим.	Комісія	Керівник підприємства	Кожного 5, 15, 30 числа з 8 до 9	Заповнення інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт приймання-здачі реконструйованих та модернізованих об’єктів ф. ОЗ-2	2 примірника	Комісія	Те саме	Кожного 5 числа з 8 до 9 години.	Запис змін до інвентарної картки	бухгалтер	3 роки
Акт списання основних засобів ф. ОЗ-3	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Те саме	Кожного 5, числа з 8 до 9 години	Розрахунок результатів списання основних засобів	бухгалтер	3 роки
Акт на списання автотранспортних засобів ф. ОЗ-4	2 примірники	Ліквідаційна комісія	Те саме	Кожного 5 числа з 8 до 9 години		бухгалтер	3 роки

Синтетичний і аналітичний облік основних засобів ведуть централізовано у бухгалтерії. Для обліку кожного об’єкта необоротних активів використовують Інвентарну картку обліку основних засобів (форма ОЗ-6) (дод. Д. 5). Допускається використання однієї картки для обліку групи об’єктів, що введені в експлуатацію в одному календарному місяці, мають однакове виробничо-господарське призначення, технічну характеристику і вартість. Але, зважаючи на тривалий термін експлуатації основних засобів, використання однієї інвентарної картки для обліку декількох різних об’єктів і запису до них інформації щодо ремонтів, заміни запасних частин може призвести до плутанини та викривлення

інформації, тому доцільніше для кожного об’єкта основних засобів відкривати окрему картку.

Інвентарні картки заповнюють на основі акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів форми ОЗ-1 та технічної документації на об’єкт. У них зазначають номер картки, дату заповнення, назву об’єкта основних засобів, його інвентарний номер, первісну вартість, норму амортизації, а також коротку індивідуальну характеристику (найменування конструктивних елементів та інших ознак, що характеризують об’єкт). Крім того, у картці обов’язково вказують найменування, вид та масу дорогоцінних металів та каміння. Протягом терміну експлуатації об’єкта до картки записують показники, що відображують зміни його характеристик, які сталися внаслідок ремонту, модернізації та змінили первісну вартість. Якщо ж доопрацювання основних засобів було значним, суттєво змінило його характеристики і простого опису змін у картці недостатньо, то додатково заводять нову картку, у якій відображують оновлені характеристики. Обидві картки зберігають разом. При вибутті об’єкта необоротних активів інвентарну картку вилучають із картотеки та додають до первинних документів, якими оформлено операції зі списання та зберігають разом з ними протягом трьох років.

Інвентарні картки реєструють в Опису інвентарних карток основних засобів форми ОЗ-7. Його використовують для обліку та систематизації інвентарних карток. За його ведення та зберігання відповідає бухгалтер з обліку основних засобів. Описи ведуть в одному примірнику за кожною класифікаційною групою основних засобів. Інформацію про вибуття об’єкта основних засобів (назву документа, його номер та дату складання) зазначають у графі «Відмітка про вибуття». Описи інвентарних карток з обліку необоротних активів здаються в архів після внесення відмітки про списання об’єкта необоротних активів до останньої інвентарної картки.

У разі використання паперової форми інвентарних карток потрібно забезпечити їх зберігання протягом терміну експлуатації (використання) об’єкта основних засобів. Для цього використовують спеціальні металеві шафи, які розміщені у бухгалтерії,

що унеможливлює доступ до карток сторонніх осіб та внесення ними несанкціонованих записів. Працювати з картотекою мають право лише бухгалтера з обліку необоротних активів, які відповідають за її ведення та збереження.

Інвентарні картки формують Картотеку інвентарних карток, яка є джерелом інформації для нарахування амортизації, складання звітності, тощо. У картотеці картки систематизують за групами основних засобів, що дозволяє оперативно одержувати необхідні показники. Побудова картотеки повинна відповідати знаходженню основних засобів за місцями експлуатації (використання). У першу чергу, інвентарні картки поділяють на картки промислово-виробничих основних фондів і основних фондів невиробничого призначення. Картки промислово-виробничих основних засобів групують за видами об'єктів (будівлі, споруди, машини і обладнання тощо), а всередині груп – за об'єктами в експлуатації, запасі, на консервації. Картки основних засобів в експлуатації групуються за місцями експлуатації (цехами, іншими структурними підрозділами), в середині – за матеріально-відповідальними особами (рис. 7.9).

Картки об'єктів, які перебувають в запасі, поділяють за місцями зберігання та матеріально-відповідальними особами, а на консервації – за місцями знаходження та матеріально-відповідальними особами. Картки щодо об'єктів, що надходять, вибувають та переміщуються протягом місяця, зберігають в окремих осередках картотеки. Після складання розрахунку амортизації картки розміщують у картотеці за належністю основних засобів.

Також відокремлено зберігаються картки орендованих об'єктів та переданих в оренду. При операційній оренді об'єкти передаються на підставі Акту приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. ОЗ-1). За об'єктом залишається його інвентарний номер. Регістром аналітичного обліку орендованих об'єктів є копія інвентарної картки, яку бухгалтерія орендодавця додає до акта приймання-передачі основних засобів. Після закінчення терміну оренди об'єкт повертається власнику, а документи разом з інвентарною карткою зберігаються

у орендаря. Картки об'єктів, що перебувають у ремонті, реконструкції, модернізації, зберігаються в окремих чарунках картотеки і групуються за термінами закінчення робіт, способом їх ведення та виконавцями (підрядниками). Відокремлено зберігають картки об'єктів, що залучені на умовах фінансового лізингу і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів відповідними положеннями, а також майна, отриманого на праві господарського ведення чи праві оперативного управління (у державних (казенних) та комунальних підприємствах); об'єктів права державної або комунальної власності, контрольованих господарськими організаціями (крім державних казенних підприємств) (що перебувають у їх володінні та/ або користуванні), що не увійшли до статутних капіталів цих господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації).



Рис. 7.9. Структура картотеки інвентарних карток основних засобів

Інвестиційна нерухомість та необоротні активи, утримувані для продажу, за натурально-речовою формою є основними засобами, тому аналітичний облік слід вести в інвентарних картках, позначивши на них категорію об'єктів та розташувавши заповнені картки у спеціальних чарунках картотеки. Доцільно до таких карток прикріпляти ярлик з позначкою періоду завершення продажу об'єкта, а у разі його продовженні на строк, що перевищує один рік, вносити відповідні зміни, що дозволить контролювати термін, на який припинена їх експлуатація, та вжити заходи щодо її поновлення у разі скасування продажу.

За місцями знаходження (експлуатації) необоротні активи передаються на відповідальне зберігання матеріально-відповідальним особам, призначеним наказом керівника підприємства. З кожною особою укладається письмовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність на загальних засадах. Матеріально-відповідальні особи ведуть облік необоротних активів в інвентарному списку основних засобів (форма ОЗ-9), який зберігається у структурних підрозділах за місцями експлуатації основних засобів (дод. Д. 6).

Для взаємозв'язку аналітичного обліку із синтетичним за кожним видом (класифікаційною групою) основних засобів ведуть спеціальні Картки обліку руху основних засобів (форма ОЗ-8). Їх заповнюють у кінці місяця за показниками інвентарних карток і відомостей нарахування амортизації. Наприкінці року підсумкові показники карток обліку руху основних засобів та інвентарних карток використовують для складання звітності, зокрема, заповнення першого та другого Розділів приміток до фінансової звітності. Підсумкові показники інвентарних карток і карток обліку руху основних засобів щомісячно зіставляються з показниками синтетичного обліку – журналом 4 та Головною книгою.

Для узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів призначений Журнал 4 (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 35) (дод. Д. 7). Записи в Журналі 4 ведуться на підставі первинних та зведених

облікових документів (акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, акта списання, розрахунку амортизації тощо). У розділі І Журналу № 4 відображаються операції з вибуття основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів внаслідок їх продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання підприємством надалі економічних вигід від їх використання або невідповідності критеріям визнання активом, а також сума уцінки, яка відображається за кредитом відповідних рахунків бухгалтерського обліку необоротних активів. У графі 6 розділу І Журналу відображається сума нарахованої амортизації та сума збільшення зносу необоротних активів внаслідок їх дооцінки та зменшення їх корисності.

У розділі ІІ Журналу 4 відображаються капітальні інвестиції (введення в дію необоротних активів, вибуття внаслідок продажу, уцінка тощо), інші необоротні активи та фінансові інвестиції (їх погашення, списання тощо) (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35). Джерелом складання є Відомість 4.1 (дод. Д. 8). Вона призначена для аналітичного обліку капітальних інвестицій у розрізі витрат капітального характеру (будівельні, монтажні, проектні роботи, вартість придбаного устаткування, що потребує і не потребує монтажу, затрати на придбання (виготовлення, спорудження) інших необоротних матеріальних (спеціальних інструментів, інвентарної тари, тимчасових нетитульних споруд, предметів прокату, бібліотечних фондів) і нематеріальних активів (фінансова оренда), а також з поділом інвестицій у капітальне будівництво, що виконані підрядним і господарським способом.

У Відомості також відображаються витрати на проведення модернізації, модифікації, дообладнання (субрахунок 152), реконструкції, добудови (субрахунок 151) об’єкта, що приводить до збільшення первісно очікуваних від його використання майбутніх економічних вигід. Облік капітального будівництва ведеться за фактичними витратами. Для визначення фактичної вартості кожного окремого об’єкта капітального будівництва, реконструкції, добудови, модернізації, що здійснюється у кількох звітних періодах, застосовується вкладний аркуш Відомості 4.1 із зазначенням назви об’єкта.

В умовах використання комп'ютерних технологій для ведення бухгалтерського обліку потрібно розробити довідники, налаштування програм, формування масивів вхідної та вихідної інформації аналітичного та синтетичного обліку (рис. 7.10).

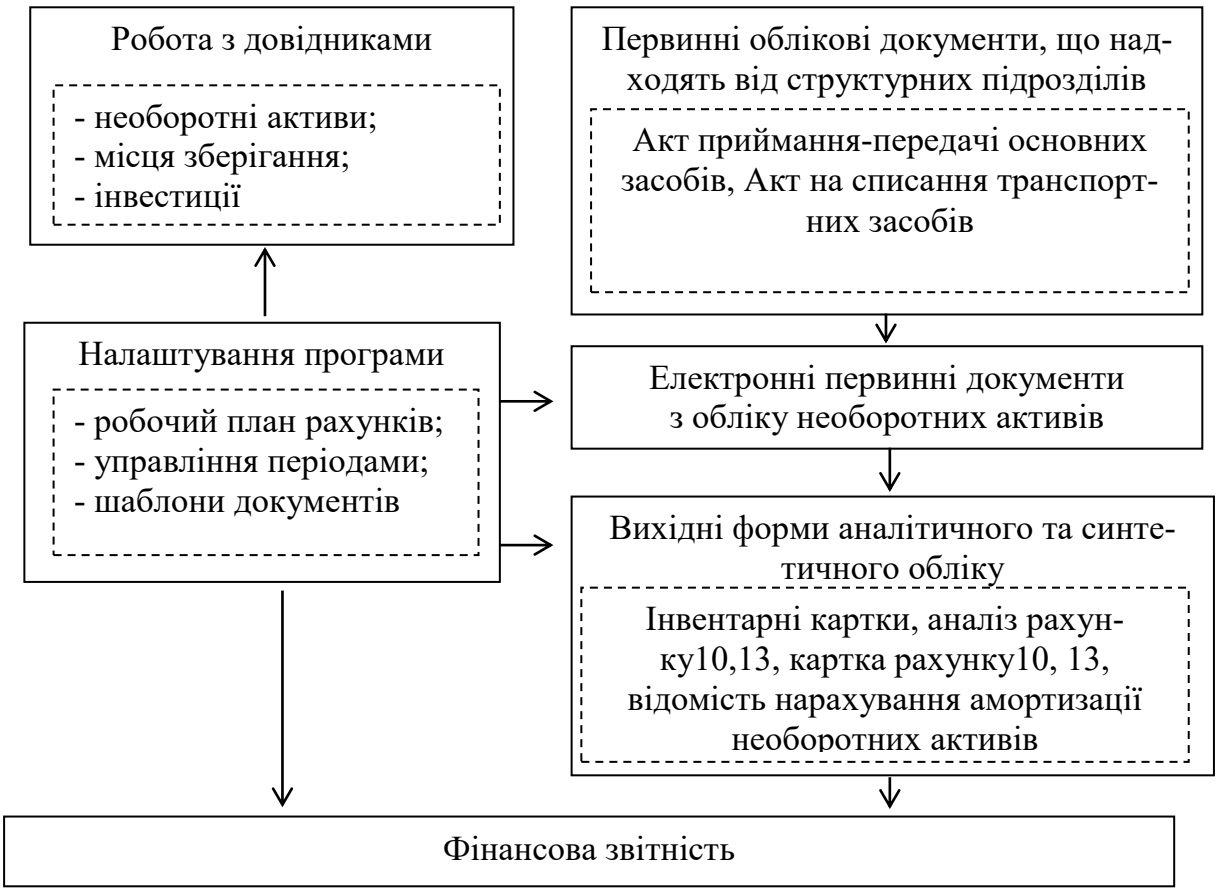


Рис. 7.10. Схема обліку необоротних активів при автоматизованій формі бухгалтерського обліку

Для обліку індивідуальних характеристик основних засобів (заводський номер, вміст дорогоцінних металів тощо) і норм зносу використовується розділ Системи «Інвентарна картотека». У ній для кожного інвентарного об'єкта відкривають електронну картку, структура якої зображена на рис. 7.11.

Об'єктом інвентарного обліку є необоротні активи, що включені у відповідний довідник, для якого в плані рахунків встановлена типова форма аналітичного обліку 10 «Основні засоби»; також формуються довідники, призначені для закріплення об'єктів за матеріально відповідальною особою та структурним підрозділом, які реєструють у відповідних довідниках.

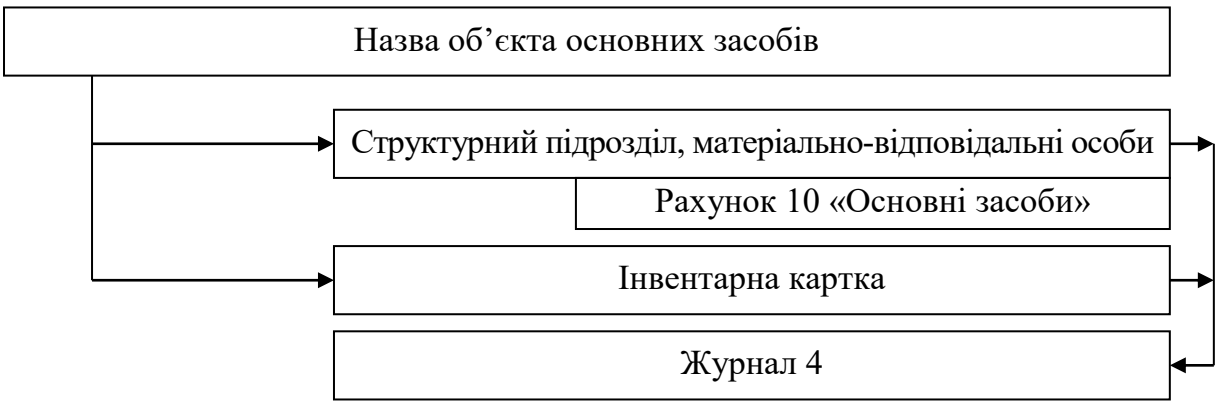


Рис. 7.11. Структура заповнення довідника «Інвентарна картотека»

Під час роботи з картотекою інвентарних карток підготовлюють вихідні носії інформації: інвентарна картка; інвентарна книга; відомість наявності дорогоцінних металів в інвентарних об’єктах; відомість історії переоцінки інвентарного об’єкта; відомість історії нарахування зносу; звіт із історії внутрішнього переміщення інвентарного об’єкта; звіт зі складу інвентарного об’єкта. Крім того, в кінці звітного місяця за даними переміщення і вибуття інвентарних об’єктів готується аналіз рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» тощо.

7.4. Організація обліку зносу (амортизації) необоротних активів

Організація обліку зносу (амортизації) необоротних активів включає: групування необоротних активів відповідно до вимог нормативних документів з метою нарахування амортизації; розробку методики й техніки нарахування амортизації необоротних активів у розрізі груп; забезпечення нормами нарахування амортизації необоротних активів у розрізі груп; вибір регістрів для нарахування та обліку амортизації; відображення сум нарахованої амортизації у системі рахунків; облік зносу кожного об’єкта основних засобів.

Методи амортизації наведені у П(С)БО 7 «Основні засоби»: 1) прямолінійний; 2) зменшення залишкової вартості; 3) прискореного зменшення залишкової вартості; 4) кумулятивний;

5) виробничий [39]. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. У разі зміни цього способу переглядається метод амортизації, який запроваджується з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про його зміну.

Метод амортизації нематеріального активу обирається із урахуванням умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо їх визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До них належать активи, щодо яких підприємство не визначило обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від їх використання.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об’єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об’єкта 100 % його вартості. Методи, що застосовують для нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, відрізняються від методів, що застосовуються для основних засобів, тому підприємству необхідно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до їх складу. Об’єкти вартістю до 6 000 грн є малоцінними необоротними матеріальними активами, відповідно, об’єкти понад зазначену вартість – основними засобами.

Метод нарахування амортизації для кожної групи основних засобів та терміни корисного використання зазначають у Наказі про облікову політику. Для кожного об’єкта при зарахуванні на баланс визначають строк корисного використання (експлуатації),

протягом якого буде нараховуватись амортизація. Нарахування амортизації здійснюється протягом **строку корисного використання (експлуатації) об'єкта** – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг). Термін корисного використання впливає на суму амортизації звітного року, а тому і на фінансові результати та оподатковуваний прибуток, тому має бути встановлений оптимально. Строк корисного використання об'єкта встановлюється підприємством у разі визнання цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Облікова політика не може містити самі строки корисного використання кожного об'єкта основних засобів, тому що неможливо передбачити строк корисного використання по об'єктах, які будуть вводитись в експлуатацію у майбутньому, а у ній обґрунтовуються процедури, за якими воно буде:

– визначати строки корисного використання у разі зарахування об'єкта основних засобів на баланс;

– переглядати строки корисного використання по об'єктах основних засобів, які вже перебувають в експлуатації.

При визначенні строку корисного використання враховують:

– очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;

– фізичний та моральний знос, що передбачається;

– правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта, інші фактори.

Знос (амортизація) може нараховуватись з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених ПКУ. Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів застосовуються із дотриманням певних вимог:

1) якщо строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів у бухгалтерському обліку менші

мінімально допустимих строків амортизації, то для розрахунку використовуються строки, встановлені ПКУ;

2) якщо строки корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів в бухгалтерському обліку дорівнюють або більші за ті, що встановлені ПКУ, то для розрахунку амортизації використовуються строки, встановлені у бухгалтерському обліку.

Строк корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання. Починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання, амортизація нараховується виходячи з нового строку.

Для організації обліку амортизації необоротних активів необхідно обрати метод амортизації, визначити структуру носіїв інформації, порядок обліку сум амортизації на рахунках бухгалтерського обліку. Порядок розрахунку суми амортизації за місяць в основному залежить від форми бухгалтерського обліку та технічних засобів, які визначають форму носіїв інформації. Вхідною інформацією для нарахування амортизації є показники щодо наявності основних засобів за групами та місцями використання. Джерелом такої інформації є картотека інвентарних карток. Для нарахування амортизації використовують Розрахунок або Відомість (табл. 7.9).

Таблиця 7.9

Відомість обліку амортизації основних засобів

№ з/п	Інвентарний номер	Назва об'єкта основних засобів	Місце експлуатації	Дата введення в експлуатацію	Первісна ва вартість	База для нарахування зносу	Норма амортизації	Строк корисного використання..	...	Сума амортизації	Сума накопиченого зносу	Залишкова вартість
1	2	3	4									

У відомості зазначають: інвентарний номер кожного об’єкта, його назву, первісну вартість, залишкову вартість на початок року, норму амортизації та суму нарахованої амортизації за кожний місяць. У відомостях основні засоби групують за нормами амортизації відповідно до нормативних документів. Відомості складають за структурними підрозділами, центрами виникнення витрат, що дозволяє суми нарахованої амортизації списати на рахунки обліку витрат відповідних структур і відобразити у відомостях аналітичного обліку витрат і у регістрі синтетичного обліку – Журналі 5 або 5А. Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об’єкт основних засобів став придатним для корисного використання. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об’єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, дообладнання, консервацію.

7.5. Організація обліку нематеріальних активів

Для обліку руху і наявності об’єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів запроваджено спеціальні носії інформації та визначено порядок їх складання [10, 25, 40]. Їх можна застосовувати для оформлення операцій з іншими нематеріальними активами та ведення аналітичного обліку.

Уведення в експлуатацію нематеріальних активів оформляється Актом введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-1). Акт складається в одному примірнику для кожного об’єкта приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством. Акт заповнюється на основі технічної, науково-технічної та інших документів, що підтверджують майнові права на об’єкт нематеріальних активів (договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійного договору, авторського свідоцтва, свідоцтва на знак для товарів і послуг, патенту (деклараційного патенту) на

винахід, деклараційного патенту на корисну модель, патенту на промисловий зразок тощо). В акті наводиться характеристика такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання (письмовий та/або образотворчий опис з формулою, креслення, схема, зразок, дискета, аудіо-, відеокасета тощо), особливості і переваги, зазначаються основні якісні та кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності, вартість, строк корисного використання, особа, відповідальна за використання об'єкта, особливості і переваги.

Акт введення в господарський оборот права на використання вигід від скорочення викидів парникових газів складається за наявності верифікаційного висновку про обсяги скорочення антропогенних викидів парникових газів. Первинні документи про витрати на об'єкт нематеріальних активів, отриманий у результаті розробки, повинні, зокрема, містити інформацію про зміст витрат (виконання робіт зі створення нематеріального активу, витрачання матеріальних цінностей на створення об'єкта), кількісні і вартісні показники таких витрат, підписи уповноважених посадових осіб. Оформлений акт підписується головою та членами комісії, особою, відповідальною за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності, головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи особою, на те уповноваженою.

На кожний об'єкт нематеріальних активів за показними Акта ф. НА-1 бухгалтерія відкриває Інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. НА-2). Одна інвентарна картка може застосовуватись для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що уводяться (надійшли) в експлуатацію в одному календарному місяці та закріплюються за однією відповідальною за їх використання особою. У картках зазначають назву об'єкта права інтелектуальної власності та назву документації, на підставі якої об'єкт введено в експлуатацію (договір на використання майнових прав інтелектуальної власності, ліцензійний договір тощо), а також наводять основні, притаманні цьому об'єкту ознаки або властивості.

Вибуття об’єкта права інтелектуальної власності в інвентарній картці відмічають на підставі Акта вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-3). Акт складається комісією у двох примірниках на кожний окремий об’єкт нематеріальних активів. У ньому зазначаються причини вибуття (закінчення строку дії: майнових прав інтелектуальної власності, договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, зберігання інформації щодо об’єктів права інтелектуальної власності як комерційної таємниці, ліцензійного договору; дострокове припинення ліцензійного договору тощо). Перший примірник акта передається до бухгалтерії, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання об’єкта права інтелектуальної власності. Регістри аналітичного обліку об’єктів нематеріальних активів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені операції вибуття цих об’єктів.

Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (ф. № НА-4) складається в одному примірнику при проведенні інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об’єктів та за кожною особою, відповідальною за їх використання. До нього включається кожний окремий об’єкт права інтелектуальної власності.

Регістром аналітичного обліку нематеріальних активів є Відомість 4.3. Її відкривають щомісяця за показниками регістрів аналітичного обліку за попередній місяць, з яких переносять показники про залишки на початок поточного року до граф 1–8. Протягом звітного року щомісячно на підставі первинних облікових документів позиційним способом записують до граф 1–8 інформацію про придбані, отримані, створені нематеріальні активи, граф 9–11 – про переоцінку, зменшення і відновлення корисності нематеріальних активів, до граф 12–14 – про їх вибуття. На кінець кожного місяця наводиться сальдо вартості нематеріальних активів (графа 5) та їх зносу (графа 6) як результат підрахунків показників у цих графах на початок місяця, записів за поточний місяць у цих графах, а також у графах 9–14 з урахуванням відповідної суми амортизації з графи 8. Відомість 4.3 продовжується додатковими аркушами такого самого змісту і формату.

Практичні завдання

Мета: засвоєння методики групування основних засобів, техніки документування операцій з руху необоротних активів, методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку основних засобів.

Практичне завдання 1

Розробити схему обліку необоротних активів.

У ній вказати взаємозв'язок між первинними документами, регістрами аналітичного та синтетичного обліку та формами звітності.

Практичне завдання 2

Розробити перелік показників з обліку основних засобів (табл. 7.10).

Таблиця 7.10

Перелік показників з обліку основних засобів

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		

Практичне завдання 3

Розробити операграму акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (табл. 7.11).

Таблиця 7.11

Операграма акта приймання-передачі основних засобів

Види робіт	**Виконавці**			

Практичне завдання 4

Розробити перелік інвентарних номерів основних засобів (табл. 7.12).

Таблиця 7.12

Перелік інвентарних номерів основних засобів

Назва об'єктів	Субрахунок обліку	Номер підгрупи	Порядковий номер об'єкта у підгрупі
Будівля адміністрації			
Цегляний будинок цеху пошиття			
Панельна будівля майстерень			
Машина швейна RS-240			
Машина швейна Star-55			
Машина швейна BROTHER M-1034D			
Машина швейна BROTHER NV-4000			
Оверлок BROTHER - RS-260			
Оверлок BROTHER M-1034D			
Оверлок BROTHER M-2340CV			
Оверлок RS-1260			
Комп'ютер			
Принтер лазерний HP 3518SR			
Ксерокс HP 334W			
Ксерокс HP 1244WP			

Практичне завдання 5

Розробити зведений графік з обліку основних засобів (табл. 7.13):

Таблиця 7.13

Зведений графік з обліку основних засобів

Назва документа	Створення документу		Перевірка та затвердження		Передавання до бухгалтерії		Перевірка і обробка у бухгалтерії		Передача до архіву	
	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін	Відповідальний	Термін

Практичне завдання 6

Розробити графік руху документів з обліку основних засобів (табл. 7.14).

Таблиця 7.14

Графік руху документів з обліку основних засобів

Назва документа	**№ форми**	**Відповідальний за складання та оформлення**	**Час складання**	**Роботи, що виконують при складанні документа**	**Відповідальний за приймання і перевірку документа**	**Дата подання документа до бухгалтерії**	**Роботи, що виконуються у бухгалтерії**	**Регістри, що складаються на підставі документа**

Практичне завдання 7

Розробити графік роботи сектора з обліку основних засобів (табл. 7.15).

Таблиця 7.15

Структурний графік роботи сектору з обліку основних засобів

Назва роботи (документа)	**Термін виконання робіт**		**Посада виконавця**	**Відмітка про виконання**
	Число	**час**		

Практичне завдання 8

Розробити структуру облікової політики щодо необоротних активів (рис. 7.12).

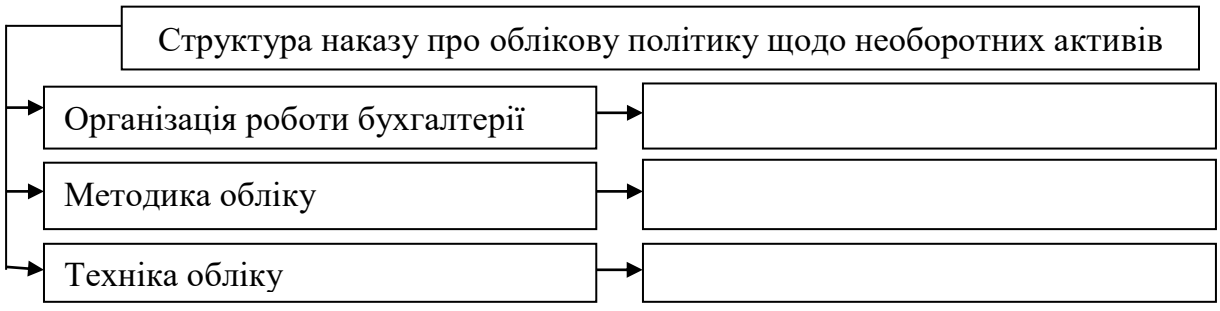


Рис. 7.12. Структура наказу про облікову політику щодо необоротних активів

Практичне завдання 9

Розробити перелік елементів облікової політики щодо необоротних активів (табл. 7.16).

Таблиця 7.16

Елементи облікової політики щодо необоротних активів

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів оцінки та обліку необоротних активів

Практичне завдання 10

Розробити індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку основних засобів (табл. 7.17).

Таблиця 7.17

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку основних засобів

Виконана робота	Строк виконання		Кому передаються дані про виконану роботу	Хто заміщує основного працівника
	дата	години		

Питання для самоконтролю знань

1. Варіанти організації обліку основних засобів, їх переваги та недоліки.
2. Організація матеріальної відповідальності за збереження основних засобів.
3. Види інвентарних об’єктів основних засобів та порядок їх формування
4. Класифікація основних засобів.
5. Порядок розробки інвентарних номерів основних засобів.
6. Організація документування операцій з руху основних засобів.
7. Організація обліку надходження основних засобів.
8. Організація обліку наявності основних засобів.

9. Організація обліку вибуття основних засобів.

10. Організація обліку амортизації (зносу) основних засобів.

11. Організація обліку витрат на поліпшення основних засобів.

12. Організація документування операцій з руху нематеріальних активів.

13. Організація аналітичного та синтетичного обліку нематеріальних активів.

14. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів.

15. Особливості організації роботи бухгалтерії з обліку основних засобів.

Проблемні питання та ситуаційні завдання

1. Як техніко-економічні особливості необоротних активів впливають на організацію їх обліку?

2. Які особливості організації первинного обліку необоротних активів?

3. Обґрунтуйте переваги і недоліки кожного з варіантів розробки інвентарних номерів необоротних активів.

4. Обґрунтуйте необхідність інвентарних номерів необоротних активів.

5. За результатами якої з нижчеперерахованих подій основні засоби визнаються об’єктом обліку?

а) структурний підрозділ підприємства подає до відділу постачання замовлення на придбання верстату;

б) відділ постачання направляє замовлення постачальнику на поставку верстату;

в) постачальник відвантажує верстат;

г) підприємство отримує верстат і оприбутковує на склад;

д) працівники підприємства встановлюють верстат у цеху та здійснюють його пробний пуск;

е) комісія приймає верстат в експлуатацію і складає акт приймання-передачі основних засобів.

6. Які методичні прийоми обліку необоротних активів забезпечують їх збереження?

Тестові питання

1. Методологічні засади обліку основних засобів регламентуються:

а) П(С)БО 8;
б) П(С)БО 10;
в) П(С)БО 7;
г) П(С)БО 2.

2. Акти приймання-передачі основних засобів затверджує:

а) комісія;
б) керівник підприємства;
в) матеріально-відповідальна особа;
г) головний бухгалтер.

3. Акти приймання-передачі основних засобів складає:

а) керівник підприємства;
б) головний інженер;
в) комісія;
г) матеріально-відповідальна особа.

4. Акти списання основних засобів складає:

а) комісія;
б) комірник;
в) матеріально-відповідальна особа;
г) головний бухгалтер.

5. Рішення про ліквідацію основних засобів приймається:

а) керівником підприємства;
б) власниками підприємства;
в) комісією і керівником підприємства;
г) відповідно до статуту підприємства.

6. Акти списання основних засобів затверджує:

а) комісія;
б) керівник підприємства;
в) матеріально-відповідальна особа;
г) головний бухгалтер.

7. Матеріальні цінності від ліквідації основних засобів оприбутковують за:

а) податковою накладною;

б) товарно-транспортною накладною;

в) актом приймання матеріалів;

г) накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

8. Інвентарний номер присвоюють:

а) кожному об’єкту основних засобів;

б) групі однакових об’єктів;

в) вибірково;

г) запасам.

9. Основним засобам присвоюють номер:

а) номенклатурний;

б) інвентарний;

в) податковий;

г) індивідуальний.

10. Індивідуальний номер кожного об’єкта основних засобів:

а) номенклатурний;

б) інвентарний;

в) податковий;

г) класифікаційний.

11. Регістр аналітичного обліку основних засобів:

а) інвентарна картка;

б) картка обліку основних засобів;

в) матеріальний звіт;

г) картка складського обліку.

12. Регістр аналітичного обліку основних засобів:

а) інвентарний список;

б) інвентарний опис;

в) інвентаризаційний опис;

г) опис інвентарних карток.

13. Регістр аналітичного обліку основних засобів:

а) журнал 4, відомість 4.1;

б) картка складського обліку;

в) інвентарна картка;

г) інвентаризаційний опис.

14. Регістр синтетичного обліку основних засобів:

а) ж 4;

б) ж 4, відомість 3.3;

в) інвентарна картка;

г) ж 4 відомість 4.1.

15. Опис інвентарних карток призначений для:

а) самостійного значення не має;

б) реєстрації інвентарних карток;

в) інвентарного обліку об’єктів;

г) контролю за наявністю карток.

16. Інвентарні картки основних засобів зберігають:

а) за місцями експлуатації об’єктів;

б) на складі;

в) у матеріально-відповідальної особи;

г) у бухгалтерії в картотеці.

17. За місцями експлуатації основні засоби обліковують у:

а) інвентарних описах;

б) картках складського обліку;

в) інвентарних списках;

г) всі наведені варіанти правильні.

18. Метод амортизації основних засобів підприємством обирається згідно зі:

а) статутом підприємства;

б) Наказом фіскальної служби;

в) П(С)БО 9;

г) самостійно, згідно з наказом про облікову політику.

19. Амортизацію основних засобів починають нараховувати з:

а) дати надходження об’єкта основного засобу на підприємство;

б) місяця, наступного за місяцем, в якому об’єкт став придатним для корисного використання;

в) дати введення об’єкта основного засобу в експлуатацію;

г) з моменту оплати за придбаний об’єкт основних засобів.

20. Об’єкти, передані в операційну оренду:

а) переходять на баланс орендаря;

б) залишаються на балансі орендодавця;

в) обліковуються орендодавцем на позабалансовому рахунку;

г) правильної відповіді немає.

21. Регістр обліку капітальних інвестицій:

а) журнал 4, відомість 4.1;

б) журнал 4, відомість 4.2;

в) журнал 4, відомість 4.3;

г) журнал 7, відомість 7.1.

22. Регістр синтетичного обліку нематеріальних активів:

а) ж 4 та в – 4.3;

б) ж 4;

в) інвентарна картка;

г) оборотна відомість.

23. Приймання основних засобів в експлуатацію оформлюється:

а) прибутковим ордером ф. ОЗ-1;

б) актом приймання-передачі основних засобів;

в) накладною приймання основних засобів;

г) інвентарною карткою обліку основних засобів.

Рекомендовані джерела: [5; 7; 8; 10; 11; 13; 19; 22; 25; 29; 36; 39; 40; 44; 49; 109].

ТЕМА 8
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

8.1. Основи організації обліку запасів.

8.2. Класифікація запасів та методи розробки номенклатурних номерів.

8.3. Організація документування операцій з руху запасів.

8.4. Організація обліку запасів у місцях зберігання.

8.5. Організація аналітичного і синтетичного обліку запасів.

8.6. Організація обліку малоцінних швидкозношуваних предметів.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– порядок розробки класифікації запасів;

– методи та системи розробки номенклатурних номерів запасів;

– порядок організації матеріальної відповідальності за збереження запасів;

– методи кількісно-сортового обліку запасів;

– техніку документування операцій з руху запасів;

– методику й техніку аналітичного й синтетичного обліку запасів у місцях зберігання та у бухгалтерії;

– методику й техніку обліку малоцінних швидкозношуваних предметів.

Ключові слова: запаси, одиниця обліку запасів, номенклатурний номер, матеріальна відповідальність, методи кількісно-сортового обліку запасів, малоцінні швидкозношувані предмети.

8.1. Основи організації обліку запасів

На організацію обліку запасів впливають їх специфічні особливості та роль у фінансово-господарській діяльності підприємства. Запаси є найбільшою складовою активів кожного суб'єкта господарювання, тому їх необґрунтовані втрати, псування або крадіжки спричиняють підприємству значні збитки. Крім того, запаси є основою продукції, що виробляється підприємством; використовуються для надання послуг, виконання робіт, в управлінні, тому зниження матеріальних витрат безпосередньо збільшує прибуток. Раціональне використання сировини і матеріалів, їх збереження безпосередньо залежать від раціональної організації обліку. Зміст і завдання організації обліку запасів полягають у визначенні складу інформації, що надходить та формується у системі обліку, виборі методів і способів збору, обробки та видачі інформації для прийняття управлінських рішень, шляхів і способів наукової організації праці матеріального відділу бухгалтерії.

Основними обліково-економічними завданнями та об'єктами організації обліку запасів є: 1) облік і поточний контроль запасів у процесі їх придбання; 2) облік і контроль наявності, руху та збереження запасів на складах та інших місцях зберігання; 3) облік і контроль руху та використання запасів у діяльності підприємства, у тому числі у виробництві.

Для успішного функціонування підсистеми обліку запасів необхідно створити **передумови**: забезпечити стабільне й ритмічне матеріально-технічне постачання сировини і матеріалів; планування потреб кожного структурного підрозділу у запасах; лімітування залишків запасів на складах та нормування матеріальних витрат; організацію зберігання запасів на складах згідно з вимогами нормативних документів та особливостей матеріальних цінностей; сувору матеріальну відповідальності за збереження запасів; наявність сучасної комп'ютерної техніки. Відсутність тих чи інших передумов негативно впливає на організацію обліку запасів, а тому і на якість облікової інформації та прийняття управлінських рішень.

При веденні обліку запасів бухгалтерія суворо дотримується вимог нормативних документів, зокрема, П (С) БО 9 «Запаси», яким визначено принципи визнання, оцінки та обліку запасів [41], а також Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, що регламентують порядок документального оформлення операцій з руху запасів [9]. Крім того, на кожному підприємстві необхідно розробити внутрішні робочі документи, адаптовані до організаційно-технічних умов та особливостей виробничого процесу. До їх складу належать наказ про облікову політику, інструкції з інвентаризації, з обліку запасів на складах та за місцями використання, з контролю за ввезенням та вивезенням запасів на територію підприємства.

Для забезпечення суворої матеріальної відповідальності за збереження цінностей та їх раціональне використання кожний об'єкт обліку закріплюється за матеріально-відповідальною особою. При їх призначенні враховують:

– вік працівника, особи, які не досягли 18-річного віку, не можуть призначатись матеріально-відповідальними особами;

– посада чи роботи включені до переліку, затвердженого у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

З кожною матеріально-відповідальною особою укладається договір про повну матеріальну відповідальність у письмовій формі. Він зберігається в особовій справі працівника у відділі кадрів. Працівника під підпис ознайомлюють із наказом (посадовою інструкцією), у якому визначено його функціональні (посадові) обов'язки та сфера матеріальної відповідальності.

Наказом по підприємству призначаються особи, які мають право підписувати документи і надавати дозвіл на видачу зі складу цінностей та їх вивезення за межі підприємства. Картки зі зразками підписів таких осіб передають на склади кожній матеріально-відповідальній особі.

Для раціональної організації обліку необхідно визначитись із одиницею обліку запасів (їх найменування або однорідна група (вид). Найчастіше одиницею обліку запасів обирають кожне найменування цінностей, що використовується у певних цілях і відрізняється певними технічними характеристиками (маркою,

типом, сортом, профілем та розміром). Їх вибір залежить від технологічних особливостей процесу виробництва, асортименту запасів, їх ролі у виробничому циклі. Перелік одиниць запасів наводиться у **номенклатурі запасів** – це систематизований перелік матеріальних цінностей, упорядкований за їх роллю у процесі виробництва та технічними властивостями. У номенклатурі про кожну одиницю обліку запасів вказують інформацію: технічно правильну назву, повну технічну характеристику (сорт, розмір, марка та ін.), одиницю виміру і номенклатурний номер.

Номенклатурний номер – це постійно діюче скорочене позначення умовно присвоєне кожній назві цінностей. Його зазначають в усіх первинних документах, якими оформляють рух запасів, і в облікових регістрах. Використання номенклатурних номерів для обліку запасів значно скорочує кількість помилок в їх обліку; унеможливлює пересортування та плутанину. Види і системи номенклатурних номерів зображено на рис. 8.1.

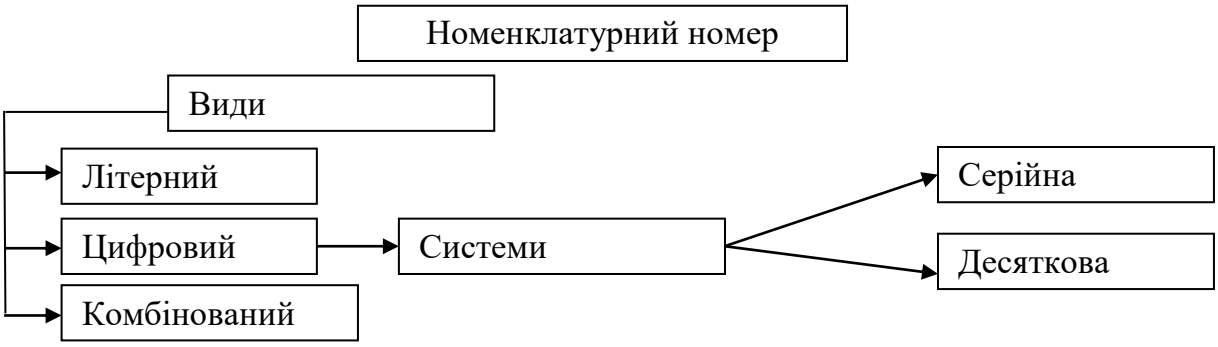


Рис. 8.1. Види і системи номенклатурних номерів

Номенклатурний номер (умовне позначення) може бути цифровим, літерним та комбінованим. Найбільш поширеною в нинішніх умовах є цифрові номери. Її розробляють за серійною або десятковою системою.

За десяткової системи нумерації для кожної групи, підгрупи і назви матеріалів виділяється відповідне число знаків. Наприклад, один знак (перший) виділяється для назви групи від 0 до 9; два знаки (другий і третій) для підгрупи – від 0 до 99; два знаки (четвертий і п’ятий) чи всі три знаки (четвертий, п’ятий і шостий) – для назви матеріалу всередині підгрупи – від 0 до 99 чи навіть

до 999. Наприклад, № 074009 буде означати за таких умов, що матеріал належить до 0 групи, підгрупи 74 і має в цій підгрупі порядковий шифр № 009.

За серійної нумерації увесь перелік запасів поділяють на групи за обраною ознакою, найчастіше – за призначенням матеріальних цінностей (основні, допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини тощо). Мінімальна кількість груп обмежена кількістю рахунків та субрахунків, а максимальна дорівнює 10 для того, щоб при шифруванні груп достатньо було одного цифрового знаку. Група повинна відображати техніко-економічний зміст запасів, що включені до її складу. Перелік номенклатурних номерів запасів розробляється у таблиці, де вони поділяються на групи та підгрупи. За кожною підгрупою складається детальний перелік запасів, де кожний сорто-розмір записується окремою позицією (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Класифікація запасів на підприємстві

Субрахунок	Номер і назва групи	Порядковий номер у групі				
		000	100	200	300	400
201 Сировина і матеріали	1 Основні матеріали	борошно	цукор	родзинки	Яєчний порошок	дріжджі
	2 Допоміжні матеріали	олія	Масло вершкове	маргарин	ароматизатори	сіль
203 Пальне	1 Нафто продукти	бензин	мазут	соляра		
	2 Газ	природний	скраплений			
	3 Мастильні матеріали	масло	антифриз			
221 Інструменти		викрутки	стамески	молотки		
222 Спецодяг та спецвзуття	1 Куртки	ватні	брезентові	гумові	лляні	
	2 Комбінезони	ватні	брезентові	лляні		
	3 Рукавички	гумові	брезентові			
	4 Спецвзуття	чоботи	туфлі	капці	балдахіни	боти
223 Інший інвентар	1 Господар. інвентар	відра	віники	совки		
	2 Канцтовари	ручки	олівці	папір	лінійки	степлери

До списку спочатку записують назву запасів, а потім позначають їх властивості, наприклад, «Борошно пшеничне вищого ґатунку» або «Бензин А-96». Не припускається повторний запис того самого виду запасів під різними назвами. Виходячи із номерів груп та підгруп та порядкових номерів запасів у кожній підгрупі, встановлюється семизначний номенклатурний номер для кожного виду запасів. Він складається з номеру синтетичного рахунку (два знаки), субрахунку (один знак), номера групи (один знак) та порядкового номера у групі (три знаки) (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Перелік номенклатурних номерів запасів

Субрахунок обліку запасів	Номер облікової групи	Порядковий номер у групі	Назва запасів	Номенклатурний номер
201	1	001	Борошно вищого ґатунку	2011001
201	1	010	Борошно І ґатунку	2011010
201	1	020	Борошно ІІ ґатунку	2011020
201	1	100	Цукор – пісок	2011100
201	1	300	Яєчний порошок	2011300
201	1	200	Родзинки	2011200
201	1	400	Дріжджі	2011400
221	1	100	Викрутки	2211100
221	1	200	Стамеска	2211200
221	1	300	Молотки	2211300
222	2	100	Комбінезон брезентовий	2222100
224	1	001	Респіратор	2241001
223	1	001	Відра	2231001

У кожній підгрупі запасів залишають резерв вільних номерів для поповнення новими видами запасів.

Важливою складовою організації обліку запасів є вибір **методу кількісно-сортового обліку**, який обирається виходячи з переваг і недоліків кожного методу та особливостей технології й організації виробництва, частоти відпуску цінностей зі складів, форми обліку на підприємстві, побудови апарату бухгалтерії. Найбільш розповсюджені методи обліку запасів:

1) кількісно-сумовий – облік ведуть у натуральних показниках на складах у картках кількісно-сортового обліку, а в бухгалтерії – у

відомостях кількісно-сортового обліку, що призводить до дублювання облікових операцій та невмотивованого зростання обсягів облікової роботи;

2) при оперативно-бухгалтерському (сальдовому) методі аналітичний облік запасів комірники ведуть у натуральних показниках лише на складах у картках складського обліку. У бухгалтерії аналітичний облік запасів ведуть лише у вартісному вираженні у групувальних та накопичуваних відомостях та узагальнюють інформацію у Відомості 5.1;

3) при комп'ютерному методі використовують електронні носії інформації. До електронних карток складського обліку запасів записують операції з руху запасів, а обігово-сальдова відомість обліку запасів у розрізі складів та матеріально-відповідальних осіб складається автоматично як щоденно, так і у цілому за місяць.

Схема сальдового методу обліку запасів зображена на рис. 8.2.

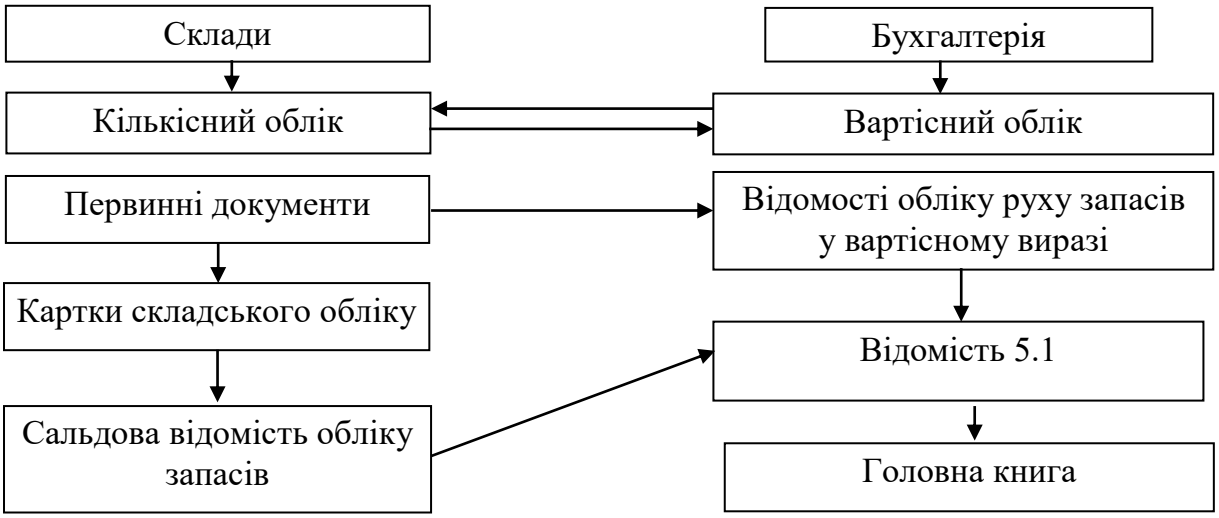


Рис. 8.2. Схема сальдового методу обліку запасів

Для прискорення облікової роботи та зменшення помилок розробляють **постійну інформацію** з обліку запасів. Її види:

– норми та нормативи (залишків запасів на складах, у цехових коморах, на робочих місцях, матеріальних витрат, відходів та втрат матеріалів, спецодягу);

– шифри причин та винуватців відхилень від норм;

– шифри облікових показників;

– нормативи транспортно-заготівельних витрат, прейскуранти та цінники, стандартні розміри матеріалів (довжина, ширина, товщина).

Постійну інформацію розробляє, збирає та оновлює матеріальний відділ бухгалтерії разом з нормувальниками. Її вводять у пам'ять комп'ютерів для використання усіма підрозділами підприємства. Головний бухгалтер та бухгалтер матеріального відділу контролюють упорядкованість інформації та можливість використання в обліковому процесі без будь-якої доробки.

Основою організації обліку запасів є Наказ «Про облікову політику». У першому розділі наказу визначаються виконавці облікових робіт (бухгалтери або відділ, сектор бухгалтерії), розробляються внутрішні нормативні документи, що регламентують роботу матеріального відділу бухгалтерії. У другому розділі розробляються основні положення з визнання, класифікації, оцінки запасів. У третьому – визначається відповідальність посадових осіб за підписування первинних документів з руху запасів (рис. 8.3).

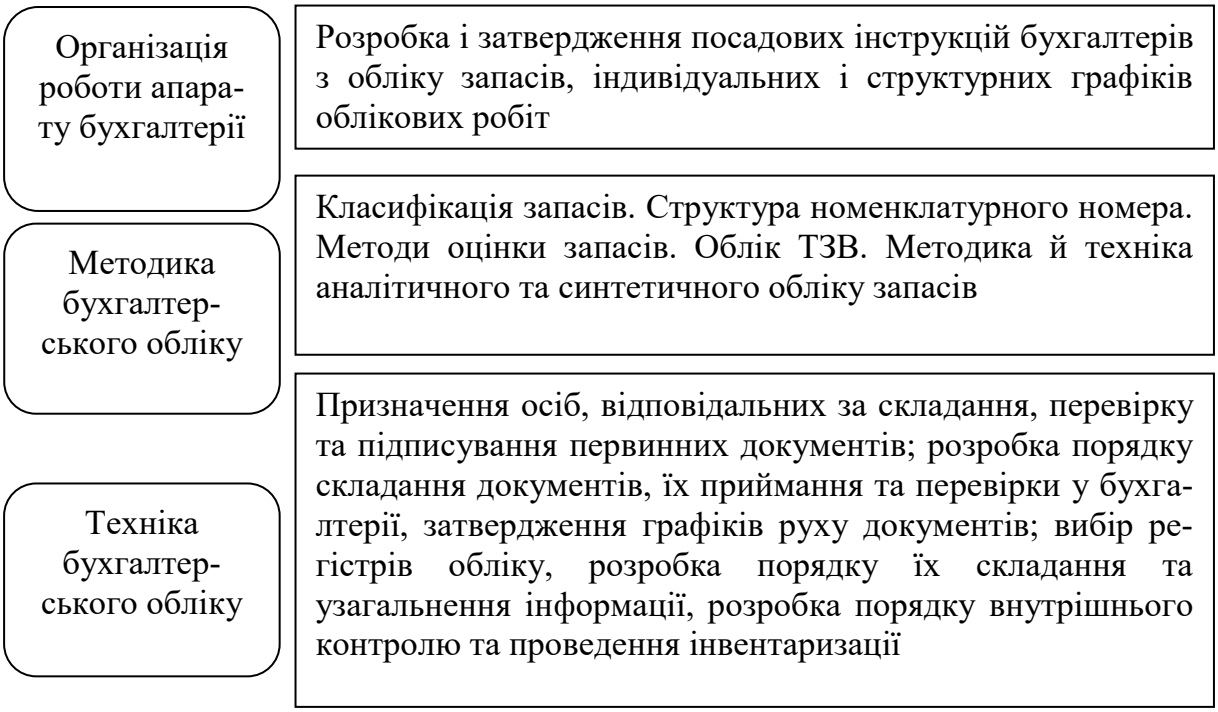


Рис. 8.3. Структура Наказу «Про облікову політику» щодо запасів

У наказі про облікову політику деталізують основні елементи облікової політики щодо запасів (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Елементи облікової політики щодо запасів

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів оцінки і обліку запасів
Класифікація запасів	Розробка класифікації запасів за групами, підгрупами, типами, сортами. Формування структури інвентарного номеру запасів
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)
Поріг суттєвості	Встановлюється поріг суттєвості для оприбуткування запасів на баланс
Методи оцінки вибуття запасів	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу
Методи оцінки та обліку транспортно-заготівельних витрат	Порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат; – окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат
Порядок аналітичного обліку запасів	Методи кількісно-сортового обліку запасів. Організація обліку запасів у місцях зберігання. Організація обліку запасів у бухгалтерії
Облік МШП	Розробка порядку ведення оперативного обліку та списання МШП

У Наказі «Про облікову політику щодо обліку запасів за місцями зберігання» висвітлюють порядок обліку запасів за їх групами (видами) у кожному місці зберігання (на складах, у коморах, холодильниках), вибір регістрів аналітичного обліку та порядок їх складання, порядок призначення матеріально-відповідальних осіб.

Підприємству доцільно встановити межу суттєвості для оприбуткування запасів на баланс, наприклад, 20 грн. Матеріальні цінності з нижчою ціною можуть безпосередньо передаватись у підрозділи для використання без попереднього оприбуткування на складі.

Підприємство обирає один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у П(С)БО 9 «Запаси» [41]. Для усіх одиниць запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується лише один із наведених методів.

Одним з важливих елементів облікової політики є вибір методів обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). У наказі про облікову політику необхідно детально розкрити методи обліку ТЗВ:

1) склад ТЗВ, сформований згідно з П(С)БО 9 «Запаси» (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);

2) порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу;

3) окремий субрахунок обліку ТЗВ;

4) метод списання ТЗВ (шляхом прямого включення до первісної вартості придбаних запасів або узагальнення на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і розподіл між одиницями обліку за середнім відсотком ТЗВ).

Включати ТЗВ до первісної вартості назв, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо належать до придбаних запасів. Якщо ТЗВ пов’язані із доставкою декількох найменувань, груп, видів запасів, то їх суму потрібно узагальнювати на окремому субрахунку у розрізі окремих груп запасів та щомісячно розподіляти між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці.

Сума ТЗВ, яка належить до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів, що вибули, та відображається на рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок звітного

місяця і сумою ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць:

$$\%\ ТЗВ = \frac{С-до ТЗВ + ТЗВ за місяць}{С-до_запасів + надходження_запасів} * 100\% .$$

Планом рахунків [19] не передбачено окремого рахунку для обліку ТЗВ, тому підприємство обирає його самостійно. Для обліку ТЗВ можна використовувати субрахунок 200 «ТЗВ», або відкривати субрахунки аналогічно їх переліку на рахунку 20 «Виробничі запаси» до рахунку 29, який залишається резервним у Плані рахунків. Для обліку ТЗВ, що виникли при придбанні товарів, пропонують використовувати субрахунок 289 «ТЗВ».

8.2. Організація документування операцій з руху запасів

Побудова процесу документування операцій з руху запасів залежить від структури та обсягів вихідної інформації, яка необхідна для управління запасами, тому її оптимальними складовими є:

1) облік надходження запасів на склади підприємства;

2) облік видачі сировини і матеріалів у виробництво;

3) облік видачі запасів для реалізації;

4) облік запасів у порядку їх внутрішнього переміщення.

Першочерговим етапом організації обліку руху запасів є оптимальний вибір вихідної оперативної та нормативно-довідкової інформації, а також визначення складу і змісту вихідної інформації. Оперативною інформацією є показники первинних документів, склад та порядок заповнення яких регламентується нормативними документами [32, 33, 35], а також альбомом типових документів, сформованим на підприємстві. Форми та склад реквізитів первинних документів регламентується альбомом первинних документів, а склад оперативної і нормативно-довідкової інформації визначається підприємством виходячи зі змісту господарських операцій, форми обліку, видів комп'ютерної техніки та потребами аналітичного і синтетичного обліку, а також складання звітності (табл. 8.4).

Таблиця 8.4

Перелік показників з обліку запасів

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		
Назва постачальників	Кількість запасів	Для обліку надходження запасів	Прибутковий ордер (ф. № М-4)
Назва структурного підрозділу, з якого надходять запаси (виготовлені на підприємстві, брак, поворотні відходи, матеріали від списання основних засобів або МШП)	Вартість запасів	Для обліку наявності запасів на складах та інших місцях зберігання	Акт приймання матеріалів (ф. № М-7). Акт-вимога на додатковий відпуск (заміну) матеріалів (ф. № М-10)
Назва структурного підрозділу, у який відпускаються запаси	Ціна за одиницю	Для обліку вибуття запасів	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8, М-9)
Технічно правильна назва запасів та їх технічна характеристика (марка, тип, сорт, профіль та розмір), номенклатурний номер. Одиниця виміру		Для обліку запасів, використаних у процесі діяльності	Товарно-транспортна накладна (ф. № ТН-1). Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)

Документування операцій з руху запасів є важливим елементом контролю наявності та збереження цінностей, тому його необхідно ретельно організувати. Перелік документів, які будуть використовуватись для обліку запасів, визначає головний бухгалтер виходячи з певних організаційно-технічних умов (специфіки виробництва, частоти відпуску запасів тощо). На вибір документів впливають конфігурація комп'ютерної програми з обліку запасів та склад вихідної інформації, а перевагу необхідно надавати багаторядковим, накопичувальним документам багаторазового використання. Форма документа та порядок його оформлення залежать від способу складання та обробки (ручний, механізований, комп'ютерний). Під час документування операцій з руху

запасів переважно використовується ручний спосіб складання документів, тому необхідно запроваджувати більш сучасні способи, зокрема, автоматизований, що значно зменшить обсяги облікової роботи та підвищить її якість.

Носієм нормативно-довідкової інформації є Класифікатор сировини, матеріалів та комплектуючих виробів та Довідник спеціалізованих норм затрат матеріалів на одиницю продукції у детальному розрізі.

Склад та зміст вихідної інформації визначаються потребами управління та оперативного економічного контролю, балансового узагальнення, складання звітності. Вихідна інформація видається у різних формах, що залежить від форми бухгалтерського обліку, методу кількісно-сортового обліку запасів, показників звітності та організаційно-технічного оснащення бухгалтерії.

Організація обліку надходження запасів на склади підприємства включає: встановлення порядку приймання запасів на склад; вибір форм первинних документів; розробку методики та техніки їх складання; розробку та затвердження графіків руху документів з обліку запасів.

Для раціональної організації обліку надходження запасів на підприємство необхідно розробити спеціальну інструкцію про порядок приймання завідувачами складів (комірниками) вантажів, що надходять на склад; зважування, перерахунку та обміру товарно-матеріальних цінностей; встановлення їх якості та комплектності поставок; складання первинних документів. В інструкціях також слід розробити порядок приймання вантажів експедиторами та іншими працівниками транспортно-експедиційного відділу підприємства на залізничних станціях та інших місцях (морських і річкових портах, аеропортах), складання комерційних актів, документування вантажів та здавання на склади підприємства.

Матеріальні цінності надходять на підприємство разом із супровідними документами постачальників (товарно-транспортними накладними, накладними на відпуск матеріалів). Їх реєструють у відділі постачання у журналі обліку вантажів, що надійшли (ф. № М-1) та передають до бухгалтерії. Після перевірки,

по суті, законності операції та правильності арифметичних підрахунків документи передають на склад для приймання вантажу.

При прийманні запасів на склад комірник повинен ретельно перерахувати, переважити та переміряти матеріальні цінності, встановити фактичну кількість кожної партії запасів та її відповідність показникам супровідних документів (пакувальних листів, накладних, тощо). Якість запасів визначають за встановленим зразком, також перевіряють комплектність (наявність усіх предметів, що входять до цього комплекту), цілісність тари, відповідність упаковки та маркування встановленим вимогам, а також показникам супровідних документів (сертифікату якості, санітарному сертифікату). Якщо при прийнятті запасів на склад не виявлено ніяких розбіжностей, вони оприбутковуються безпосередньо комірником (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Схема процесу приймання запасів

Підприємство може обрати один із двох варіантів документування операцій з руху запасів:

1) використання супровідних документів постачальників;

2) складання прибуткового ордера (ф. № М-4).

У разі застосування першого варіанта після приймання запасів комірник на супровідних документах постачальників проставляє штамп, у якому зазначає кількість оприбуткованих запасів, дату операції та підписується. При другому методі оформлюється прибутковий ордер в одному примірнику на фактичну кількість запасів, що надійшли.

У разі надходження запасів без документів («невідфактуровані поставки») або виявлення у процесі приймання недостач, порушення цілісності тари або упаковки, їх невідповідності вимогам стандартів, технічним умовам, кресленням, зразкам договору або показникам, зазначеним у супровідних документах, комірник припиняє процес приймання. Такі цінності приймає спеціальна постійно діюча комісія, призначена наказом по підприємству. До її складу включають бухгалтера матеріального відділу бухгалтерії, завідувача складом та представника постачальника або сторонньої незацікавленої організації. Комісія встановлює фактичну наявність запасів, їх якість та складає акт приймання матеріалів (ф. № М-7). У ньому зазначають назву матеріалів, одиницю їх виміру, шифр субрахунку, номенклатурний номер, фактичну кількість і вартість. Акт складається у двох примірниках. Один примірник використовують для приймання та обліку матеріальних цінностей, другий – для оформлення претензійного листа, що направляється постачальнику.

Запаси, придбані підзвітною особою за готівку, здаються на склад у разі, якщо їх вартість перевищує межу суттєвості для оприбуткування запасів на баланс, або така межа на підприємстві не встановлена. Комірник засвідчує приймання запасів штампом на супровідних документах (накладних, товарних чеках), зазначає їх кількість, дату операції та підписується. На основі супровідних документів із відмітками комірника складається звіт про використання коштів, виданих на відрядження та підзвіт, який підзвітна особа передає до бухгалтерії для оприбуткування цінностей.

Організація обліку вибуття запасів включає: визначення об’єктів обліку, складу і змісту вхідної та вихідної інформації, системи обробки показників документів; переліку документів,

необхідних для оформлення кожної операції (видача на виробничі потреби, передавання між структурними підрозділами, продаж, списання у разі невідповідності критеріям визнання активом); розробку робочої інструкції про порядок видачі зі складу кожного виду матеріальних цінностей; робочої інструкції зі складання документів; розробку графіків руху документів. Об'єктами організації обліку вибуття запасів є:

1) облік видачі матеріалів із складу підприємства у структурні підрозділи за рахунками обліку виробничих витрат та об'єктами обліку;

2) облік видачі матеріалів із цехових складів на виробництво за рахунками обліку витрат та робочими місцями;

3) виявлення відхилень фактичних матеріальних витрат від норм затрат;

4) виявлення залишків матеріалів на виробничих дільницях;

5) облік зайвих та непотрібних виробничим підрозділам матеріалів, що повертаються на склад;

6) облік відходів матеріалів та передачі їх з виробничих дільниць на склади.

Вибір носіїв інформації залежить від виду операції з руху запасів. Джерелом нормативно-довідкової інформації є Класифікатор сировини, матеріалів та комплектуючих виробів та Довідник норм затрат матеріалів на одиницю продукції у детальному розрізі (шифр цеха, дільниці, деталі, матеріалу, одиниці його виміру та норм витрат). Класифікатор і довідник розробляються безпосередньо на підприємстві. Оперативна, нормативно-довідкова інформація обробляється із використанням комп'ютерної техніки відповідно до конфігурації програми. Склад та зміст вихідної інформації визначається виходячи із потреб управління, а також прийнятої системи обробки показників про рух та використання матеріалів у виробництві.

Сировина, матеріали та комплектуючі вироби зі складу матеріально-відповідальною особою відпускаються за видатковими документами, які ретельно перевіряються на наявність усіх реквізитів і підписів, передбачених формою документа. Порядок документування операцій з відпуску виробничих запасів зі складів

підприємства залежить від частоти відпуску (систематично на виробничі потреби або одноразово на адміністративні, виробничі та інші потреби), від технології й організації виробництва, форми обліку.

Відпуск виробничих запасів на виробничі потреби оформляють **лімітно-забірними картками** (ф. № М-8, М-9) – це багаторядкові накопичувальні документи багаторазового використання, тому їх застосування значно скорочує обсяги документообігу та облікової роботи. Вони використовуються для систематичного відпуску у виробництво певного номенклатурного номера (або декількох номерів) запасів у межах місячного ліміту, необхідного для виготовлення одного виду продукції. Ліміт визначається виходячи з виробничої програми з виготовлення цього виду продукції та діючих норм витрат з урахуванням залишків невикористаних матеріалів у цехах на початок місяця. Лімітно-забірні картки виписуються у двох примірниках відділом постачання або економічним відділом на основі технологічних карт з виготовлення продукції. Один примірник картки видають цеху-одержувачеві, а другий передають на склад комірникові. Видачу матеріалів комірник відмічає в обох лімітно-забірних картках та у картці складського обліку, а одержувач підтверджує операцію у ній власним підписом. У обох примірниках лімітно-забірної картки комірник визначає залишок (сальдо) невикористаного протягом місяця ліміту виробничих запасів.

Понадлімітний і одноразовий відпуск матеріалів безпосередньо у виробництво зі складу й заміна одних видів матеріалів іншими допускається тільки з дозволу керівника, головного інженера чи іншої уповноваженої особи підприємства (організації) після погодження з відповідними відділами підприємства. До понадлімітного відпуску матеріалів відносять їх перевитрачання з поважної причини та на відшкодування браку. Він оформлюється актом-вимогою на додатковий відпуск (заміну) матеріалів (ф. № М-10). Акт виписують у двох примірниках: один примірник – для одержувача, другий – для складу. Здають акти-вимоги до бухгалтерії після видачі всієї кількості зазначених у них запасів.

Для обліку руху матеріальних цінностей усередині підприємства, а також при їх відпуску стороннім юридичним або фізичним особам складають накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф.№ М-11) у двох примірниках з обов'язковим підписуванням головним бухгалтером. Накладною оформлюють оприбуткування запасів із підрозділів підприємства, зокрема, поворотних відходів, відходів від браку, від ліквідації основних засобів, списання малоцінних та швидкозношуваних предметів та розбирання тимчасових нетитульних споруд.

Товарно-транспортну накладну (ф. № ТН-1) виписують під час перевезення запасів вантажним автотранспортом. Вона є підставою для списання матеріальних цінностей у продавця та оприбуткування їх у покупця, а також для обліку транспортної роботи. У ній вказують увесь перелік цінностей, що буде перевозитись певним автомобілем, та наводять їх характеристики. Накладну оформлює вантажовідправник окремо на кожну поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача. Вона підписується керівником підприємства або іншою уповноваженою особою та головним бухгалтером. ТТН виписують у чотирьох примірниках. Перший примірник накладної залишається на складі вантажовідправника для підтвердження операції з відвантаження цінностей. Другий, третій та четвертий примірники, завірені підписами й печатками (штампами) вантажовідправника, віддають водію. Другий примірник водій віддає вантажоодержувачу разом із матеріальними цінностями. Третій і четвертий примірники водій передає перевізникам. Третій примірник, який є підставою для розрахунків за надання автотранспортних послуг, перевізник надсилає замовнику автотранспорту для оплати за перевезення. Четвертий примірник додають до подорожнього листа. Він використовується для обліку транспортної роботи й нарахування заробітної плати водієві.

Первинні документи зі складу до бухгалтерії комірники здають за реєстром приймання-здачі документів (ф. № М-13). Реєстр оформлюють у двох примірниках. До нього записують назви і форми документів, що потрібно здати до бухгалтерії. Лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії одразу після використання

ліміту та обов'язково після завершення звітного місяця, навіть якщо ліміт за деякими картками не вичерпаний. Інші документи здаються одразу після виконання операції з приймання або видачі запасів за графіком документообігу. Після перевірки і приймання документів бухгалтер підписує реєстр, один примірник повертає комірникові, а інший залишає у бухгалтерії.

Для контролю за своєчасним складанням документів та їх просуванням до бухгалтерії розробляються графіки руху документів (табл. 8.5).

Таблиця 8.5

Графік руху документів з обліку запасів

Назва та номер документа	Відповідальний за		Підстава для складання	Термін створення	Куди передається	Термін передачі до бух.	Відпов. за обробку	Місце зберіган.
	складання	підписання						
Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Бухгалтер матеріального відділу	Керівник Гол. бухгалтер	Договір Заява Доручення на одержання цінностей	Щоденно 14–18 год.	Матеріальному складу Одержувачеві	Наступного дня після викон. операц	Старший бухгалтер матеріального відділу	Архів бухгалтерії, 3 роки
Лімітно-забірні картки	Технолог, економіст	Гол. технолог, гол. економіст	Технологічні карти Норми матер. витрат Виробнича програма	1–2 число кожного місяця	Матеріальному складу Одержувачеві	Після видачі ліміту, закінчення місяця		Архів бухгалтерії, 3 роки
Акт – вимога на додатковий відпуск (заміну) матеріалів	Бухгалтер матеріального відділу	Керівник Головний бухгалтер	Технологічні карти Виробн. програма Доповідна записка керівника підрозділу	Щоденно, 14-18 год.	Матеріальному складу Одержувачеві	Наступного дня після виконання операції		Архів бухгалтерії, 3 роки

У зведеному графіку руху документів з обліку запасів вказують назви усіх документів, якими оформлюють рух запасів як усередині підприємства (передавання між структурними підрозділами, оприбуткування поворотних відходів, супутньої продукції, кінцевого браку, матеріалів від ліквідації основних засобів та списання МШП), так і при відпуску покупцям. Детально вказують перелік облікових робіт від складання документа до передавання до архіву та осіб, відповідальних за виконання кожного виду робіт, час, відведений для виконання кожного виду робіт (у годинах і хвилинах) та місця зберігання документів після їх обробки у бухгалтерії Для деталізації зведених графіків розробляють індивідуальні графіки для кожного документа (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

Операграма руху накладної-вимоги на відпуск матеріалів

Назва операції	**Виконавці**				
	бухгалтер	**Гол. бух**	**керівник**	**комірник**	**архіваріус**
Складання накладної	*				
Перевірка і підписування		*	*		
Виконання операції				*	
Запис операції до картки складського обліку				*	
Приймання і перевірка	*				
Обробка і розцінка	*				
Запис операції до регістрів обліку відомості 5.1	*				
Передавання до архіву					*

Графіки під підпис доводять до усіх виконавців та підрозділів, яким потрібна інформація про рух документів. Вони є обов’язковою моделлю документообігу.

8.3. Організація обліку запасів на складах

Запаси на підприємствах зберігаються на складах та в інших місцях зберігання, у кожному з яких потрібно організувати облік. Структура та оснащення складського господарства залежать від обсягів, асортименту та специфіки запасів (фізико-технічних та хімічних особливостей), які впливають на умови зберігання, та дотримання яких сприяє збереженню цінностей. Структура складів може бути різноманітною (центральні склади та комори у структурних підрозділах, склади для окремих груп або видів запасів). Кожному складу, коморі чи іншому місцю постійного зберігання матеріальних цінностей присвоюють постійний номер (шифр). Його вказують в усіх первинних документах, якими оформлюється рух запасів по складу.

Усі місця зберігання товарно-матеріальних цінностей необхідно належно оснастити, спеціалізувати, пристосувати для зберігання певних видів запасів, забезпечити ваговимірювальними пристроями, тарою для вимірювання, пристосуваннями, що забезпечують правильне приймання, зберігання та відпуск цінностей. Вагові прилади необхідно періодично перевіряти в органах Держспоживстандарту України та отримати метрологічну атестацію (мати перевірочне тавро).

Важливою складовою є правильний, виважений підбір матеріально-відповідальних осіб для роботи на складах. Перевагу слід надавати фахівцям з матеріаловедення, які на попередніх місцях роботи проявили себе сумлінними, відповідальними, чесними виконавцями. Кандидатури на посаду завідувачів складів, комірників узгоджують з головним бухгалтером підприємства. З кожною матеріально-відповідальною особою укладають договір про повну матеріальну відповідальність у письмовій формі. Необхідно систематично підвищувати рівень їх ділової кваліфікації шляхом проведення семінарів, ознайомлення із нормативними документами, що регламентують облік запасів. Головний бухгалтер бере безпосередню участь у розробці посадових інструкцій завідувачів складів та комірників.

Головний бухгалтер повинен домагатись від керівників підприємства та відділу матеріально-технічного постачання створення необхідної кількості складів, сховищ, комор, що забезпечать зберігання усіх цінностей. Складський облік – це сортовий кількісний облік матеріальних цінностей, який ведеться у місцях їх зберігання безпосередньо матеріально-відповідальною особою. Головний бухгалтер бере активну участь в організації складського обліку. Він обирає форми регістрів обліку, визначає порядок їх оформлення та передачі на склад, інструктує матеріально-відповідальних осіб про порядок ведення складського обліку відповідно до нормативних документів та систематично слідкує за дотриманням цього порядку.

Організація обліку запасів на складах включає:

1) вибір регістрів кількісного-сортового обліку запасів на складах (книги або картки при ручному або комп'ютерному способі ведення обліку);

2) призначення на посаду працівників, що ведуть кількісний облік запасів (матеріально-відповідальних осіб, комірників);

3) забезпечення складів зразками підписів осіб, які мають право підписувати документи з руху запасів, а також працівників структурних підрозділів, що мають право одержувати цінності зі складів;

4) забезпечення складів журналами контрольних записів про стан складського обліку, бланками документів і регістрів, що використовуються для складського обліку;

5) встановлення графіка передавання первинних документів до бухгалтерії;

6) розробку порядку проведення інвентаризації як одного з видів контролю за збереженням запасів, дотриманням норм їх зберігання.

На складах запаси розміщують по секціях, у середині секцій – на стелажах, полицях, за найменуваннями, видами та сортами цінностей. Кожне місце зберігання цінностей нумерується. У місцях зберігання кожного виду товарно-матеріальних цінностей прикріплюють матеріальний ярлик (ф. № М-16). У ньому зазначають основні показники, що характеризують кожний вид

запасів, зокрема їх номенклатурний номер, тому ярлик служить паспортом для матеріальних цінностей. Запаси розміщують так, щоб забезпечити легкий і швидкий доступ до будь-якого з об'єктів матеріальних цінностей.

Для організації складського обліку у кожному місці зберігання матеріальних цінностей (складі, коморі, сховищі, тощо) обирають одну з двох видів (форм) регістрів складського обліку (або книги, або картки складського обліку). Найчастіше як при ручному способі ведення обліку, так і комп'ютерному використовують картки складського обліку матеріалів (ф. № М 12). Картки відкривають на початку року у бухгалтерії для кожного найменування запасів, що має окремий номенклатурний номер. У них заповнюють такі реквізити як: номер картки і складу, назва матеріалу, одиниця виміру, технічна характеристика (марка, сорт, профіль, розмір), облікова ціна, номенклатурний номер, норма залишку (максимум, мінімум), перехідний залишок запасів на початок року.

На кожній картці проставляється оптимальний розмір залишку цінностей, розрахований відділом матеріально-технічного постачання. Він визначається виходячи із виробничої програми, можливості оперативно доставляти матеріали тощо. Такий норматив розраховується виходячи із потреб виробництва, тому має бути достатнім для забезпечення процесу виробництва, але не понаднормовим, що призводить до заморожування обігових коштів підприємства. Картку підписує головний бухгалтер, його заступник або за його дорученням бухгалтер матеріального відділу. Заповнені картки передають завідувачу складом або комірнику під розписку у спеціальному реєстрі карток складського обліку матеріалів. За кожним складом ведеться окремий реєстр видачі карток складського обліку. У ньому вказують дату відкриття картки, її порядковий номер, номенклатурний номер та назву цінностей, одиницю їх виміру, облікову ціну, особистий підпис комірника про одержання картки, відмітку про її повернення у разі повного заповнення картки на складі. Таку картку комірник повертає до бухгалтерії, де на її основі виписують нову картку з новим номером.

У картках складського обліку матеріалів (ф. № М-12) завідувач складом (комірник) заповнює реквізити, що характеризують місця зберігання кожного номенклатурного номеру запасів (стелажі, чарунки тощо). Картки зберігають у спеціальній картотеці, де їх групують за технічними групами запасів відповідно до затвердженого переліку. Облік руху та наявності цінностей ведеться у картках лише у натуральних показниках. Комірник записує до карток складського обліку матеріалів кожну операцію на підставі первинних документів з обліку руху запасів та після кожного запису обраховує фактичний залишок цінностей. Цей залишок порівнюється із лімітом, зазначеним на картках. При використанні комп'ютерної техніки картки ведуть автоматично.

Якщо при запису до картки чергової операції комірник виявляє, що фактичний залишок менше оптимального запасу або його перевищує, то він зобов'язаний повідомити відділ матеріально-технічного постачання та матеріальний відділ бухгалтерії. Вони зобов'язані вживати негайних заходів для приведення залишків запасів до норми. Якщо запас перевищує норму, то бухгалтерія не видає доручень на одержання цінностей за понаднормовими поставками, затримує їх оплату, доповідає керівництву про виникнення понаднормових залишків запасів. При використанні комп'ютерної техніки така відомість формується автоматично і доводиться до зацікавлених відділів (осіб).

Для зіставлення показників складів та бухгалтерії з обліку запасів за кожний місяць станом на останній день звітного місяця матеріально-відповідальна особа формує в одному примірнику у кількісному виразі відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14). Відомості на початку року відкриває матеріальний відділ бухгалтерії окремо для кожного складу та кожної матеріально-відповідальної особи. Запаси у ній групуються за їх видами та субрахунками обліку, аналогічно їх групуванню у відомості 5.1. У кінці кожного місяця відомості передають комірникам. За показниками карток складського обліку матеріалів комірники переносять залишки на початок місяця кожного виду запасів. Заповнені відомості за графіком

повертаються до бухгалтерії, де бухгалтер проставляє ціни для кожного виду товарно-матеріальних цінностей, здійснює таксування, виводить підсумки залишків на складі за видами запасів (за субрахунками обліку), які порівнює з показниками аналітичного і синтетичного обліку у матеріальному відділі бухгалтерії.

Запаси, які не належать підприємству (прийняті на відповідальне зберігання, давальницька сировина, невідфактуровані поставки тощо) зберігаються відокремлено від інших. Їх облік ведуть у спеціальних книгах за видами, номенклатурними номерами запасів та за власниками, замовниками.

Контроль за наявністю та збереженням запасів здійснюється шляхом проведення інвентаризації та раптових перевірок. Планові інвентаризації проводяться за графіком, який розробляється у цілому на рік та з розбивкою на звітні періоди (квартал, місяць, декада). Організація інвентаризації запасів включає:

– планування термінів інвентаризації протягом року;

– підготовку робочих інструкцій з інвентаризації та організацію їх вивчення працівниками, яких включають до складу комісій;

– комплектування постійних робочих інвентаризаційних комісій;

– підготовку наказів про проведення інвентаризації;

– щоденний контроль за ходом інвентаризації й обробкою одержаних показників;

– документальну підготовку рішень інвентаризаційних комісій та наказів про результати перевірки;

– установлення порядку узагальнення результатів інвентаризації у звіті.

Організація інвентаризації здійснюється на підставі нормативних документів, а також робочих інструкцій, розроблених безпосередньо на підприємстві із урахуванням його організаційно-технічних особливостей, виробничої структури та графіків і планів інвентаризації.

8.4. Організація обліку запасів у бухгалтерії

Організація обліку запасів у бухгалтерії включає: розробку порядку приймання, перевірки та обробки документів; вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку запасів; методики та техніки аналітичного й синтетичного обліку запасів, зокрема обліку транспортно-заготівельних витрат; методики групування запасів та розробки номенклатурних номерів. Раціональна організація обліку запасів у бухгалтерії потребує детального регламентування порядку та періодичності здавання комірниками документів до бухгалтерії, порядку їх перевірки, обробки, групування та систематизації інформації у регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Матеріальний відділ бухгалтерії приймає від комірників первинні документи з обліку руху запасів у строки, встановлені у графіку документообігу (8.7).

Таблиця 8.7

Графік надходження документів з обліку запасів до бухгалтерії

Назва документа	Термін подання	Кому подають	Порядок подання	Строки перевірки
Лімітно-забірна картка	Після закінчення картки або місяця	Старший бухгалтер матеріального відділу	Особисто комірник	При прийманні
Акт-вимога на додатковий відпуск (заміну) матеріалів	Понеділок, середа, п’ятниця з 12 до 17 год.		Те саме	Те саме
Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Прибутковий ордер	Тесаме	Те саме	Те саме	Те саме
Товарно-транспортні накладні	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Акт приймання матеріалів	Щоденно з 15 до 17 год.	Те саме	Голова комісії	Те саме

Документи що надходять зі складу, ретельно перевіряються за усіма ознаками (за зовнішнім виглядом, по суті, законністю операції та правильністю арифметичних підрахунків), зокрема і шляхом зустрічної перевірки. Примірники лімітно-забірних карток, що надійшли зі складу, зіставляються з примірниками, що здають структурні підрозділи. Прибуткові ордери зіставляють з рахунками-фактурами, супровідними документами постачальників (товарно-транспортними накладними). Документи, які не відповідають вимогам, повертають на доопрацювання.

Документи, які пройшли перевірку, передаються на обробку бухгалтеру, який проставляє на них ціну запасів, здійснює таксування (обраховує вартість цінностей) та контирування (вказує кореспонденцію рахунків за господарськими операціями). Наступним етапом облікових робіт є введення інформації у пам'ять комп'ютера для процедур групування. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується у накопичувальних та групувальних відомостях аналітичного обліку, потім у регістрах синтетичного обліку та узагальнюється у формах звітності (рис. 8.5).

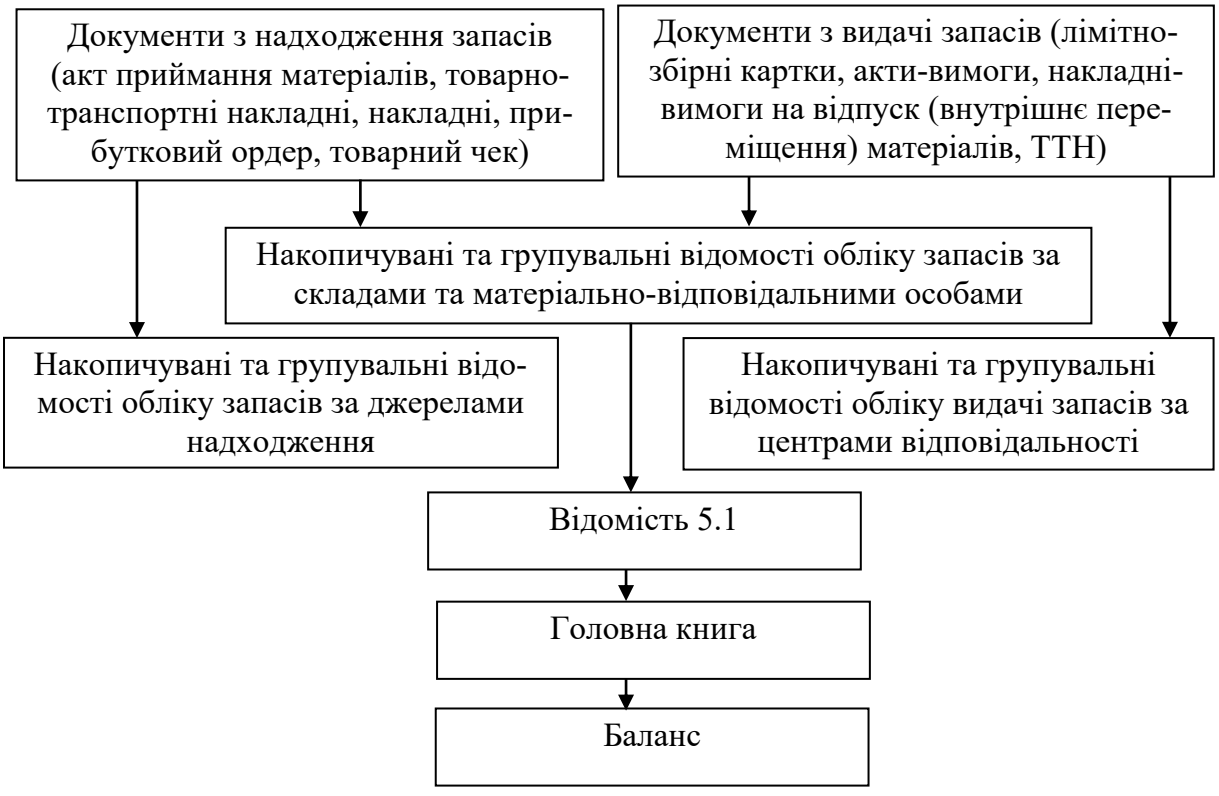


Рис. 8.5. Схема обліку запасів у бухгалтерії

У бухгалтерії облік запасів ведеться лише у грошовому виразі у розрізі субрахунків обліку запасів. Побудова аналітичного обліку запасів (вибір напрямів обліку та структури інформації) залежить від потреб управління, самостійно визначених підприємством. Найбільш розповсюдженими напрямами організації аналітичного обліку запасів у бухгалтерії є:

1) місця зберігання цінностей (склади, комори, цехи);

2) матеріально-відповідальні особи;

3) центри витрат та види діяльності;

4) групи запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» та плану рахунків.

Для обліку запасів за центрами відповідальності відкривають групувальні відомості за кожним складом та кожною матеріально-відповідальною особою. Після цього документи поділяють на прибуткові та видаткові. Показники прибуткових документів записують у відомості обліку за джерелами надходження запасів (від постачальників, з підрозділів підприємства, придбані підзвітними особами). У разі надходження цінностей від постачальників показники документів записують у відомість 3.3 та другий розділ журналу 3, від підзвітних осіб – у відомість 3.2 та 2 розділ журналу 3. Видаткові документи групують за об’єктами обліку витрат (за структурними підрозділами та об’єктами калькулювання). При побудові комп’ютерної конфігурації необхідно передбачити формування необхідних групувальних та накопичуваних відомостей та забезпечити наявність окремих відомостей за кожним напрямом аналітичного обліку запасів. Для забезпечення потреб аналітичного обліку на документах необхідно зазначати усі реквізити, необхідні для заповнення відомостей (номер (код) складу, код матеріально-відповідальної особи; від кого отримані цінності, кому і на які потреби видані із зазначенням кодів витрат та кодів об’єктів обліку (продукції, на виготовлення якої відпущені).

За показниками групувальних та накопичувальних відомостей складають відомість 5.1, яка є регістром аналітичного обліку запасів у бухгалтерії. Облік запасів у розрізі субрахунків обліку запасів ведеться за центрами відповідальності (матеріально

відповідальними особами, місцями зберігання та використання запасів) та об'єктами обліку витрат (структурними підрозділами). Відомість 5.1 заповнюють за показниками первинних документів (звітів) з обліку руху запасів. У відомості узагальнюють надходження запасів на склади (цехи, підрозділи, дільниці) у розрізі матеріально-відповідальних осіб та їх вибуття з місць зберігання за звітний період (або за більш короткий проміжок часу – декаду тощо). У графі 2 видаток запасів показують за групами за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цех, з цеху в інший цех, склад тощо) за місяць виділяють окремими сумами і зіставляють між собою. Вони мають бути однаковими.

У відомості визначають суму і середній відсоток ТЗВ, після чого розподіляють за методом, обраним підприємством. Також визначають величину відхилення фактичної собівартості запасів від їх поточної облікової оцінки. При застосуванні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю у відомості визначається фактична собівартість витрачених (вибулих), списаних зі складу запасів. Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) запасів за місяць (від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої, зі складу у цех, з цеху у цех тощо) виділяють окремими сумами.

За показниками відомості 5.1 до журналу 5 або 5А переносять фактичну собівартість виробничих запасів, витрачених на виробництво. Облік запасів, відпущених стороннім організаціям (покупцям), ведуть у відомості 3.1 та Розділі 2 журналу 3. Показники з руху запасів підсумовують у Головній книзі за субрахунками 201 "Сировина й матеріали".

Для ведення бухгалтерського обліку в умовах використання комп'ютерних технологій потрібно розробити довідники, налаштування програм, масиви вхідної та вихідної інформації аналітичного та синтетичного обліку (рис. 8.6).

Довіднику «ТМЦ» підпорядковуються довідник «Одиниці виміру» (використовується для збереження одиниць виміру ТМЦ), довідник «Ціни», довідник «Номенклатура запасів» та інші, які

дозволяють отримати детальну інформацію щодо кожного виду ТМЦ. Для обліку індивідуальних характеристик ТМЦ (склад або зміст, сорт, марка, профіль тощо) використовується розділ Системи «Номенклатор запасів», де для кожного номенклатурного номеру запасів введено повну інформацію.



Рис. 8.6. Схема обліку запасів при автоматизованій формі обліку

Оперативний аналіз залишків запасів і їхні обороти за будь-який період (мінімальний – один день) може бути здійснений за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що викликаються з меню «Звіти». Сальдо й обороти по рахунках (субрахунках) автоматично розраховуються і зберігаються як сума сальдо й оборотів по всіх складах, а сальдо й обороти по кожному складу розраховуються як сальдо й обороти по всіх запасах на цьому складі. Сальдо й обороти з окремої номенклатурної

одиниці запасів визначаються виходячи із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цієї одиниці запасу. Інформація, необхідна для такого багаторівневого угрупування результатів господарських операцій, формується виключно з проводок. Сукупність проводок, накопичених у програмі за весь період обліку, є основою для формування різних звітів, включаючи фінансову і податкову звітність

У процесі діяльності суб'єктів господарювання використовують сотні і навіть тисячі видів (назв) запасів, що надзвичайно ускладнює облік та робить його трудомістким, переобтяженим рутиною роботою, тому основними напрямами його удосконалення є: розробка та впровадження у практику найбільш раціональних носіїв інформації, способів документування та документообігу (автоматична фіксація показників безпосередньо на технічних носіях (терміналах, дисплеях), а у разі неможливості – заміна однорядкових та разових документів на накопичувальні, багаторядкові, розробка графіків руху документів); упровадження нових, більш прогресивних способів і методів обліку запасів (автоматизація обліку на основі використання комп'ютерної техніки); удосконалення контролю за збереженням та використанням матеріальних цінностей шляхом здійснення контролю за ввезенням на підприємство та вивезенням з нього запасів, контролю у процесі використання при виготовленні продукції, розробки інструкції з інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; підвищення рівня організації праці бухгалтерів матеріального відділу бухгалтерії, удосконалення робочих місць, їх оснащення сучасною комп'ютерною технікою з новітніми програмними продуктами.

Для упорядкування роботи матеріального відділу бухгалтерії необхідно складати індивідуальні графіки роботи кожного бухгалтера (табл. 8.8).

У графіках вказують терміни виконання бухгалтером облікових робіт, які він повинен виконувати згідно з посадовою інструкцією. Індивідуальні графіки розробляють на основі зведених графіків обліку запасів.

Таблиця 8.8

Індивідуальний графік роботи бухгалтера матеріального відділу

Назва робіт	Термін виконання
Приймання документів	Середа, п’ятниця з 15 до 17год.
Перевірка документів	Понеділок, четвер з 9 до 16 год.
Приймання матеріальних звітів про рух матеріалів, напівфабрикатів, сальдових відомостей	Кожного 10, 20, 30 числа з 9.00 до 16.00
Звірка матеріальних звітів з відомостями аналітичного обліку	6 і 7 числа з 9.00 до 16.00
Запис до регістрів аналітичного обліку запасів	Кожного 3 і 4 числа

8.5. Організація обліку малоцінних швидкозношуваних предметів

Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів організується аналогічно обліку інших видів запасів, але у наказі про облікову політику необхідно висвітлити специфічні питання організації обліку МШП, зокрема:

– перелік облікових груп та підгруп малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– робочий план рахунків з обліку МШП;

– порядок включення вартості МШП до витрат діяльності;

– порядок позабалансового обліку МШП, вартість яких не перевищує межу суттєвості для оприбуткування цінностей на баланс;

– порядок обліку інвентарної тари;

– порядок оперативного кількісного обліку МШП за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання;

– порядок обліку обміну інструментів, що стали непридатними для використання і не відповідають критеріям визнання активом, на нові, обліку поточного ремонту та відновлених МШП;

– порядок обліку інструментів та пристосувань у цехових видаткових коморах та обліку спецвзуття та спецодягу в експлуатації;

– порядок обліку списання МШП з експлуатації після закінчення її терміну або внаслідок непридатності предметів до подальшого використання.

Для розробки робочого плану рахунків МШП, які використовує підприємство, необхідно поділити на відповідні класифікаційні групи і для кожної групи виділити субрахунок обліку. Наприклад, на субрахунку 221 вести облік інструментів (пристосувань), 222 «Спецодяг», 223 «Спецвзуття», 224 «Засоби захисту», 225 «Господарський інвентар» тощо. Після цього кожну групу об’єктів поділити на підгрупи, типи та види МШП і присвоїти їм номер.

Оприбуткування МШП на склад здійснюється аналогічно оприбуткуванню решти запасів за методом, обраним підприємством. Для обліку руху МШП застосовують як первинні документи з обліку матеріалів (форми № М-4, М-8, М-9, М-11), так і інші, визначені нормативними документами. Вартість МШП, що передані в експлуатацію, списується з балансу. Для збереження МШП в експлуатації необхідно організувати оперативний кількісний облік предметів у натуральних показниках за місцями експлуатації та відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Для обліку інструментів у роздавальних коморах використовують «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)» (ф. № (МШ-1). Для обліку МШП, виданих під розписку робітнику чи бригадиру з роздавальної комори цеху для тривалого користування, використовують «Картку обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» (ф. № МШ-2). Для обліку інструментів, переданих на заточування або ремонт, що проводиться у централізованому порядку, застосовують «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)» (ф. № МШ-3). Для забезпечення збереження МШП в експлуатації для їх обліку доцільно виділити субрахунок 073 «МШП передані в експлуатацію» і обліковувати у розрізі матеріально-відповідальних осіб протягом усього терміну експлуатації.

Для оформлення псування та втрат інструментів (пристроїв) та інших МШП застосовується «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (ф. № МШ-4). Для списання інструментів, що стали непридатними, та обміну їх на придатні застосовують «Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні» (ф. № МШ-5).

Для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами застосовують «Особову картку обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» (ф. № МШ-6) або «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв» (ф. № МШ-7). Картка ведеться в одному примірнику і зберігається у цеху в особи, відповідальної за видачу МШП (майстер, бригадир). Для списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів, спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку використання, інших МШП і здавання їх до комори для утилю застосовують «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» (ф. № МШ-8). Для обліку МШП на складі на кожний вид МШП відкривається картка складського обліку (ф. № М-12).

Показники первинних документів з обліку руху МШП узагальнюються в оборотних відомостях аналітичного та синтетичного обліку для отримання зведених показників. Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів та однорідними групами, встановленими виходячи з потреб підприємства, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Синтетичний облік МШП, витрачених на потреби діяльності, ведуть у Журналі 5 (5А).

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння техніки документування операцій з руху запасів, методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку запасів.

Практичне завдання 1

Розробити схему обліку запасів. У ній зазначити напрями аналітичного обліку запасів (за складами, матеріально-відповідальними особами тощо).

Практичне завдання 2

Розробити перелік показників з обліку запасів (табл. 8.9).

Таблиця 8.9

Перелік показників з обліку запасів

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		

Практичне завдання 3

Розробити перелік номенклатурних номерів запасів (табл. 8.10).

Таблиця 8.10

Перелік номенклатурних номерів запасів

Назва запасів	**Субрахунок**	**Група**	**Порядковий номер у групі**	**Номенклатурний номер**
Акрилова автоемаль DX 120 Гоби				
Акрилова авто емаль DX 320 Сальвия				
Акрилова автоемаль DX 406 Ірис				
Автоэмаль Адриатика 425 0,25 л SADOLIN				
Автоэмаль Апельсин ИЖ 28				
Фарба для дисків				
Набір інструмента Intertool				
Грунтовка акрилова				
Грунтовка				
Автолак VR1120 ValueClear				
Автолак DuPont CC6300				
Набір інструмента Miol 110				
Фарба для бампера				
Набір ключів				
Набір комбінованих ключів				
Універсальний набір інструментів				

Практичне завдання 4

Розробити операграму акта-вимоги на відпуск матеріалів (табл. 8.11).

Таблиця 8.11

Операграма акта-вимоги на додатковий відпуск (заміну) матеріалів

Види робіт	**Виконавці**			

Практичне завдання 5

Скласти зведений графік з обліку запасів (табл. 8.12).

Таблиця 8.12

Зведений графік з обліку запасів

Назва документа	**Створення (одержання) документа**		**Перевірка та затвердження**		**Передавання до бухгалтерії**		**Перевірка і обробка у бухгалтерії**		**Передача до архіву**	
	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання	Відповідальний	Термін виконання

Практичне завдання 6

Розробити структуру облікової політики щодо запасів (рис. 8.7).

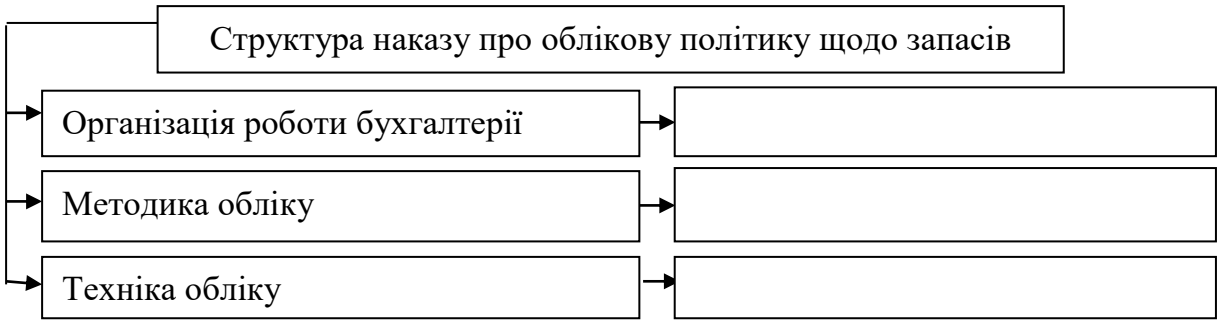


Рис. 8.7. Структура облікової політики щодо запасів

Практичне завдання 7

Розробити перелік елементів облікової політики щодо запасів (табл. 8.13).

Таблиця 8.13

Елементи облікової політики щодо запасів

Назва елементів облікової політики	**Варіанти методів оцінки та обліку запасів**

Практичне завдання 8

Розробити графік інвентаризації запасів (табл. 8.14).

Таблиця 8.14

План-графік інвентаризації запасів

Об'єкт	Дата	**Підготовка**			**Проведення**			**Обробка матеріалів**		
		складів	облікових даних	комісії	зняття залишків	визначення непридатних об'єктів	складання описів	складання порівняльної відомості	підготовка результатів	відображення результатів в обліку

Питання для самоконтролю знань

1. Нормативна база організації обліку запасів.
2. Принципи організації обліку запасів.
3. Класифікація запасів, порядок розробки номенклатурних номерів.
4. Організація документування операцій з руху запасів.
5. Організація складського господарства і складського обліку запасів.
6. Організація аналітичного та синтетичного обліку запасів.
7. Особливості організації обліку запасів в умовах використання комп'ютерних технологій.

8. Особливості організації обліку МШП.

9. Організація обліку товарів.

10. Організація обліку готової продукції

11. Особливості організації роботи матеріального відділу (сектора) бухгалтерії.

Проблемні питання та ситуаційні завдання

1. Як техніко-економічні особливості запасів впливають на організацію їх обліку?

2. Обґрунтуйте переваги і недоліки кожного з методів кількісно-сортового обліку запасів.

3. Обґрунтуйте переваги і недоліки кожного з варіантів розробки номенклатурних номерів запасів.

4. Обґрунтуйте необхідність номенклатурних номерів запасів.

5. За результатами якої події запаси визнаються об’єктом обліку?

а) структурний підрозділ підприємства подає до відділу постачання замовлення на придбання матеріалів.

б) відділ постачання направляє замовлення постачальнику на поставку матеріалів.

в) постачальник відвантажує матеріали.

г) підприємство отримує матеріали і оприбутковує їх на склад.

д) комірник видає матеріали зі складу

е) підприємство сплачує кошти постачальнику.

6. Які методичні прийоми обліку запасів забезпечують їх збереження?

Тести

1. При застосуванні методу ФІФО запаси оцінюють за:

а) середніми цінами;

б) собівартістю перших за часом надходження запасів;

в) собівартістю останніх за часом надходження запасів;

г) фактичними цінами.

2. За методом середньозваженої собівартості запаси оцінюють за:

а) середніми цінами;

б) собівартістю перших за часом надходження запасів;

в) собівартістю останніх за часом надходження запасів;

г) первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

3. Система номенклатурних номерів розробляється для обліку:

а) усіх об'єктів господарювання;

б) запасів;

в) активів;

г) матеріалів.

4. Перелік осіб, які мають право підписувати документи з руху запасів, затверджується:

а) немає правильної відповіді;

б) статутом підприємства;

в) Наказом про облікову політику;

г) колективним договором.

5. Товарно-матеріальні цінності зі складу не відпускають у разі:

а) закінчення строку дії довіреності;

б) з дня видачі довіреності пройшло 7 днів;

в) у довіреності є виправлення, підтверджені підписами відповідальних осіб;

г) правильної відповіді немає.

6. Документи з обліку готової продукції:

а) лімітно-забірні картки, вимоги, накладні;

б) рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, податкові накладні;

в) приймально-здавальні накладні, відомості виробітку продукції;

г) прибутковий, видатковий касовий ордер.

7. Товарно-матеріальні цінності зі складу видають за:

а) довіреністю;

б) актом приймання;

в) довіреністю і товарно-транспортною накладною;

г) службовою запискою.

8. Матеріальні цінності від списання МШП оприбутковують за:

а) податковою накладною;

б) товарно-транспортною накладною;

в) актом приймання матеріалів;

г) накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

9. Матеріальний ярлик використовують для:

а) обліку товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання;

б) обліку матеріалів одержаних від постачальників;

в) обліку МШП;

г) обліку відпущених зі складу матеріалів.

10. Облік матеріалів на складі ведеться:

а) завідуючим складом (комірником),

б) матеріально відповідальною особою;

в) бухгалтером матеріального відділу;

г) менеджером.

11. У місцях зберігання запаси обліковують у:

а) матеріальному ярлику;

б) сальдовій відомості;

в) матеріальному звіті комірника;

г) картках складського обліку.

12. Регістр аналітичного обліку запасів на складі:

а) матеріальний звіт;

б) інвентарна книга;

в) інвентарна картка;

г) картка складського обліку.

13. Регістр обліку запасів у місцях зберігання:

а) матеріальний ярлик;

б) книга інвентарного обліку;

в) звіт про рух запасів;

г) картка складського обліку.

14. За місцями зберігання запаси обліковують у:

а) книгах кількісно-вагового обліку;

б) картках складського обліку;

в) оборотних, накопичуваних відомостях;

г) інвентарних картках.

15. Номенклатурний номер запасів – це:

а) перелік запасів, упорядкований за їх технічними властивостями

б) індивідуальний номер, що присвоюється необоротним активам;

в) постійно діюче скорочене позначення умовно присвоєне кожній назві запасів;

г) сукупність показників, що характеризують запаси.

16. Робочий план рахунків з обліку запасів – це перелік:

а) інвентарних номерів;

б) номенклатурних номерів;

в) назв запасів;

г) субрахунків обліку запасів.

17. Системи номенклатурних номерів запасів:

а) хронологічна і систематична;

б) синтетична і аналітична;

в) ієрархаїчна і систематична;

г) серійна і десяткова.

18. Договір про повну матеріальну відповідальність укладається:

а) у письмовій формі;

б) в усній формі;

в) залежно від посади;

г) згідно з обліковою політикою підприємства.

19. Акт приймання матеріалів призначений для приймання:

а) поворотних відходів;

б) матеріальних цінностей від списання МШП;

в) матеріальних цінностей від ліквідації основних засобів;

г) матеріалів.

20. Види номенклатурних номерів запасів:

а) цифрові та літерні;

б) серійні і десяткові;

в) складні і прості;

г) цифрові, літерні та комбіновані.

21. Регістр обліку запасів на складі:

а) відомість 5.1;

б) картка складського обліку;

в) відомість 5а;

г) відомість 6.1.

22. Регістр аналітичного обліку запасів у бухгалтерії:

а) журнал 5 або 5А;

б) відомість 5.1;

в) журнал 6, відомість 6.1;

г) журнал 4, відомість 4.1.

23. Результати інвентаризації оформляють:

а) порівняльними відомостями;

б) інвентаризаційним описом;

в) актом інвентаризації;

г) протоколом інвентаризаційної комісії.

24. Довіреності та журнали обліку їх видачі зберігаються у:

а) головного бухгалтера;

б) керівника;

в) особи, відповідальної за реєстрацію та видачу довіреностей;

г) касира.

25. Виробничі запаси списуються на виробництво за:

а) чистою вартістю реалізації;

б) купівельною вартістю;

в) найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

г) середньозваженою собівартістю.

26. Договір про повну матеріальну відповідальність укладається з:

а) керівниками структурних підрозділів, касирами, завідувачами складів;

б) бухгалтерами;

в) комірниками;

г) матеріально-відповідальними особами.

Рекомендовані джерела: [5; 7; 8; 9; 13; 19; 22; 29; 32; 33; 35; 36; 41].

ТЕМА 9
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

9.1. Основи організації обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості.

9.2. Організація обліку операцій з готівкою.

9.3. Організація обліку операцій на рахунках у банках.

9.4. Організація обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

9.5. Організація обліку дебіторської заборгованості за розрахунками.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– теоретичні засади організації обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості;

– методику та техніку організації обліку операцій з готівкою;

– методику та техніку документування операцій з готівкою та операцій на рахунках в банках;

– методику та техніку організації обліку операцій на рахунках у банках;

– методику та техніку організації обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги;

– методику та техніку організації обліку дебіторської заборгованості за розрахунками.

Ключові слова: грошові кошти, готівка, операції з готівкою, касова дисципліна, ліміт каси, рахунки у банках, дебіторська заборгованість.

9.1. Основи організації обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості

Загальні засади функціонування платіжних систем в Україні та відносини у сфері переказу коштів регулюються Конституцією України, законами України «Про Національний банк України», «Про банки і банківську діяльність», «Про поштовий зв'язок», «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні», іншими законами України та нормативно-правовими актами НБУ. Загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків в Україні визначає Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні».

Розрахунки між суб'єктами господарювання за товари (роботи, послуги), що виникають у процесі ведення будь-якої підприємницької діяльності, здійснюються шляхом переказу грошових коштів. Кругообіг фінансових ресурсів підприємства забезпечує проведення розрахункових операції, вчасне повернення коштів, вкладених у виробництво та продовження циклів діяльності, тому раціональна організація обліку грошових коштів надзвичайно важлива для кожної підприємницької структури. Специфіка операцій з грошовими коштами потребує застосування специфічних методів і прийомів організації облікового процесу. Основними обліково-економічними об'єктами обліку грошових коштів та розрахункових операцій є:

– облік коштів та контроль за їх збереженням і раціональним використанням;

– облік внутрішніх та зовнішніх операцій за розрахунками з дебіторами;

– організація роботи апарату бухгалтерії.

Організація обліку грошових коштів та розрахунків – це цілеспрямоване упорядкування способів і методів збирання облікової інформації щодо руху грошових коштів, обробки показників з метою формування вихідної інформації щодо залишків грошових коштів, сум розрахунків з контрагентами.

Для побудови раціональної організації обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості необхідні певні передумови:

забезпечення бухгалтерії нормативними документами; наявність мережі банків для проведення безготівкових розрахунків; облаштування приміщення каси відповідно до вимог нормативних документів; здійснення розрахунків на основі договорів з покупцями й замовниками; планування руху обігових коштів з метою забезпечення вчасності розрахунків; забезпечення касирами та інкасаторами відповідної кваліфікації.

Переказ коштів – рух певної суми коштів з метою її зарахування на рахунок отримувача або видачі йому у готівковій формі. Для проведення переказу можуть використовуватися кошти як у готівковій, так і в безготівковій формі. Безготівкова форма – це переказ коштів шляхом записів операцій на рахунках, відкритих у банках. При готівковій формі переказ здійснюється за допомогою готівки у порядку, установленому законодавством України. Готівка (готівкові кошти) – грошові знаки національної валюти України у формі банкнот і монет, які мають зазначену на них номінальну вартість, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є дійсними платіжними засобами. Грошовою одиницею України та єдиним законним платіжним засобом в Україні є гривня. Вона приймається усіма фізичними і юридичними особами без будь-яких обмежень на всій території України для проведення переказів та здійснення розрахунків. Згідно з нормативними документами [20] розрахунки готівкою для суб'єктів господарювання протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами обмежуються:

1) між собою – у розмірі до 10 000 (десяти тисяч) гривень включно;

2) з фізичними особами – у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень.

Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується. Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки шляхом переказу коштів між поточними рахунками платника та одержувача коштів. Для проведення розрахунків та зберігання грошових коштів суб'єкти господарювання відкривають поточні рахунки в банках.

Відповідно до структури бухгалтерського обліку облікова політика щодо операцій з готівкою складається з трьох взаємопов'язаних складових (рис. 9.1).

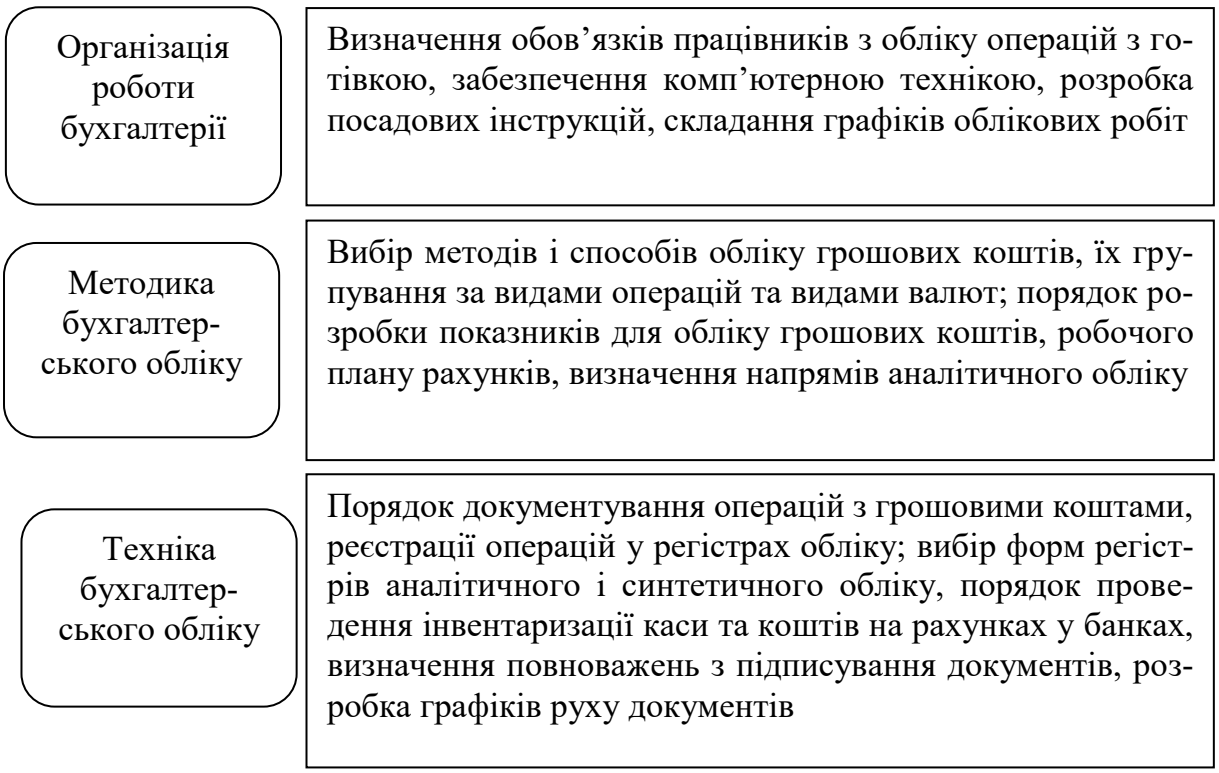


Рис. 9.1. Структура наказу «Про облікову політику» щодо грошових коштів та дебіторської заборгованості

Облікову політику щодо грошових коштів та дебіторської заборгованості деталізує перелік елементів, який розроблено у табл. 9.1.

Важливою складовою облікової політики є розробка робочого плану рахунків з обліку готівки. Його розробляють для деталізації інформації щодо руху та наявності готівки у касі підприємства. Робочий план рахунків можна розробляти за різними напрямами. Робочий план рахунків з обліку готівки у розрізі видів валюти наведений у табл. 9.2.

Таблиця 9.1

Елементи облікової політики щодо операцій з готівкою

Назва елементів	Варіанти методів обліку грошових коштів
Установлення ліміту залишку грошових коштів у касі	Розробка порядку розрахунку ліміту каси, порядку складання розрахунку ліміту каси, встановлення періоду вибірки для розрахунку середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси.
Порядок нумерування касових ордерів та платіжних доручень	Розробляється порядок нумерування первинних документів – у хронологічному порядку (з початку року, за квартал, за місяць)
Право на підписання касових ордерів та платіжних доручень	Встановлюються уповноважені особи для підписання документів та розробляється порядок зазначення їх прізвищ та ініціалів
Перелік та зміст реквізитів касових ордерів та платіжних доручень	Розробляється порядок складання касових ордерів та платіжних доручень
Порядок оприбуткування готівки в касі	Розробляється порядок оприбуткування готівки у різних операціях, у тому числі у відокремлених підрозділах
Видача готівки за довіреністю	Розробка порядку видачі готівки за довіреністю
Виплата зарплати за відомістю	Розробка порядку виплати заробітної плати за відомістю, встановлення термінів та способів виплати
Обов’язки касира	Перевірка касових ордерів, виконання операцій з готівкою, збереження готівки, порядок укладання договору про повну матеріальну відповідальність у письмовій формі
Забезпечення збереження готівки	Облаштування каси, розробка порядку інкасації готівки та зберігання готівки
Порядок ведення касової книги	Висвітлюється порядок оформлення та ведення касової книги, а також здавання звіту касира до бухгалтерії
Інвентаризація каси та операцій на рахунках у банках	Терміни та порядок проведення інвентаризації каси та операцій на рахунках у банках
Терміни та порядок здавання готівки	Розробка порядку здавання готівки до відділень банків та визначення строків здавання

Таблиця 9.2

Робочий план рахунків з обліку готівки у розрізі видів валюти

Номер рахунку	Назва рахунку
30	“Готівкові кошти та їх еквіваленти”
301	“Готівка в національній валюті ”
3011	“Готівка в національній валюті в операційній касі ”
302	“ Готівка в іноземній валюті”
3021	“Готівка долар США”
3022	“Готівка євро”
3023	“Готівка фунти стерлінгів”
30211	“Готівка в іноземній валюті в операційній касі ”

Побудова та структура робочого плану рахунків залежать від потреб у рівні деталізації інформації. За потреби в інформації у розрізі видів кас (вечірня, операційна) та видів валюти до складу кожного рахунку включають код каси, а також код виду валюти.

Основою розробки робочого плану рахунків у розрізі виплат є вид операції з надходження або видачі готівки з каси. Для цього кожному виду операцій присвоюють певний номер (шифр), що доповнює субрахунки з обліку готівки у національній або іноземній валюті. Таким кодом у касових ордерах позначають шифр операцій з руху готівки (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Робочий план рахунків з обліку готівки у розрізі видів виплат з каси

Номер рахунку	Назва рахунку
30	“Готівкові кошти та їх еквіваленти”
301	“Готівка в національній валюті”
3010	Надходження готівки в національній валюті
30101	“Надходження готівки в національній валюті з поточного рахунку”
30102	“Надходження виручки від наданих послуг у національній валюті”
30103	“Повернення підзвітних сум у національній валюті”
30104	“Погашення матеріальної заборгованості”
3011	Видача з каси готівки в національній валюті
30111	“Здавання готівки до банку”
30112	“Видача заробітної плати працівникам підприємства”
30113	“Видача готівки під звіт у національній валюті”
30114	“Оплата рахунків постачальників”
30115	“Виплата допомоги та аліментів”
30116	“Інші види виплат”

Положення облікової політики щодо операцій на рахунках у банках включають:

– розробку порядку складання платіжних документів для кожного виду операцій та порядку їх нумерування та реєстрації;

– розробку порядку перевірки виписок з рахунків в банках;

– розробку порядку складання регістрів аналітичного та синтетичного обліку.

Платіжні документи для оформлення операцій на рахунках у банках складають згідно з нормативними документами.

9.2. Організація обліку операцій з готівкою

Організація обліку готівки регламентується Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Воно визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України юридичними особами та їх відокремленими підрозділами незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, суб'єктами господарювання та фізичними особами [20]. **Організація обліку готівки** включає розробку: порядку розрахунку ліміту залишку готівки в касі та переказу у банк понад лімітованих сум; порядку та черговості використання готівкової виручки на господарські потреби; методики та техніки документування операцій з готівкою; методики ведення касової книги та представлення звіту касиру до бухгалтерії; техніки та методики аналітичного і синтетичного обліку готівки у бухгалтерії; порядку призначення осіб, відповідальних за складання, перевірку та підписування документів з руху готівки. Складовими організації обліку готівки є:

1) організація приміщення каси та збереження готівки;

2) організація операцій з готівкою (розробка порядку оприбуткування готівки до каси та здавання понад лімітованих сум; порядку розрахунку ліміту каси);

3) організація документування операцій з готівкою;

4) організація аналітичного і синтетичного обліку операцій з готівкою;

5) оперативний контроль касової дисципліни.

Організація приміщення каси та збереження готівки включає ряд заходів (обладнання приміщення каси, яке б унеможливлювало доступ до нього сторонніх осіб; підбір касирів; організацію доставки готівки у банк та з банку; охорону каси), кожний з яких потрібно організувати (рис. 9.2).

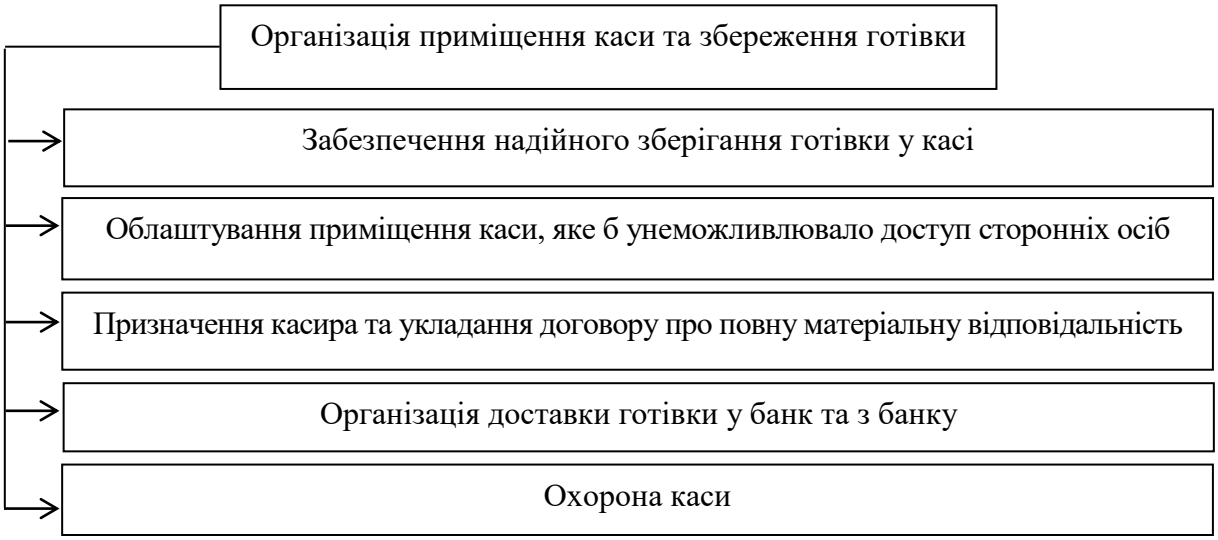


Рис. 9.2. Складові організації збереження готівки

Керівники підприємства повинні забезпечити належні умови для схоронності грошових коштів під час їх зберігання і транспортування. Для здійснення розрахунків готівкою необхідно виділити приміщення каси та забезпечити його належне облаштування та надійне зберігання готівкових коштів. Керівники підприємства несуть відповідальність у порядку, встановленому законодавством України за забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування. Зберігання у касі готівки понад суми, вказаної у касовій книзі, та інших цінностей забороняється.

Не менш важливим заходом, що забезпечує збереження коштів, є суворий кадровий підбір касирів, інкасаторів, який регламентується Наказом «Про облікову політику». На посаду касира запрошують осіб, які відповідають вимогам нормативних документів щодо матеріально-відповідальних осіб та мають досвід облікової роботи та роботи із грошима. Перелік та послідовність процедур з приймання касира на роботу наведено на рис. 9.3.

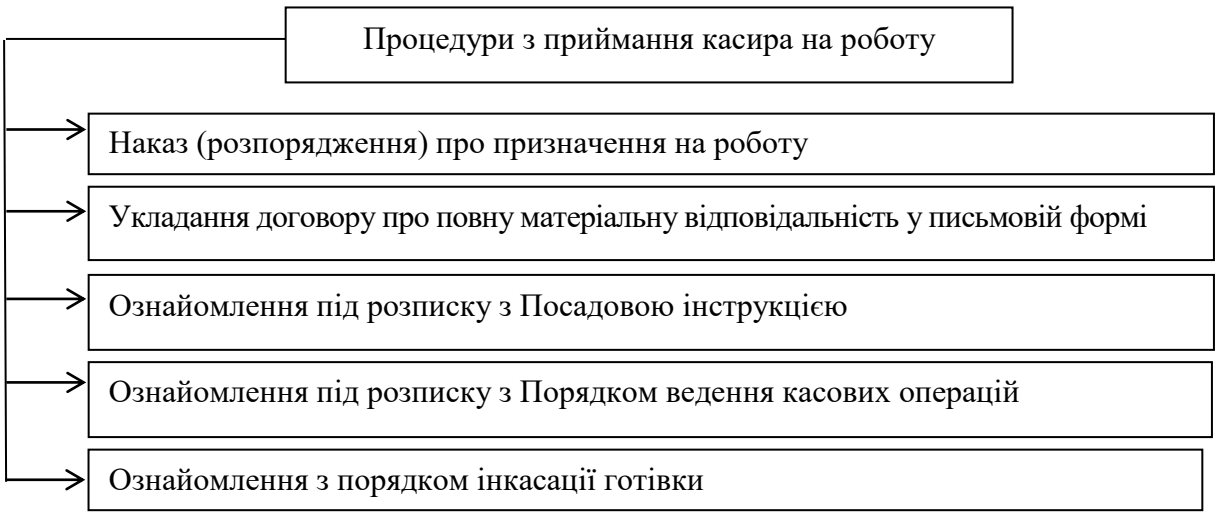


Рис. 9.3. Процедури з приймання касира на роботу

Під час приймання касира на роботу доцільно перевірити його діяльність на попередніх місцях роботи. Касира на посаду призначають наказом по підприємству, у якому вказують детальний перелік посадових обов'язків, ступінь відповідальності за вчасність та правильність їх виконання, а також за збереження грошових коштів та інших цінностей, що, згідно з наказом по підприємству, зберігаються у касі. До складу обов'язків касира включають: отримання готівки в банку та здачу готівкової виручки до банку; приймання до каси і видачу з неї готівкових грошових коштів; приймання і перевірку касових документів; ведення касової книги та вчасне здавання звіту касира до бухгалтерії. З касиром у письмовій формі укладається договір про повну матеріальну відповідальність, який зберігається у відділі кадрів в особовій справі працівника. Касира під підпис ознайомлюють із вимогами Положення [20], наказом (посадовою інструкцією), функціональними (посадовими) обов'язками та сферою матеріальної відповідальності. Касир відповідно до законодавства України несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих цінностей. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам. За підбір касирів відповідають головний бухгалтер та відділ кадрів. Підприємства, штатним розписом яких не передбачено посади касира, відповідно до письмового розпорядження керівника виконання обов'язків поклада-

ють на бухгалтера, з яким укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Касова дисципліна – це вчасне оформлення операцій з надходження та видачі грошей, правильне ведення касової книги та звіту касира, своєчасне подання звіту та документів до бухгалтерії, вчасна здача понадлімітованих коштів до банку, забезпечення цільового використання коштів. Дотримуватись касової дисципліни зобов'язаний касир, а перевіряти – головний бухгалтер. Вимоги нормативних документів щодо ведення операцій з готівкою узагальнено на рис. 9.4.

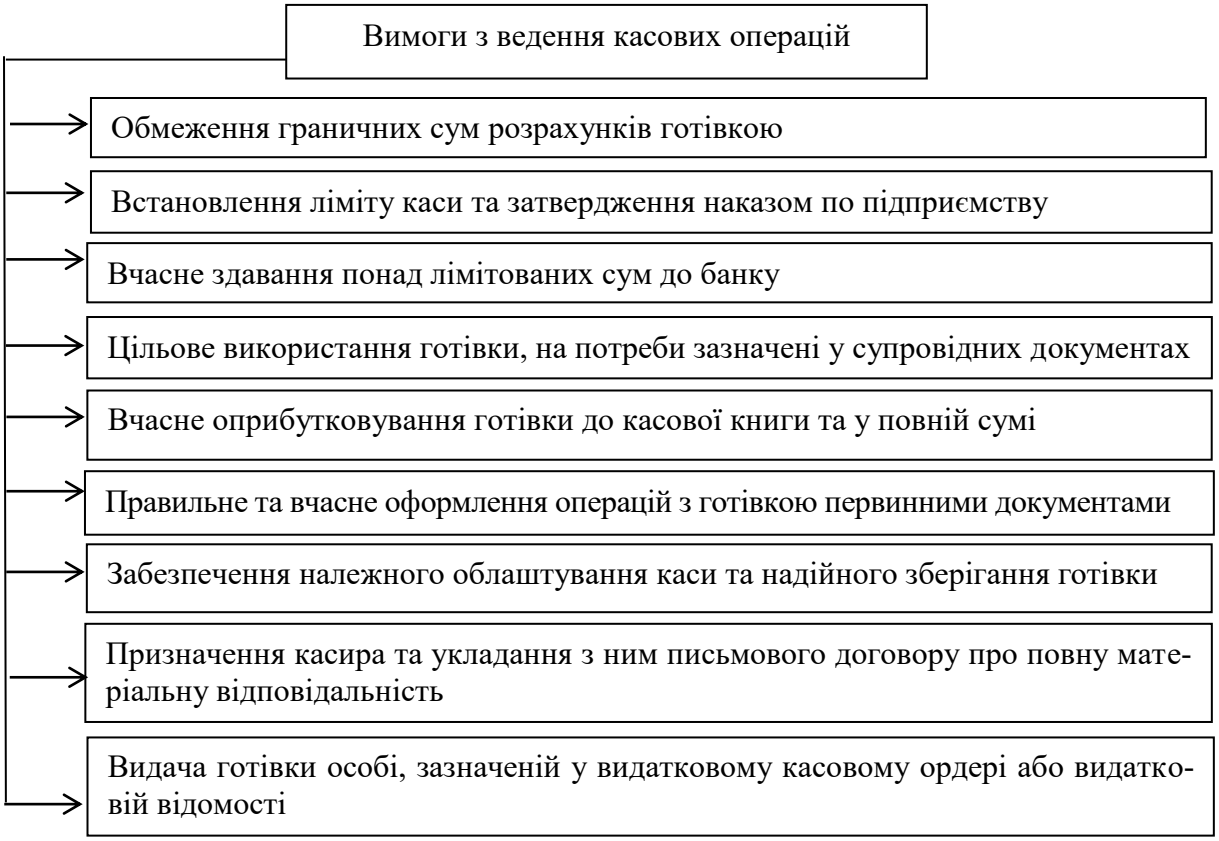


Рис. 9.4. Вимоги нормативних документів щодо операцій з готівкою

Організація операцій з готівкою включає: розробку порядку оприбуткування готівки до каси; розрахунку ліміту каси та переказу у банк понад лімітованих сум; порядку та черговості використання готівкової виручки на господарські потреби.

Підприємство на підставі Положення [20] зобов'язане розробити та затвердити Наказом «Про облікову політику» порядок

оприбуткування готівки у касі підприємства. У цьому порядку потрібно максимально врахувати особливості роботи як підприємства, так і її відокремлених підрозділів (внутрішній трудовий розпорядок, режим роботи, графіки змінності, порядок та особливості здавання готівкової виручки (готівки) до банку).

Підприємства мають право тримати в позаробочий час у касах готівку у межах ліміту залишку готівки у касі. Ліміт каси на вибір підприємства можна розрахувати із використанням або середньоденного надходження готівки до каси, або середньоденної видачі готівки з каси (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Розрахунок ліміту залишку готівки в касі

Найменування показників	**Фактично за три будь-які місяці поспіль з останніх дванадцяти перед строком встановлення ліміту каси**
Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	90 000,00 грн
Кількість робочих днів за три місяці	64
Середньоденні надходження	1430 грн
Виплачено готівкою на різні потреби, а також на відрядження (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, стипендій, дивідендів)	40 000,00 грн
Середньоденна видача готівки	680 грн
Ліміт залишку готівки в касі	1 430 грн

На основі розрахунку ліміту каси підприємства самостійно обирають порядок установлення ліміту, тобто за сумою середньоденних надходжень або видачі. У наведеному прикладі середньоденні надходження перевищують середньоденну видачу готівки, тому підприємство встановило ліміт залишку 1 430 грн. Ліміт встановлюється рішенням керівника підприємства, або уповноваженої ним особи і затверджується внутрішніми документами – наказом по підприємству. Для відокремлених підрозділів ліміт каси установлюється внутрішнім документом підприємства.

Підприємства, що розпочинають свою діяльність, на перші три місяці роботи (з дня першого готівкового розрахунку) ліміт каси встановлюють згідно з прогнозними розрахунками. Ліміт каси, установлений з урахуванням прогнозних розрахунків, у двотижневий строк після закінчення перших трьох місяців їх роботи переглядається за фактичними показниками діяльності.

Строки здавання готівки з кас установлюються відповідно до вимог п. 48 розділу V Положення [20] залежно від наявності банків. Для підприємств:

1) розташованих у населених пунктах, де є банки – щодня (у день надходження готівкової виручки (готівки) до їх кас);

2) якщо час закінчення робочого дня (зміни), установлений правилами внутрішнього трудового розпорядку і графіками змінності відповідно до законодавства України, не дозволяє забезпечити здавання готівкової виручки (готівки) у день її надходження, – наступного за днем надходження готівкової виручки (готівки) до каси дня;

3) розташованих у населених пунктах, де немає банків, – не рідше одного разу на п’ять робочих днів.

Терміни зберігання в касі готівки, одержаної в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, встановлено пунктом 18 розділу II Положення [20]. Підприємства мають право зберігати у своїй касі готівку, одержану в банку для виплат, що належать до фонду оплати праці, а також дивідендів (доходу) понад установлений ліміт каси протягом п’яти робочих днів, включаючи день одержання готівки. Готівка, одержана в банку на інші виплати, видається працівникам у той самий день. Суми готівки, одержані в банку і не використані за призначенням протягом установлених строків, повертаються у банк не пізніше наступного робочого дня або можуть залишатися в касі у межах установленого ліміту. Накопичувати в касі готівкову виручку понад установлений ліміт можна лише для виплат, які належать до фонду оплати праці, й тільки **протягом трьох робочих днів** із дня настання строків виплат.

Організація документування операцій з готівкою включає: вибір форм первинних документів для оформлення операцій

з готівкою; розробку порядку їх складання, реєстрації, перевірки та підписування; призначення осіб, відповідальних за складання, перевірку та підписування документів; забезпечення бухгалтерів реквізитами та комп'ютерною технікою, необхідною для їх складання та реєстрації; розробку графіків руху документів. Спосіб обліку операцій з готівкою (ручний, комп'ютерний) підприємство обирає самостійно, виходячи із організаційно-технічного оснащення бухгалтерії.

У Наказі "Про облікову політику" визначають повноваження працівників на підписання документів та інших носіїв інформації з обліку руху готівки, вказують перелік посад, які мають право підписувати касові ордера. Витяг з наказу із переліком таких посад є додатком до Наказу "Про облікову політику". Право підпису видаткового касового ордеру замість головного бухгалтера може бути делеговане іншій особі, уповноваженій керівником, а підписання іншою особою, ніж керівник, Положенням [20] не передбачено, тому право першого підпису надається керівнику підприємства, а другого – головному бухгалтеру або його заступнику відповідно до наказу по підприємству.

Склад носіїв інформації з обліку операцій з готівкою та порядок їх складання регламентуються Положенням [20] (рис. 9.5).

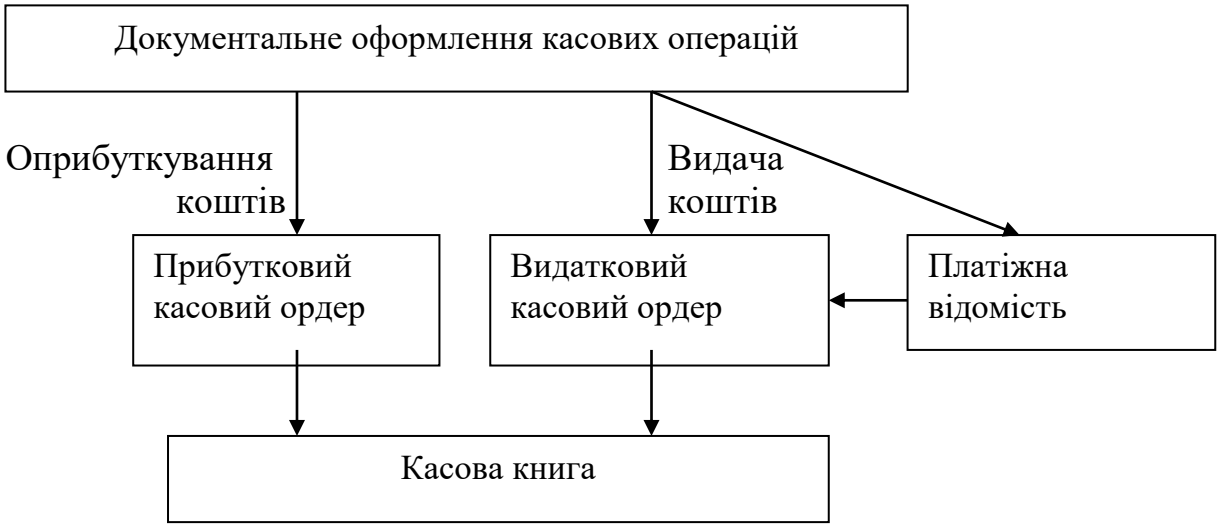


Рис. 9.5. Схема процесу документування операцій з готівкою

Зміст та складові кожної стадії процесу документування операцій з готівкою (складання документів, їх перевірка, підписування, контроль та обробка показників, передавання інформації) детально регламентуються.

Операції з готівкою оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, іншими документами, які підтверджують продаж товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки. Для складання документів необхідно розробити порядок **нумерування прибуткових та видаткових касових ордерів**. Касові ордери доцільно нумерувати у хронологічному порядку з початку кожного наступного місяця в порядку зростання з номера «1» та закінчувати в кінці місяця відповідним номером. **Наприклад**:

01.03.2020 – № 1, № 2, № 3;

30.03.2020 – № 49, № 50, № 51.

02.04.2020 – № 1, № 2, № 3 і т. д.

У Журналі реєстрації касових ордерів (ф. № КО-3а) у реквізиті «№ з/п» застосовується єдина наскрізна нумерація для прибуткових і видаткових касових ордерів. Нумерація касових ордерів у хронологічному порядку відповідає загальному принципу нумерації первинних документів, задекларованому Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [21]. Порушення або відсутність хронологічної нумерації касових ордерів **може свідчити** про неоприбуткування готівки, а також призвести до перевищення встановленого ліміту каси.

Важливою складовою організації документування операцій з готівкою **є розробка переліку та змісту реквізитів касових ордерів** (табл. 9.5).

Під час застосування комп’ютерної техніки формують довідники з постійною інформацією, що може бути використана для кожної операції, а з документів вводять лише змінні показники (дату, суму операції), що значно зменшує обсяги облікової роботи та прискорює процес складання документів.

Таблиця 9.5

Перелік показників з обліку операцій з готівкою

Назва показників	Призначення показників	Носії облікової інформації
Назва підприємства згідно статуту Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	Для обліку руху готівки	Прибутковий касовий ордер
Дата складання касового ордеру. Номер документа		Видатковий касовий ордер
Кореспондуючий рахунок Код аналітичного обліку і код цільового призначення	Для обліку наявності готівки	Журнал реєстрації касових ордерів
Сума операції Джерела надходження готівки Особа, яка вносить або отримує грошові кошти Підстава для видачі коштів Документи, що додаються до видаткового касового ордера		Касова книга Звіт касира Журнал 1 Відомість 1.1

Відповідно до п. 25 Положення [20] готівку до каси приймають за прибутковим касовим ордером (ф. КО-1) (дод. Ж1), підписаним головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. Порядок заповнення реквізитів ПКО залежить від виду операцій. У реквізиті «Прийнято від» 1) при отриманні готівки з ящика РРО вказують інформацію про особу, від якої прийнято готівку; 2) зазначають найменування особи, від якої приймається готівка. При оприбуткуванні готівки не від конкретної фіз- чи юрособи, а у загальній сумі проведених операцій (наприклад, отримання готівки в банку), поле залишають порожнім. Суму отриманих коштів вказують повністю із ПДВ.

У реквізиті «Підстава» вказують джерело походження, наприклад, виручку, повернення коштів після відрядження, надходження готівки з банку. «Додатки» – вказують документи, на основі яких оприбутковують готівку (номер грошового чека, заява на видачу грошей, накладні на відпуск матеріалів, рахунки, платіжні відомості, довіреності, акти інвентаризації, виконавчий лист тощо). Склад додатків до ПКО залежить від виду операцій (рис. 9.6).

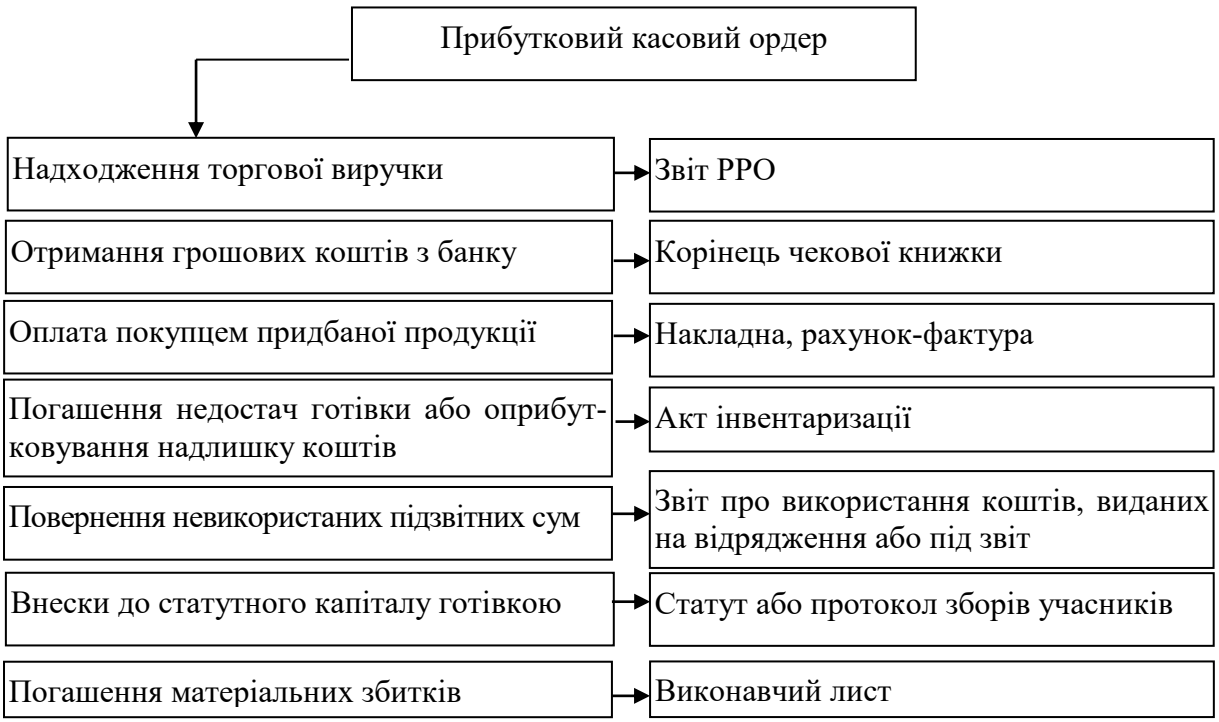


Рис 9.6. Документи для складання прибуткових касових ордерів

Особі, яка вносить готівку до каси, видається квитанція (відривна частина ПКО), підписана головним бухгалтером, підпис якого засвідчують відбитком печатки підприємства (використання печатки не є обов'язковим).

Видача готівки з каси проводиться за видатковими касовими ордерами (ф. КО-2) (дод. Ж2) або видатковими відомостями. Найчастіше ВКО використовують для таких виплат коштів із каси: внесення коштів до банку та зарахування на поточний рахунок підприємства; виплати зарплати/відпускних й інших виплат, передбачених трудовим законодавством; оплати отриманої продукції (товарів, робіт, послуг); виплати лікарняних; для видачі готівки під звіт або на відрядження тощо. Виплату готівки одразу декільком особам (заробітна плата працівникам підприємства) оформлюють видатковою відомістю. Видача готівки фізичним особам, не зазначеним у штатному розписі підприємства, проводиться за окремою видатковою відомістю (за ВКО, оформленим окремо на кожну особу). Документи на видачу готівки підписують керівник і головний бухгалтер або працівник підприємства, уповноважений керівником. За наявності на документах, заявах,

рахунках, доданих до ВКО, дозвільного напису керівника підприємства на ВКО підпис не обов'язковий.

У **ВКО** вказують номер запису та документа, дату складання, номер кореспондуючого рахунка, код аналітичного рахунка, суму, код цільового призначення. У реквізиті «Видати» вказують:

1) при здаванні готівки до банку вказують прізвище, ім'я, по-батькові касира або іншого працівника, відповідального за здавання готівки до банку;

2) при видачі готівки за видатковими відомостями вказують прізвище, ім'я, по батькові особи, яка видає кошти (касир), сам ордер оформляється на загальну суму готівки, що видається;

3) прізвище, ім'я, по батькові особи, яка отримує кошти. Готівку можна видавати лише особам, указаним у ВКО або платіжних відомостях. При видачі коштів за довіреністю після П.І.П. одержувача касир повинен зазначити П.І.П. довіреної особи та реквізити документа, що засвідчує особу, а довіреність (її нотаріально завірену копію) долучають до ВКО.

У реквізиті «Підстава» вказують підстави і назви документів для видачі коштів. Їх перераховують у реквізиті «Додаток» (видаткова відомість із зазначенням номера та дати, наказ на відрядження із зазначенням номера та дати тощо), за умови, якщо їх додають до ВКО (рис. 9.7).

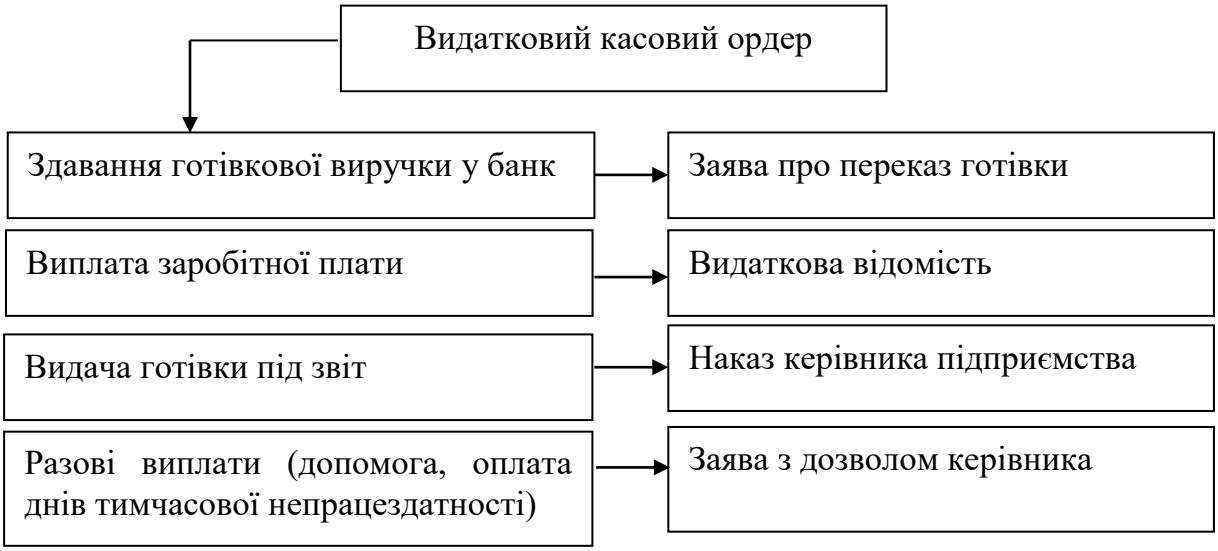


Рис 9.7. Документи для складання видаткових касових ордерів

Прибуткові і видаткові касові ордери і квитанції до них, видаткові відомості заповнюються бухгалтером за допомогою комп'ютерних засобів чи іншими способами, які забезпечили б належне збереження цих записів протягом терміну, установленого для зберігання документів. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються. У разі припущення помилок такий документ знищується, а взамін виписують новий, без виправлень та помилок. Під час виплати заробітної плати за видатковою відомістю на титульній сторінці роблять дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника та головного бухгалтера та зазначають строки видачі готівки й її суми: гривень (словами), копійок (цифрами). У табличній частині записують № з/п, табельний номер, прізвище, ім'я, по батькові, суму, ставлять підпис про одержання та роблять примітки (тут за потреби вказують реквізити пред'явленого документа). На кожній сторінці відомості залишають незаповнений рядок для запису загальної суми виплат особам, указаним на цій сторінці. ВКО складається на фактично видану за видатковою відомістю суму, запис у касовій книзі здійснюється в останній день виплати.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу бухгалтер реєструє у журналі реєстрації касових документів (ф. КО-3). Його ведуть окремо за прибутковими та видатковими операціями. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються у журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості. Касові ордери і видаткові відомості можна реєструвати за допомогою комп'ютерних засобів, якщо вони забезпечують формування і друк потрібних касових документів, а також формування показників для обліку руху коштів. Бухгалтер, відповідальний за складання касових ордерів, особисто передає касиру для виконання операцій. Видача ордерів на руки особам, які вносять або одержують готівку, забороняється. Для забезпечення вчасного виконання операцій з готівкою для кожного первинного документа розробляються и затверджуються графіки руху документів (табл. 9.6).

Таблиця 9.6

Операграма руху прибуткового касового ордера

Назва робіт	Виконавці			
	Бухгалтер	Головний бухгалтер	Касир	Архіваріус
Складання касового ордера для кожної операції	16–17			
Реєстрація ордера	17–18			
Перевірка та підписування ордера		8–9		
Передавання ордера касиру для виконання операцій	9–10			
Перевірка правильності складання ордера			10–11	
Виконання операцій з приймання готівки			11–16	
Підпис на ордері та його погашення штампом «Сплачено»			11–16	
Запис операції до касової книги			16–17	
Передавання звіту касира до бухгалтерії			10–11	
Перевірка та приймання звіту касира	10–11			
Запис операції до відомості 1.1	11–13			
Передача документа до поточного архіву				17–18

У графіках вказують виконавців робіт зі складання касових ордерів, їх перевірки та підписування, а також виконання операцій з готівкою та передавання до архіву, а також час виконання кожного виду робіт. Операції за касовими ордерами можна проводити тільки в день їх складання. Ордери, за якими операції не виконані (внаслідок відсутності осіб, які вносять або одержують кошти), анулюють, про що роблять відмітку у журналі реєстрації документів. Для виконання операції на наступний день у разі потреби складають новий ордер з новим номером. Касові документи можуть бути сформовані в електронному вигляді. Так, за наявності сертифіката відкритого/посиленого ключа підприємство застосовує електронний цифровий підпис юридичної особи під час надання послуг в електронній формі або під час здійснення

інформаційного обміну з іншими суб'єктами електронної взаємодії. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

У складанні, реєстрації, перевірці та підписуванні касових ордерів приймає бере участь декілька осіб, тому для забезпечення своєчасного виконання усіх робіт необхідно розробляти графік руху документів (табл. 9.7).

Таблиця 9.7

Графік руху документів з обліку операцій з готівкою

Назва номер документа	Створення документа		Перевірка документа			Передача в касу		Передача до бухгалтерії	
	Відповідальний	Строк	Відповідальний	Порядок подання	Строк	Виконавець	Строк	Виконавець	Строк
ПКО ф. КО-1	бухгалтер з обліку коштів	Щоденно 15-17 год.	Гол. бухгалтер	Разом із додатками	Щоденно, 17-18 год.	бухгалтер з обліку коштів	Щоденно 9 год.	Старший бухгалтер	Щоденно до 18-00
ВКО ф. КО-2	бухгалтер з обліку коштів	Так само	Гол. бухгалтер керівник	Так само	Так само	бухгалтер	Щоденно, 9 год.	Старший бухгалтер	Так само
Видаткова відомість	Бухгалтер з обліку заробітної плати	4, 15 числа місяця	Гол. бухгалтер керівник	Тесаме	4, 15 числа 17-18 год.	бухгалтер	5,16 числа о 9 год.	Бухгалтер з обліку коштів	7, 18 числа до 18 год.

У графіку вказують касові ордери, що є підставою для здійснення операцій з готівкою, а також інші видаткові документи (видаткові відомості для виплати заробітної плати працівникам). У розрізі видів облікових робіт для кожного документа вказують виконавців та терміни виконання робіт у днях та годинах.

Касир при прийманні касових ордерів зобов'язаний перевірити:

1) наявність і справжність на документах підписів, а на видатковій відомості – дозвільного напису керівника підприємства;

2) правильність оформлення документів, наявність усіх реквізитів;

3) наявність перелічених у документах додатків.

У разі невиконання хоча б однієї із зазначених вимог касир повертає документи на дооформлення.

Алгоритм операцій з готівкою зображено на рис. 9.8.

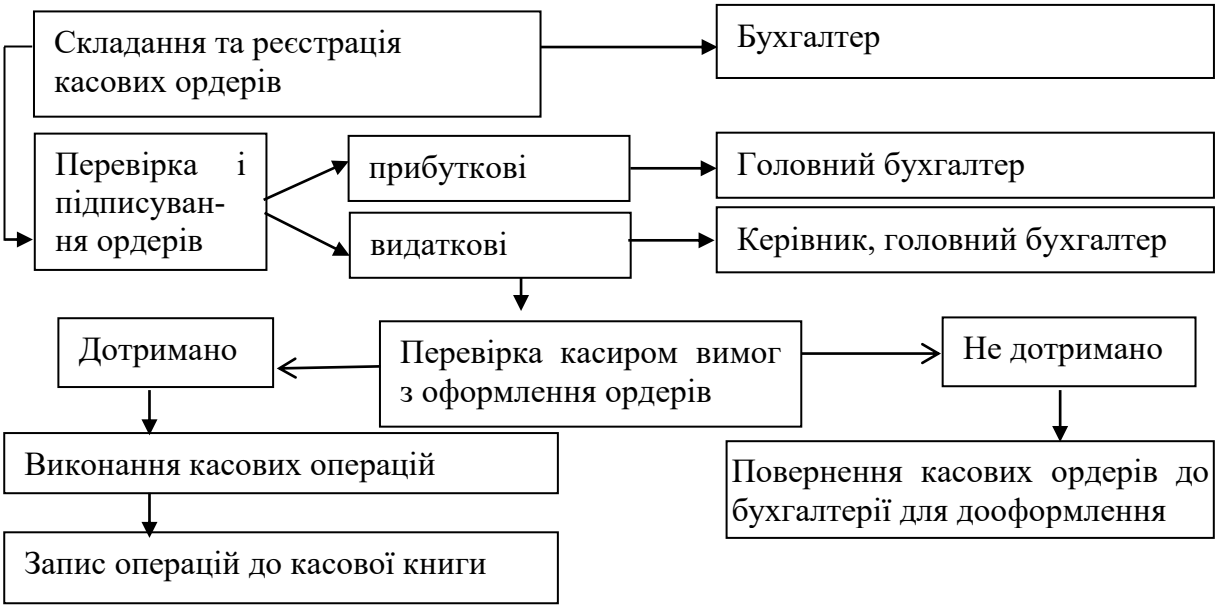


Рис. 9.8 Алгоритм операцій з готівкою

Об'єктом обліку операцій з готівкою є грошові кошти, які надходять, видаються або знаходяться у касі підприємства. Одиницею обліку є номінал купюр. Касир вимірює касові операції шляхом безпосереднього перерахування готівки, що надходить до каси або видається з неї.

Касир видає готівку лише особі, зазначеній у ВКО, за умови пред'явлення документів, що посвідчують особу і є підставою для здійснення касових операцій (паспорт громадянина України як документ, дійсний для здійснення банківських операцій та укладання цивільно-правових угод). Касир до ВКО у колонці «Примітки» записує реквізити документа (найменування та

номер, ким і коли він виданий). Видачу готівки за довіреністю проводять особам, які з поважних причин не мають змоги власноручно поставити підпис. У видатковій відомості перед підписом про одержання грошей касир робить напис «За довіреністю». Довіреності на одержання заробітної плати, стипендій, пенсій, аліментів, решти платежів не підлягають обов'язковому нотаріальному посвідченню. Такі довіреності можуть бути посвідчені посадовою особою підприємства, у якому довіритель працює, навчається, перебуває на стаціонарному лікуванні тощо. Строк дії довіреності вказують у самій довіреності (ч. 1 ст. 247 ЦКУ), в іншому випадку довіреність вважатиметься безстроковою та лишатиметься чинною до припинення її дії. У довіреності обов'язково потрібно вказати дату її складання, інакше вона вважатиметься зіпсованою (п. 3 ст. 247 ЦКУ). Фізична особа-одержувач обов'язково повинна розписатись у видатковій відомості, вказавши одержану суму. ВКО чи видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача. Після виконання операцій касові ордери або видаткові відомості підписуються касиром, а на доданих до них документах ставиться відбиток штампа або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Організація аналітичного й синтетичного обліку готівки включає: вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку; розробку методики і техніки аналітичного й синтетичного обліку операцій з готівкою (рис. 9.10).

Для обліку наявності та руху готівки у касі використовується Касова книга (дод. Ж3). Для обліку операцій з готівкою в національній валюті на підприємстві може бути лише одна касова книга, а для обліку операцій за кожною іноземною валютою – окрема книга. Касову книгу необхідно правильно оформити. Аркуші касової книги нумеруються та прошнуровуються. Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера та скріпляється відбитком печатки підприємства. Операції з руху готівки до касової книги записують за показниками касових ордерів у день їх здійснення. Особливу увагу слід приділити вчасному та повному оприбуткуванню готівки.

Оприбуткуванням готівки в касах підприємства є запис операції у повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів.

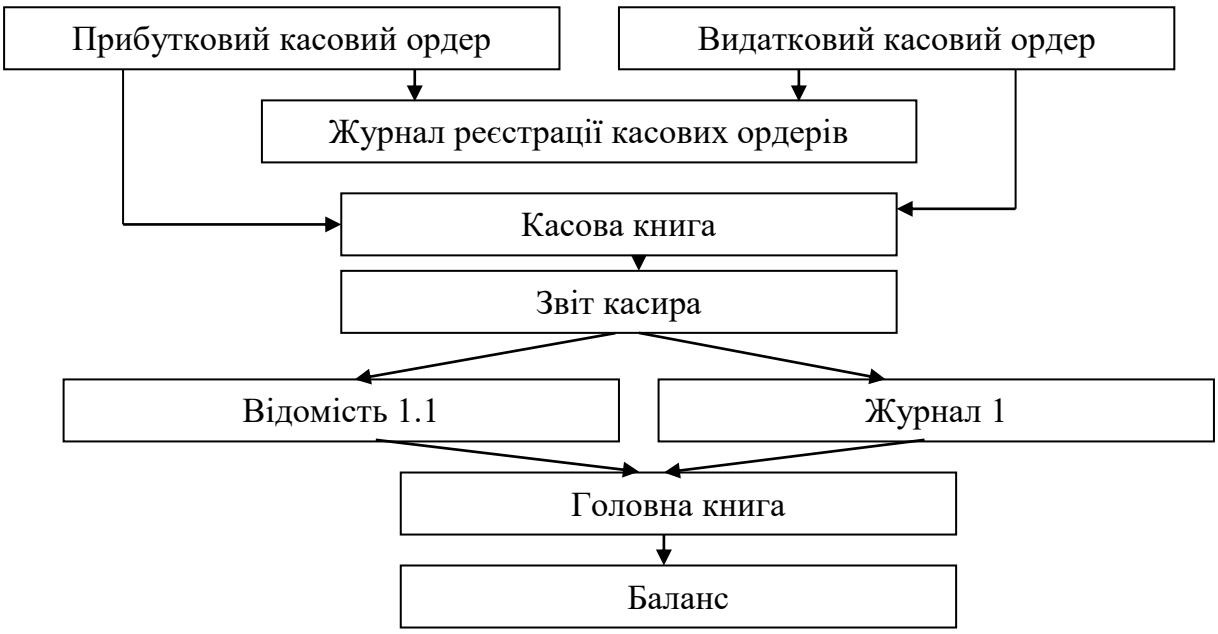


Рис. 9.9. Блок-схема обліку операцій з готівкою

Для записів операцій за один день відводиться один аркуш. Він заповнюється у двох примірниках кульковою ручкою. Перші і другі примірники касової книги мають однакові номери. При заповненні касової книги виправлення або підчищення не допускаються. У кінці робочого дня касир обраховує обороти по касі та виводить залишок готівки у касі. Він розраховується за схемою (рис. 9.10).

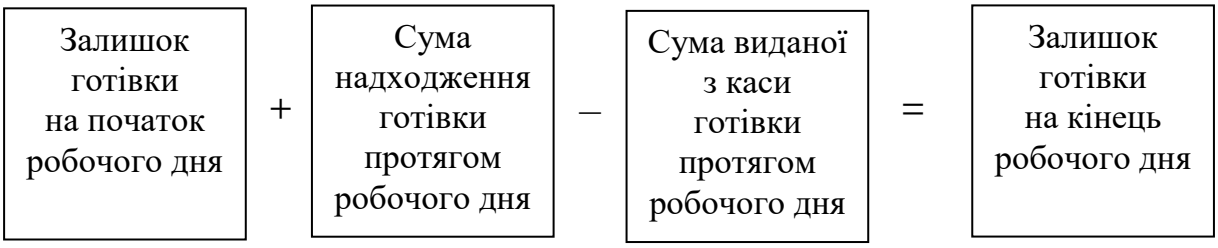


Рис. 9.10. Схема розрахунку залишку готівки у касовій книзі

Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги, залишаються у книзі. Другий відривний примірник

разом із касовими ордерами, операції за якими відображені у книзі, є звітом касира, який разом із документами на одержання та видачу грошей касир передає до бухгалтерії під розписку у касовій книзі. Бухгалтер повинен ретельно перевірити записи до звіту касира та достовірність, правильність оформлення документів, на основі яких їх було зроблено, а також правильність арифметичних підрахунків. Звіт касира є регістром аналітичного обліку операцій з готівкою.

Згідно з Положенням [20] касові документи після складання касиром звіту й обробки цього звіту **комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються, формуються** у справи відповідно до номенклатури справ і зберігаються згідно із законодавством України. Виносити з приміщення підприємства касові документи дозволяється тільки за наявності письмового дозволу керівника або головного бухгалтера, до кінця робочого дня зазначені документи обов'язково мають бути повернуті до приміщення каси.

Підприємства можуть вести касову книгу в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів за умови належного зберігання касових документів. Програмне забезпечення має забезпечувати формування двох частин аркуша касової книги, форма і зміст яких аналогічні паперовій формі.

Після перевірки та обробки звіту касира бухгалтер за його показниками заповнює Журнал 1 і Відомість 1.1, що є регістрами синтетичного обліку операцій з готівкою. У Журналі 1 і Відомості 1.1 для кожного звіту касира відводять один рядок, їх заповнюють у хронологічному порядку, що дозволяє зіставляти їх показники із показниками касової книги на кожну дату і контролювати рух коштів. Журнал 1 і Відомість 1.1 є підставою записів до Головної книги. Для відображення операцій в іноземній валюті для кожної з валют відкривають Журнал 1 і Відомість 1.1. Їх заповнюють у валюті здійснення операцій із перерахунком у національну грошову одиницю за курсом НБУ на день здійснення операцій.

Порядок проведення **інвентаризації каси** регламентовано Положенням [45]. Як правило, інвентаризація каси проводиться

планово один раз на квартал та позапланово – у випадках порушення фінансової дисципліни касиром і при заміні касира; у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів); за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації; у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ). У випадках, коли проведення інвентаризації згідно з Положенням є обов'язковим, фактичні терміни її проведення не можуть перевищувати строків, встановлених нормативним документом.

Відповідно до законодавства та установчих документів проведення інвентаризації забезпечує керівник. Він створює необхідні умови для її проведення, визначає об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. Інвентаризації каси здійснюється згідно з наказом керівника підприємства, у якому встановлюють терміни проведення, визначається персональний склад комісії, встановлюються особливі завдання для її членів; доручається касиру та бухгалтерії підготувати всі касові документи і програми (у разі автоматизованого ведення касової книги в електронному варіанті).

Склад об'єктів інвентаризації каси залежить від специфіки касових операцій та носіїв інформації, що використовують для їх обліку (рис. 9.11).

Для проведення інвентаризації призначається комісія. Голова і члени інвентаризаційної комісії забезпечують додержання правил проведення інвентаризацій, повноту і точність внесення до актів інвентаризації фактичних залишків готівки та інших цінностей, правильність та своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації. Основними завданнями інвентаризації каси є: перевірка наявності готівки у касі та встановлення її відповідності показникам регістрів аналітичного (касова книга) та синтетичного (журнал 1 та відомість 1.1) обліку; перевірка наявності інших цінностей, що згідно з наказом по підприємству зберігаються у касі; перевірка дотримання порядку ведення касових

операцій; встановлення фактів нестачі або надлишку готівки, а також перевірка правильності роботи програмних засобів обробки касових документів у разі автоматизованого ведення касової книги.

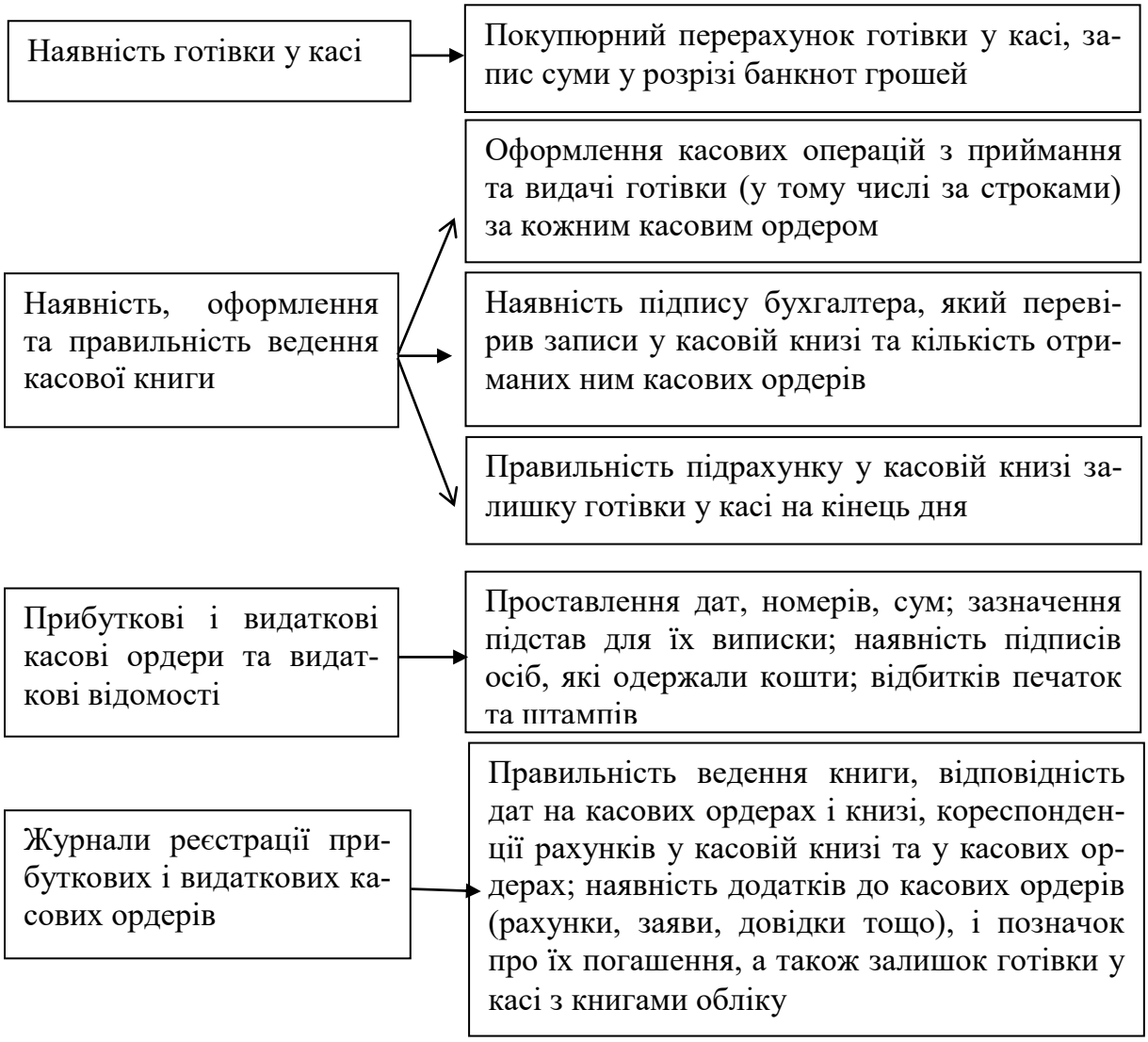


Рис. 9.11. Об’єкти інвентаризації каси

За наявності на підприємстві декількох кас для того, щоб виключити випадки покриття нестачі грошей в одного касира за рахунок іншого та не дати можливості решті касирів заздалегідь підготуватися до перевірки, перед початком інвентаризації члени комісії опечатають усі касові приміщення, крім того, що перевіряється. Перед підрахунком грошей касир у присутності комісії заповнює касову книгу, виводить у ній залишок і складає звіт касира за останній день роботи каси (з початку робочого дня і до

моменту приходу членів комісії). Звіт підписують касир і головний (старший) бухгалтер підприємства.

Процедуру інвентаризації каси поділяють на кілька етапів (рис. 9.12).



Рис. 9.12. Процедура перевірки каси і касових операцій

До початку інвентаризації каси касир як матеріально відповідальна особа, що безпосередньо відповідає за збереження коштів, складає розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи включені до звіту і на момент інвентаризації неврахованих грошей, цінних паперів, бланків суворого обліку та інших цінностей у касі немає (дод. Б 11). У розписці касир також вказує суму готівки та кількість і вартість цінностей, що належать іншим юридичним або фізичним особам (зокрема касиру) та зазначає їх реквізити (назва юридичної особи, прізвище, ім’я, по батькові фізичної особи, адреса тощо).

Комісія починає інвентаризацію каси зі встановлення фактичної наявності готівки у касі. Для цього її перераховують покупюрно і помонетно, а цінні папери, грошові документи, бланки суворої звітності за їх видами тощо, які є в касі підприємства на момент перевірки, перераховують полистно. Після перерахунку

суму готівки зіставляють із записами в касовій книзі та звітом касира за поточний день (якщо інвентаризацію проводять посеред робочого дня) та встановлюють результати інвентаризації готівки (лишки, нестача або тотожність). Фактичний залишок готівки в касі на кінець дня повинен завжди відповідати розрахунковому залишку касової книги. Фактичну наявність готівки та інших цінностей у касі на кінець місяця, кварталу, року порівнюють з показниками бухгалтерського обліку, із залишком відомості 1.1, який веде підприємство за рахунком 30 “Готівка”.

Наступним напрямом перевірки є перевірка повноти та своєчасності оприбуткування або списання готівки з каси. Для цього використовують показники касової книги та касових ордерів. При цьому встановлюють, чи правильно, вчасно та в повній сумі згідно з видатковими касовими ордерами, інкасаторськими квитанціями та випискаами з банку готівку здавали до банку. Перевіряють, чи всі документи, які засвідчують рух готівки між підприємством та банком, наявні в бухгалтерії підприємства. Визначають правильність та повноту оприбуткування в касу готівки, отриманої з поточних рахунків підприємства у банку. За показниками грошового чеку встановлюють цільове використання готівки, наявність на корінцях чеків підписів осіб, які мають право підпису, дати отримання готівки з банку та дати її оприбуткування до каси та інші реквізити. Дата, зазначена на корінці грошового чека, має відповідати даті виписки банку, даті, яку касир проставляє на прибутковому касовому ордері, що засвідчує факт прибуткування отриманої в банку суми готівки у касу підприємства, й даті відповідної сторінки касової книги. Комісія також перевіряє відповідність витрат готівки вимогам чинного законодавства.

Під час перевірок правильності та вчасності оформлення касових документів встановлюють наявність усіх обов’язкових реквізитів, правильність кореспонденції рахунків; видачу квитанцій від прибуткового касового ордеру особам, які вносили кошти, правильність ведення касової книги, журналу реєстрації ордерів та книгу обліку виданих та прийнятих старшим касиром грошей. Якщо підприємство здійснює реалізацію товарів за готівку, яка вноситься через власну касу підприємства, комісія перевіряє

своєчасність і повноту оформлення прибуткових касових ордерів, наявність на таких ордерах дозвільного підпису головного бухгалтера. Також слід звернути увагу на наявність відбитку круглої печатки підприємства на обох частинах прибуткового касового ордера. Печатка ставиться так, щоб у разі складанні двох частин прибуткового ордера виявлявся повний малюнок печатки.

Окремими напрямами перевірки є дотримання граничних сум готівкових розрахунків сумою у 10 тис. грн. Для цього перевіряють видаткові касові ордери та касову книгу, у яких відображені розрахунки з постачальниками або підрядниками. Важливим напрямом перевірки є встановлення правильності визначення та встановлення ліміту каси підприємства. При цьому з'ясовують необхідність його перегляду та затвердження нового ліміту у зв'язку зі зміною обставин (законодавства, зростання обсягів грошових оборотів), що потребують збільшення (зменшення) його величини. Крім того, встановлюють дотримання ліміту каси за останній час (за квартал, рік), визначають суму його перевищення. Для цього залишки касової книги за кожний день порівнюють із розрахунком ліміту. Перевищення ліміту каси та недотримання порядку використання готівки є грубим порушенням касової дисципліни, тягне за собою штрафні санкції. Під час інвентаризації каси виявляють факти перевищення ліміту каси та нецільового використання готівки, а особи, які допускають такі порушення, заносяться до акта інвентаризації із подальшими пропозиціями щодо міри покарання.

При інвентаризації каси встановлюють вчасність та повноту подання звітів про використання коштів, виданих на відрядження та під звіт, а також вчасність та повноту внесення залишків невикористаної готівки. При цьому також перевіряють факти непогашеної заборгованості перед працівниками за перевитрати власних коштів, використаних у відрядженні чи на господарські потреби підприємства (придбання товарів, оплата робіт/послуг).

При перевірках правильності оформлення та ведення касової книги встановлюють, чи вона пронумерована, прошнурована, скріплена печаткою підприємства та підписами керівника та

головного бухгалтера; чи здійснюються записи в ній під копіювальний папір одночасно на двох сторінках, із зазначенням одного номера, чи прикріпляють до відривної сторінки усі прибуткові та видаткові касові ордери та супровідні документи; наявність виправлень і помилок, які не засвідчені підписами касира та головного бухгалтера.

Після завершення інвентаризації каси комісія у двох примірниках складає Акт інвентаризації (дод. Б 11). Акт обов'язково підписують усі члени інвентаризаційної комісії та касир. Перший примірник акта передають до бухгалтерії для врегулювання результатів інвентаризації, а другий залишається у касира. Якщо інвентаризацію каси проводять у зв'язку зі зміною касира, акт складають у трьох примірниках. Перший примірник для бухгалтерії, другий – для касира, що здає цінності, а третій – для касира, що приймає цінності.

В акті інвентаризації вказують фактичну наявність у касі готівки у розрізі видів валюти, поштових марок, чекових книжок та інших грошових документів, цінних паперів, що були установлені під час інвентаризації. Результати інвентаризації каси – суми нестачі чи надлишку цінностей і готівки у касі, а також обставини їх виникнення відображують у Протоколі інвентаризаційної комісії. У разі виявлення під час інвентаризації нестачі у ньому зазначають суму нестачі і з'ясовують обставини її виникнення та отримують пояснення від касира. Найчастіше, крім випадків крадіжки, пожежі, інших надзвичайних подій, винною в нестачі особою визнається касир, який за договором про повну матеріальну відповідальність має відшкодувати всю суму нестачі згідно з Положенням [20]. Підставою для утримання із заробітної плати касира сум нестачі готівки, яка не перевищує середнього місячного заробітку, є розпорядження керівника підприємства. Воно видається не пізніше ніж через два тижні з дня виявлення фактів нестачі готівки. Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворої звітності обчислюється із застосуванням коефіцієнта 5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку;

та коефіцієнта 50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначена номінальна вартість, або вартість яких не встановлена законодавством.

Готівка, яка зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком, який оприбутковується до каси та зараховується до доходів підприємства. Такі самі правила інвентаризації застосовують і до інвентаризації каси в іноземній валюті. При цьому, кожну іноземну валюту перевіряють окремо. Готівка в іноземній валюті заноситься до актів інвентаризації (окремих актів) із зазначенням назви і суми іноземної валюти, курсу Нацбанку на день інвентаризації, суми іноземної валюти в перерахунку на грошову одиницю України.

9.3. Організація обліку операцій на рахунках у банках

Безготівкові розрахунки здійснюються шляхом записів операцій з переказу коштів на рахунках у банках. Вони є пріоритетною формою розрахунків в Україні. Згідно із Порядком [20] усі підприємства незалежно від форм власності та виду діяльності повинні зберігати вільні грошові кошти на рахунках у банках (за винятком ліміту каси). Для цього необхідно відкрити рахунки в банках та організувати облік грошових коштів на них. Організація обліку операцій на рахунках банків є однією із найважливіших підсистем обліку на підприємстві, раціональність якої безпосередньо впливає на інші підсистеми, а тому потребує особливо виважених підходів. Порядок здійснення операцій на рахунках у банках регламентується нормативними документами, зокрема, Інструкцією про безготівкові розрахунки в національній валюті України [3], Інструкцією про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів [4].

Організація обліку операцій на рахунках у банках включає:

1) організацію відкриття, використання та закриття рахунків у банках;

2) організацію документування операцій на рахунках у банках;

3) організацію аналітичного і синтетичного обліку.

Організація відкриття, використання та закриття рахунків у банках включає: організацію відкриття рахунків у банках; оформлення переліку осіб, які мають право розпоряджатися рахунком, та документів, що підтверджують повноваження цих осіб; одержання перепустки до банку для працівників підприємства (касирів) і оформлення посвідчення їх особи; узгодження порядку та графіка обслуговування підприємства у банку, визначення порядку здавання готівкової виручки до банку та одержання готівки у відділенні банку, представлення замовлення на готівку, порядку одержання чекових книжок, узгодження форми розрахунків (паперова або у форматі електронних платежів у системі "клієнт-банк-клієнт").

Для зберігання коштів та обслуговування розрахунків із клієнтами підприємство самостійно обирає установи банків та відкриває рахунки (поточні, депозитні, рахунки акредитиву, розрахункових чекових книжок, тощо). Кількість рахунків, які підприємство має право відкривати у банках, не обмежується. Поточні рахунки в іноземній валюті відкриваються для кожного виду валют. Банк відкриває поточний рахунок юридичній особі-резиденту, яка не має рахунку в цьому банку, на підставі таких документів:

1) заяви про відкриття поточного рахунку. Заяву підписує керівник юридичної особи або інша уповноважена на це особа;

2) копії належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту, засновницького договору тощо). Юридичні особи, установчі документи яких оприлюднені на порталі електронних сервісів, та юридичні особи публічного права, які діють на підставі законів, установчий документ не подають. Юридична особа, яка створена та/або діє на підставі модельного статуту, затвердженого Кабінетом Міністрів України, подає копію рішення про її створення або про провадження діяльності на підставі модельного статуту, підписаного всіма засновниками.

Перелік осіб, які, відповідно до законодавства України, мають право розпоряджатися рахунком, та документи, що підтверджують повноваження цих осіб, подаються до банку в

паперовій/електронній формі (засобами інформаційних, телекомунікаційних, інформаційно-телекомунікаційних систем) у порядку, визначеному внутрішніми документами банку. У разі зміни або доповнення осіб, які, відповідно до законодавства України, мають право розпоряджатись рахунком, до банку подається оновлений перелік розпорядників рахунком та документи, що підтверджують їх повноваження.

Згідно з ПКУ банки зобов'язані повідомляти органи ДПСУ, у якому обліковується платник податків, про відкриття або закриття рахунку. Орган ДПСУ не пізніше наступного робочого дня з дня отримання повідомлення від банк про відкриття рахунку зобов'язаний направити повідомлення про взяття або відмову у взятті рахунку на облік із зазначенням підстав у порядку, визначеному ПКУ. У разі відсутності повідомлення про відмову у взятті рахунку на облік, він вважається взятим на облік в органі ДПСУ за мовчазною згодою у час та дату отримання банком повідомлення (квитанції) про підтвердження факту прийняття повідомлення до обробки згідно з порядком подання повідомлень. Датою початку видаткових операцій за рахунком платника податків є дата отримання банком повідомлення органу ДПСУ про взяття рахунку на облік або дата взяття на облік за мовчазною згодою.

У договорі, що укладається між банком та підприємством, обов'язково обумовлюються права, обов'язки та відповідальність сторін, порядок вирішення спорів у разі їх виникнення тощо. Оперативне ведення клієнтом своїх рахунків у банку та обмін технологічною інформацією, визначеною в договорі між банком та клієнтом, підприємство може здійснювати за допомогою систем дистанційного обслуговування «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет – банк», «телефонний банкінг» тощо. У разі здійснення розрахунків за допомогою систем «клієнт – банк», «клієнт – Інтернет – банк» тощо застосовуються електронні розрахункові документи.

Організація документування операцій на рахунках у банках включає: забезпечення бухгалтерії нормативними документами, що регламентують порядок складання документів; вибір платіжних інструментів для виконання розрахункових операцій

на рахунках у банках та визначення кількості їх примірників, необхідної для проведення операції; доведення до бухгалтерів шифрів банків, номерів рахунків та інших платіжних реквізитів контрагентів, термінів сплати податків, зборів та інших видів зобов'язань перед фізичними та юридичними особами; розробку порядку складання платіжних документів та ведення журналу їх реєстрації; порядку подання документів до банку; призначення осіб, відповідальних за складання документів, їх перевірку та підписування; розробку графіків руху документів та забезпечення комп'ютерною технікою, необхідною для складання документів.

Для здійснення розрахункових операцій використовуються різні платіжні інструменти (платіжне доручення; платіжна вимога-доручення; платіжна вимога; розрахунковий чек; акредитив). Нормативними документами встановлено вимоги до оформлення платіжних документів [3]:

– розрахункові документи складаються на бланках за формою, затвердженою інструкцією. Документи, складені у довільній формі, банком не приймаються;

– бланки платіжних документів виготовляються на папері формату А4 або А5 лише друкарським способом або з використанням комп'ютерної техніки;

– на бланках платіжних документів необхідно обов'язково забезпечити наявність та схематичне розташування усіх елементів (рамок, ліній, текстових елементів тощо) згідно із інструкцією;

– у документах заповнюють усі реквізити, передбачені інструкцією;

– усі текстові елементи бланків виконують українською мовою;

– на примірнику документа, реєстрі платіжних вимог, які залишаються в банку, ставлять відбиток печатки підприємства і підписи відповідальних осіб;

– розрахункові документи подають до банку у кількості примірників, потрібної для усіх учасників безготівкових розрахунків;

– на платіжних документах не допускаються виправлення та підчистки.

Розрахункові документи, що подаються в банк для виконання операцій, ретельно перевіряються на відповідність вимогам Інструкції [3]. У разі виявлення недоліків документи повертають клієнтам без виконання.

Бухгалтерія розробляє порядок здійснення розрахунків із застосуванням кожного із платіжних інструментів, визначає порядок, спосіб та час їх представлення до банку. Найбільш поширеним платіжним документом є платіжне доручення (дод. Н 1). Воно призначається для перерахування певної суми коштів (при сплаті податків, зборів та інших обов'язкових платежів; погашенні кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги) з рахунку платника на рахунок одержувача (рис. 9.13).

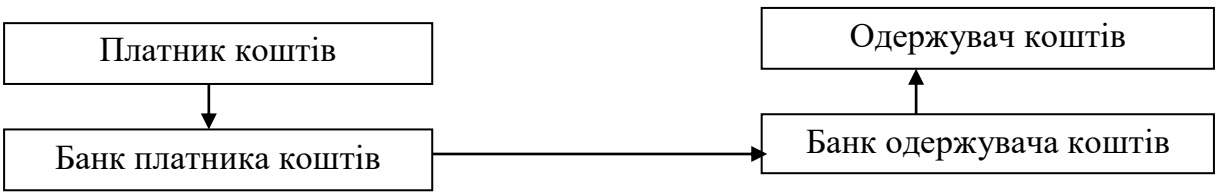


Рис. 9.13. Схема документообігу при розрахунках платіжними дорученнями

Платіжні доручення оформлює бухгалтер із застосуванням комп'ютерної техніки. Документи обов'язково перевіряються і підписуються керівником та головним бухгалтером та засвідчуються печаткою підприємства. Перевірені та підписані документи бухгалтер реєструє у спеціальному журналі, що забезпечує контроль за їх виконанням. Доручення приймаються банком від платника до виконання протягом десяти календарних днів, не враховуючи дня заповнення. Порядок заповнення платіжних доручень для сплати податків детально висвітлено у § 6.3.

Платіжні вимоги-доручення застосовуються усіма учасниками безготівкових розрахунків. Верхня частина вимоги-доручення оформляється одержувачем коштів і передається безпосередньо платнику не менше ніж у двох примірниках. Доставку вимог-доручень до платника може здійснювати банк одержувача через банк платника на договірних умовах. У разі згоди оплатити вимогу-доручення платник заповнює її нижню частину і подає до

банку, що його обслуговує. Банк платника приймає від нього вимогу-доручення протягом 20 календарних днів з дати її оформлення отримувачем коштів. Для примусового списання коштів, згідно із законодавством, призначена платіжна вимога, яку стягувач оформляє не менше ніж у трьох примірниках і подає до банку, що його обслуговує, разом із двома примірниками реєстру платіжних вимог. Банк приймає платіжні вимоги протягом 10 календарних днів з дати їх складання, а банк платника – протягом 30 календарних днів з дати їх складання.

Для забезпечення вчасності складання документів та їх просування між виконавцями розробляється зведений графік руху документів (табл. 9.8).

Організація аналітичного і синтетичного обліку операцій на рахунках у банках включає: забезпечення працівників бухгалтерії нормативними документами, що регламентують грошовий обіг та здійснення операцій на рахунках у банках; забезпечення бланками регістрів обліку та форм звітності; розробку методики й техніки обробки виписок банку та складання регістрів аналітичного й синтетичного обліку операцій на рахунках у банках.

Операції з надходження та списання коштів з поточного рахунку, проведені банком, реєструються у спеціальній виписці з особового рахунку підприємства. Виписка з рахунку разом із документами, що підтверджують проведені операції, є регістром аналітичного обліку операцій на рахунках у банках. Основними реквізитами виписки є: дата виписки, номер поточного рахунку, залишки коштів на початок операційного дня (вхідне сальдо) і на кінець (кінцеве сальдо), суми записів по дебету і кредиту рахунку. У бухгалтерії підприємства кожна виписка банку нумерується, перевіряється і опрацьовується. Насамперед перевіряється наявність документів на кожну операцію зі списання або зарахування коштів, а також відповідність сум у виписці прикладеним документам. Після цього на виписці проставляється кореспонденція рахунків за проведеними операціями. Виписка з особового рахунку є підставою для записів операцій до Журналу 1 та Відомості 1.2. Вони заповнюються у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку.

Таблиця 9.8

Графік руху документів з обліку операцій на рахунках банків

Назва та номер документа	Створення документа			Перевірка документа				Передача касиру		Обробка документа	
	Кіль-кість примір-ників	Відпові-дальний за складання	Строк скла-дання	Відпові-дальний	Хто подає	Порядок подання	Строк подання	Виконавці	Строк передачі	Виконавці	Строк вико-нання
Платіжне доручення	3	Бухгалтер з обліку коштів	Що-денно, 15–17 год.	Гол. бухгалтер, керівник підприємства	Бухгал-тер	Разом із доданими документа ми	Щоденно, 17–18 год.	Бухгалтер	Щоденно о 9 год.	Старший бухгалтер з обліку коштів	Щоденно з 10 до 12 год.
Платіжна вимога-доручення	3	Бухгалтер з обліку коштів	Що-денно, 15–17 год.	Гол. бухгалтер, керівник підприємства	Бухгал-тер	Разом із доданими документа ми	Щоденно, 17–18 год.	Бухгалтер	Щоденно, о 9 год.	Старший бухгалтер з обліку коштів	Те ж саме
Заява про відкриття акредитиву	1	Бухгалтер з обліку коштів	Те ж саме	Гол. бухгалтер, керівник підприємства	Бухгал-тер	Те ж саме	У день складання	Бухгалтер	У день складання о 9 год.	Старший бухгалтер з обліку коштів	Те ж саме.

Журнал 1 і відомості 1.1, 1.2, 1.3. призначені для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті в касах, на поточних, валютних та інших рахунках у банках), грошових документів, які перебувають у касі підприємства (поштових марок, сплачених проїзних документів тощо) та коштів у дорозі. Журнал 1 використовується для відображення оборотів за кредитом рахунків 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». У відомостях до Журналу 1 відображаються обороти за дебетом рахунків 30, 31, 33.

Журнал 1 та відомості заповнюються на підставі первинних та зведених облікових документів (звітів касира і доданих до них прибуткових та видаткових касових ордерів, виписок банку і доданих до них документів тощо) у розрізі кореспондуючих рахунків у хронологічному порядку підсумками за 2–3 дні. Можливе накопичення даних про операції з грошовими коштами за кожний день попередньо у допоміжній відомості у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів за місяць до Журналу 1 і відомостей до нього.

Для відображення операцій в іноземній валюті, використовується Журнал 1 і відомості до нього, які заповнюються у валюті здійснення операцій. Для кожної іноземної валюти, в якій здійснювалися операції, ведеться Журнал 1 і відомості до нього, які позначаються назвою валюти, в якій вони заповнюються. Аналітичні дані про грошові кошти в іноземній валюті наводяться у гривнях і одночасно в тій валюті, в якій здійснювалась операція в іноземній валюті. Залишки на рахунках у відомостях на кінець місяця встановлюються як різниця між сумою сальдо на початок місяця і дебетових оборотів по рахунку за поточний місяць і сумою кредитових оборотів за місяць. Сальдо рахунків звіряється з відповідними документами (звітами касира, випискаами банку тощо).

Облік грошових коштів в умовах застосування комп’ютерних технологій зображено на рис. 9.14.

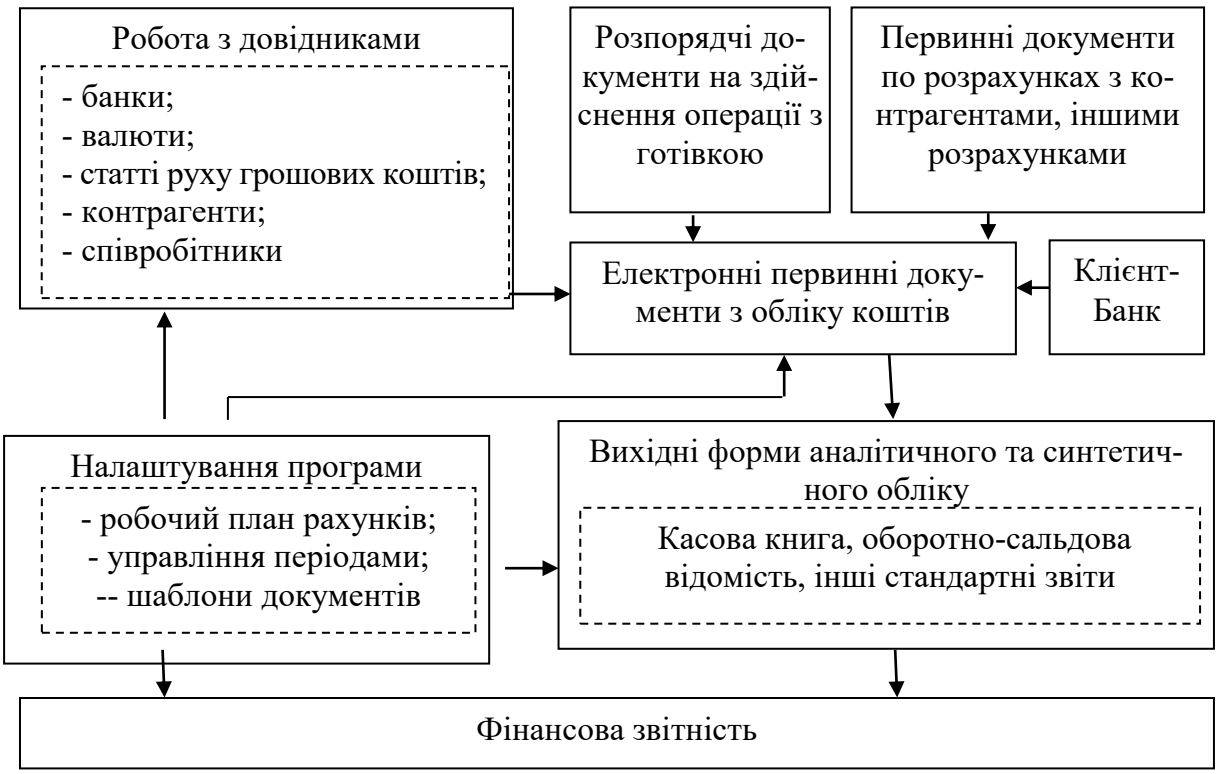


Рис. 9.14. Схема обліку грошових коштів при автоматизованій формі обліку

Інформаційне забезпечення операцій із коштами складається із вхідної первинної інформації, класифікаторів і довідників, а також файлової вхідної інформаційної бази. Для реквізиту "Субконто" значення вибирають з довідника і задають аналітику обліку руху готівки. Насамперед у "Довіднику" валюти обирають валюту операцій з готівкою. Для організації обліку грошових коштів в умовах застосування комп'ютерних технологій у конфігурації комп'ютерної програми необхідно забезпечити налаштування правил ведення обліку відповідно до нормативних документів, зокрема, застосування плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку руху готівки і операцій на рахунках у банках, валютних операцій, забезпечити створення й друк платіжних доручень, прибуткових і видаткових касових ордерів, автоматизацію розрахунків з постачальниками, покупцями й підзвітними особами, внесення готівки на поточний рахунок і одержання готівки за грошовим чеком, придбання й продаж іноземної валюти, самостійне створення додаткових субрахунків й розрізів аналітичного обліку. Завершальними

операціями місяця є автоматизовані регламентні операції, що виконуються при закритті місяця, зокрема: переоцінка валюти, списання курсових різниць, визначення фінансових результатів від продажу валюти.

9.3. Організація обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги

Організація обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги включає: вибір форми розрахунків, які найбільш відповідають договорам, укладеним підприємством з покупцями та замовниками; розробку картотеки відвантажувальних, платіжних, адресних та інших реквізитів покупців та замовників; установлення порядку документування операцій з відвантаження продукції (товарів, робіт, послуг) та їх оплати; розробку методики та техніки синтетичного та аналітичного обліку розрахунків із покупцями та замовниками.

У Наказі «Про облікову політику» визначають групи дебіторської заборгованості за контрагентами та термінами погашення; встановлюють критерії визнання та оцінки; порядок формування резерву сумнівних боргів; порядок визнання дебіторської заборгованості безнадійною та її списання з балансу. До наказу додають додатки, які безпосередньо стосуються обліку дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями та замовниками: робочий план рахунків; положення про ведення претензійно-позовної роботи; посадові інструкції бухгалтера з обліку розрахункових операцій; регістри аналітичного обліку дебіторської заборгованості; порядок створення та використання резерву сумнівних боргів; графік руху документів; терміни зберігання господарських договорів та іншої ділової документації; графіки проведення інвентаризації.

Основою організації обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги є договори, що укладаються між контрагентами та регулюють взаємовідносини між ними у комерційній сфері. Комерційні договори потрібно зберігати, зокрема, в окремій справі «Договори з покупцями та замовниками». До підписання

договору (особливо, першого) з покупцем необхідно перевірити його платоспроможність та ділову репутацію.

Форма розрахунків визначається за згодою сторін у договорах, укладених між контрагентами. При цьому обирають найбільш прогресивні форми (клієнт-банк-клієнт; акредитиви або договірні розрахунки). призначені Для гарантування своєчасності розрахунків та прискорення оберненості оборотних коштів у договорах доцільно зазначати додаткові умови, наприклад, пропонувати передоплату, а також встановлювати фінансові санкції, що стягуються у разі недотримання термінів розрахунків або поставок.

При розрахунках акредитивами необхідно встановлювати терміни поставок, що дозволить точніше визначати терміни відкриття акредитиву та уникнути уповільнення швидкості обертання коштів та їх заморожування на рахунках акредитиву.

При передоплаті вказують терміни сплати авансу, його величину у відсотках від суми поставок та оговорюються умови, за яких вони можуть змінюватись. На основі договорів потрібно сформувати картотеку адресних, розрахункових реквізитів покупців для правильного складання документів. У договорах потрібно зазначити перелік документів, якими оформлюються поставки матеріальних цінностей та розрахунки за них, терміни й способи їх представлення, кількість примірників.

Форми первинних документів для переказу коштів регламентуються інструкцією НБУ, а з відвантажувальних – інструкціями Держкомстату та іншими нормативними документами. На підприємстві необхідно сформувати альбом з такими документами та навести вказівки про порядок складання та використання в обліку.

Поставки продукції оформляються такими документами: доручення на право одержання цінностей; товарно-транспортна накладна; рахунок-фактура; акт здачі продукції; акт виконаних робіт (наданих послуг); бухгалтерська довідка щодо отримання від покупців авансів; платіжне доручення; виписка банку; розрахунковий чек; вексель; прибутковий касовий ордер; квитанція (на підприємствах зв’язку); податкова накладна, технічний паспорт, специфікації, сертифікати. Для забезпечення якості продукції до

складу реквізитів первинних документів, на підставі яких продукція відпускається покупцям, ввести обов'язковий реквізит «Критерії якості». Первинним документом, що підтверджує якість продукції, є деталізований експертний висновок, у якому наводять розшифровку основних параметрів якості продукції, встановлених вимогами державних стандартів України.

Для забезпечення контролю за своєчасним складанням документів та їх просуванням між виконавцями розробляється зведений графік руху документів з розрахунків із покупцями та замовниками.

Організація аналітичного і синтетичного обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги залежить від форми обліку на підприємстві та організаційно-технічних засобів, що застосовуються для обліку. Облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться відділом з обліку реалізації продукції. Аналітичний облік розрахунків із покупцями та замовниками ведуть у Відомості 3.1, яку заповнюють на підставі документів про відвантаження матеріальних цінностей та їх оплату, а синтетичний – у Журналі 3.

9.4. Організація обліку дебіторської заборгованості за розрахунками

Організація обліку розрахунків із підзвітними особами включає: встановлення переліку посад, яким дозволяється видача грошей під звіт у поточному році; оформлення наказом на підприємстві (щоквартально) розміру підзвітних сум для кожного структурного підрозділу і підзвітних осіб підприємства; затвердження порядку видачі грошей під звіт; представлення звітів про використання коштів, виданих на відрядження та під звіт; розробку методики й техніки перевірки і обробки звітів; методики й техніки синтетичного та аналітичного обліку розрахунків із підзвітними особами.

Підзвітна особа – це працівник підприємства, який отримав кошти під звіт на відрядження або для придбання товарно-матеріальних цінностей, оплати послуг (робіт), які неможливо

або недоцільно оплачувати шляхом безготівкових розрахунків. Кошти під звіт видаються лише працівникам підприємства. Підзвітні особи несуть повну відповідальність за збереження й використання підзвітних осіб.

Підзвітна сума – кошти, що видаються працівнику підприємства на витрати, пов'язані з відрядженням та/або з адміністративно-господарськими потребами. Кошти, видані під звіт, потрібно використовувати суворо за цільовим призначенням.

Для регулювання розрахунків з підзвітними особами підприємство може розробити спеціальне Положення про службові відрядження або використовувати норми Наказу «Про облікову політику». У вказаних нормативних документах визначають порядок документального оформлення відрядження, порядок видачі коштів під звіт, норми витрат на відрядження; перелік постійних підзвітних осіб, а також порядок видачі підзвітних сум іншим посадовим особам підприємства, порядок звітування про використання підзвітних сум, порядок компенсації за проїзд у службових цілях у межах місця розташування підприємства.

Найчастіше кошти під звіт видаються на відрядження – це поїздка штатного працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання виробничих доручень поза місцем його основної роботи. Документування службової поїздки оформлюють такими документами:

– наказом (розпорядженням) про відрядження - відповідно до ПКУ є обов'язковим документом;

– завданням на відрядження – необов'язковий документ, призначений для деталізації завдання на відрядження. Може складатися керівником структурного підрозділу, який відправляє працівника у відрядження, а також керівником підприємства, який його затверджує;

– кошторисом витрат на відрядження (довідка-розрахунок) – документ необов'язковий, але потрібний для визначення суми витрат для відрядження;

– звітом про виконану роботу у відрядженні – необов'язковий документ, але дозволяє підсумувати роботу, виконану

у відрядженні. Звіт складається у довільній формі, у ньому детально розкривають обсяг виконаної роботи;

– посвідчення про відрядження – необов'язкова форма, втратила чинність згідно з нормативними документами. Проте на практиці її використання дозволяє підтверджувати факт поїздки працівників як до кількох міст, так і до одного. Необхідність оформлення посвідчення про відрядження фіксують у Положенні про службові відрядження;

– журнал реєстрації відрядження – необов'язковий документ, але використовується для контролю за відрядженням працівників підприємства та дозволяє узагальнювати інформацію про відрядження на підприємстві.

У наказі про відрядження вказують: прізвище, ім'я по батькові та посаду працівника; пункт призначення (місто, область); мету відрядження; назву підприємства, на яке відряджається працівник; строк відрядження; розмір добових; інші умови відрядження залежно від ситуації.

Організація видачі грошей у підзвіт включає: перевірку наказу про відрядження працівника, дозволу керівника на видачу грошей під звіт, заборгованості за попередньо виданими авансами, розробку порядку та документального оформлення видачі грошей під звіт.

Порядок документального оформлення видачі грошей під звіт або на відрядження регламентується положеннями [6, 27]. Гроші під звіт видаються підзвітній особі за умови відсутності заборгованості за раніше отриманими під звіт сумами. Підставою для видачі готівки є заява працівника з дозвільним надписом керівника, гроші видають з каси підприємства за видатковим касовим ордером. Також підзвітна особа може одержувати готівку під звіт з карткового рахунку із застосуванням корпоративної платіжної картки або особистої платіжної картки. Сума авансу на придбання товарів або оплату робіт, послуг визначається виходячи із господарських потреб із урахуванням обмежень НБУ, запроваджених для розрахунків готівкою.

Порядок оплати і норми витрат на відрядження визначаються Інструкцією про службові відрядження в межах України та за

кордон [6]. Сума авансу на відрядження розраховується виходячи з переліку та норм витрат, затверджених підприємством. До неї включають відшкодування вартості проїзду до місця відрядження і назад, витрати на проживання у готелі та добові залежно від кількості днів відрядження.

Для організації обліку розрахунків із підзвітними особами потрібно організувати 1) приймання і перевірку звітів; 2) аналітичний і синтетичний облік розрахунків із підзвітними особами.

Підзвітні особи подають до бухгалтерії Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Звіти подають у терміни, встановлені законодавством. До Звіту обов'язково додаються документи, що підтверджують кожну суму витрат (крім добових): товарно-транспортні накладні, товарні чеки, рахунки-фактури, квитанції, рахунки, копії прибуткового касового ордера, довідки за встановленими формами, сліпи, квитанції торговельного термінала, посвідчення про відрядження; проїзні документи (транспортні квитки, багажні квитанції, страхові документи); документи про наймання житла.

Готівка, одержана з рахунку із застосуванням особистого, корпоративного електронного платіжного засобу, використовується за призначенням без оприбуткування у касі. Підзвітні особи подають до бухгалтерії:

– звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт разом із підтвердними документами в установлені строки і порядку, визначені законодавством України;

– документи про одержання готівки з поточного рахунку (чек банкомата, копія видаткового ордера, довідки за встановленими формами, сліп, квитанція торговельного термінала) разом з невитраченим залишком готівки.

Нормативними документами встановлено терміни, протягом яких підзвітні особи зобов'язані подати до бухгалтерії підприємства звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, а також повернути до каси підприємства залишок невикористаних коштів. Його повертають у тій валюті, в якій було видано аванс. Вказані терміни зазначають у Наказі "Про облікову політику" (табл. 9.9).

Таблиця 9.9

Строки повернення готівки до каси підприємства

Види готівкових операцій	Правові норми	Граничний термін повернення готівки
Готівка, видана під звіт на відрядження, у тому числі: через касу підприємства	пп. “а” пп. 170.9.2 ПКУ, пп. 19 Положення № 148	До закінчення п’ятого банківського дня, що настає за днем закінчення відрядження
із застосуванням платіжних карток	пп. “а” пп. 170.9.3 ПКУ, п. 19 Положення № 148	До закінчення третього банківського дня, що настає за днем завершення відрядження
на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини	пп. “а” пп. 170.9.2 ПКУ, п. 19 Положення № 148	На строк не більше 10 робочих днів від дня видачі готівкових коштів під звіт
на інші виробничі (господарські) потреби	Те саме	На строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівкових коштів під звіт

Звіти здаються до бухгалтерії підприємства для ретельної перевірки. У них перевіряють наявність наказу про відрядження; правильність оформлення посвідчення про відрядження з відмітками про час прибуття до місця відрядження та вибуття з нього; достовірність та законність документів, що підтверджують витрати; наявність письмового звіту щодо роботи, виконаної під час відрядження; встановлюють правильність оформлення первинних документів, правильність арифметичних підрахунків, визначають законність витрат. Для нумерування звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, застосовується наскрізна нумерація.

Керівник підприємства зобов’язаний не пізніше п’яти робочих днів прийняти рішення щодо затвердження звітів, після чого вони надходять до бухгалтерії для аналітичного і синтетичного обліку розрахунків із підзвітними особами. Його організація залежить від форми обліку, яка застосовується на підприємстві, і технічних засобів його ведення. Аналітичний облік розрахунків із

підзвітними особами ведеться у Відомості 3.2 у розрізі кожної особи. Вона заповнюється на підставі документів про видачу грошей під звіт та звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Узагальнені підсумки відомості 3.2 включаються до першого розділу Журналу 3 за субрахунком 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Журнал є регістром синтетичного обліку та підставою записів до Головної книги.

Для організації обліку розрахунків за претензіями потрібно встановити порядок оформлення претензій відповідними документами; розробити порядок ведення роботи за претензіями, методику і техніку аналітичного і синтетичного обліку розрахунків за претензіями.

Кожна претензія оформлюється первинними документами. Нестачу запасів, одержаних від постачальників, оформлюють Актом приймання матеріалів, складеним за участі представників постачальників і незацікавленої сторони. Нестача товарно-матеріальних цінностей у залізничних вагонах оформлюється комерційним актом; порушення, виявлені у якості товарно-матеріальних цінностей, підтверджуються актом матеріальної експертизи, яка здійснюється спеціалізованими сторонніми організаціями.

Під час оформлення первинних документів та претензійних справ необхідно суворо дотримуватись юридичних норм, тому до їх складання слід залучати юристів. Перший примірник первинних документів, якими оформлюються претензії, реєструється у спеціальному журналі у бухгалтерії і під розписку передається юристу для складання претензійного листа, який відправляють відповідачу. Копії передають до бухгалтерії і додають до документів по претензійних операціях. Якщо постачальник не відшкодовує збитки добровільно, то урегулювання претензії здійснюється через господарський суд.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться у відомості 3.2 у розрізі кожної претензії. Доцільно за кожною претензією відкривати окрему картку обліку розрахунків, до якої записують назву підприємства, документ з господарського суду, суму боргу та його погашення на підставі документів про одержання коштів й обраховують залишок на кожну звітну дату.

Залишки у цих картках повинні відповідати показникам відомості аналітичного обліку. Залишок заборгованості обраховується після кожної оплати.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, за авансами виданими, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями). У Відомості 3.2 для обліку розрахунків за кожним дебітором відводиться необхідна кількість рядків. Сальдо визначається за кожним дебітором і також переноситься в графи 5 і 6 Відомості 3.2 на наступний місяць. Підсумки граф 16–21 (рядок «Усього за рахунком 37») цієї Відомості переносяться до графи 6 розділу І Журналу 3.

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими операціями, яка забезпечена одержаними векселями, а також для розрахунків за зобов'язаннями постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі. У заголовку над рядками 8–12 і 15–17 Відомості 3.4 вказується номер синтетичного рахунку, до якого відкрито аркуш цієї Відомості, а у самому заголовку Відомості 3.4 вписується словами об'єкт обліку (одержаних короткострокових векселів, виданих короткострокових векселів). Підсумки граф 15–17 (рядок «Усього») Відомості переносяться до розділу І Журналу 3.

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння техніки документування операцій з руху грошових коштів, методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку грошових коштів та розрахунків за дебіторською заборгованістю.

Практичне завдання 1

Розробити схему організації обліку: 1) операцій на рахунках банків; 2) операцій з готівкою; 3) дебіторської заборгованості за

продукцію, товари, роботи, послуги; 4) розрахунків з підзвітними особами.

Практичне завдання 2

Розробити перелік показників з обліку грошових коштів (дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) (табл. 9.10).

Таблиця 9.10

Перелік показників з обліку грошових коштів

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		

Практичне завдання 3

Розробити структуру облікової політики з обліку грошових коштів (рис. 9.15).

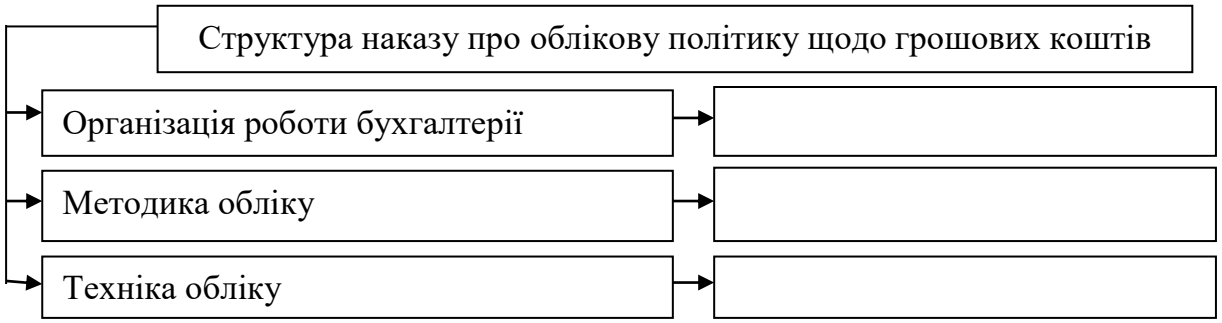


Рис. 9.15. Структура облікової політики з обліку грошових коштів

Практичне завдання 4

Розробити елементи облікової політики щодо грошових коштів (табл. 9.11).

Таблиця 9.11

Елементи облікової політики щодо грошових коштів

Назва елементів облікової політики	**Варіанти методів обліку**

Практичне завдання 5

Розробити графік руху видаткового касового ордера (табл. 9.12).

Таблиця 9.12

Операграма руху видаткового касового ордеру

Назва робіт	Виконавці				
	Керівник	Головний бухгалтер	Бухгалтер	Касир	Архіваріус

Практичне завдання 6

Розробити зведений графік з обліку грошових коштів (дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) (табл. 9.13).

Таблиця 9.13

Зведений графік руху документів з обліку грошових коштів

Назва документа	Створення документа			Перевірка документа		Передача до бухгалтерії		Передача в архів	
	Відповідальний за		Строк виконання	Відповідальний	Строк подання	Виконавець	Строк виконання	Виконавець	Строк виконання
	Складання	Реєстрацію							

Практичне завдання 7

Розробити індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку грошових коштів (табл. 9.14).

Таблиця 9.14

Індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку грошових коштів

Виконана робота	Строк виконання		Кому передаються дані про виконану роботу	Хто заміщує основного працівника
	дата	години		

Питання для самоконтролю знань

1. Теоретичні засади організації обліку грошових коштів.
2. Організація ліміту каси та здавання готівки до установ банку.
3. Організація документування операцій з руху готівки.
4. Організація аналітичного і синтетичного обліку готівки.
5. Організація документування операцій на рахунках в банках.
6. Організація аналітичного та синтетичного обліку операцій на рахунках у банках.
7. Організація обліку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.
8. Організації обліку дебіторської заборгованості з підзвітними особами.
9. Організації обліку дебіторської заборгованості за претензіями.
10. Організації обліку дебіторської заборгованості щодо відшкодування матеріальних збитків.

Тести

1. Граничний розмір готівки, що може залишатись у касі у неробочий час:

а) не регламентується;
б) встановлюється фіскальною службою;
в) затверджується наказом по підприємству;
г) затверджується відділенням банку.

2. Касові ордери складає:

а) касир;
б) особа, що вносить готівку;
в) матеріально-відповідальна особа;
г) бухгалтер.

3. Касові ордери для виконання операцій дійсні протягом:

а) одного дня;
б) п’яти робочих днів;
в) термін необмежений;
г) згідно з нормативними документами підприємства.

4. Готівка на рахунок у банк вноситься за:

а) видатковим касовим ордером;

б) заявою на переказ грошей готівкою;

в) грошовим чеком;

г) векселем.

5. Відомість 1.1 заповнюють за показниками:

а) виписки банку;

б) звіту касира;

в) касових ордерів та інших документів з касових операцій;

г) платіжних доручень та інших документів з операцій на рахунках банків.

6. Ліміт залишку готівки у касі встановлюється і затверджується:

а) органом, що реєструє підприємство;

б) наказом по підприємству;

в) податковою службою;

г) банком, у якому відкрито основний рахунок.

7. Відомість 1.1 складають за показниками:

а) звіту касира;

б) виписки з рахунку у банку;

в) матеріального звіту;

г) звіту про рух активів.

8. Облік готівки касир веде у:

а) журналі реєстрації касових ордерів;

б) матеріальному звіті;

в) касовій книзі;

г) прибуткових та видаткових касових ордерах.

9. З касиром укладають договір:

а) купівлі-продажу;

б) зберігання;

в) доручення;

г) про повну матеріальну відповідальність.

10. Регістр синтетичного обліку готівки:

а) касова книга;

б) виписка з рахунку в банку;

в) ж 1, в – 1.1;

г) інвентарна картка.

11. Для обліку касових операцій використовують:

а) звіти касира, прибуткові і видаткові касові ордери, ж 1 і відомість 1.1;

б) звіти касира, журнал 1, відомість 1.2;

в) ж №1 і відомість № 1 та виписки банку;

г) касові звіти, ж № 2 і відомість № 2.

12. Джерела складання відомості 1.2:

а) виписка з рахунків банку;

б) звіт касира;

в) касові ордери та інші документи з обліку готівки;

г) платіжні доручення.

13. Регістр аналітичного обліку операцій на рахунках в банках:

а) ж 1, в – 1.1;

б) виписка з рахунків у банку;

в) оборотній відомості;

г) ж 1, в – 1.2.

14. Платіжний документ для перерахування коштів на рахунок одержувача:

а) акредитив;

б) платіжна вимога-доручення;

в) платіжне доручення;

г) розрахунковий чек.

15. Грошові кошти з поточного рахунку перераховують:

а) акредитивом;

б) видатковим касовим ордером;

в) платіжним дорученням;

г) податковою накладною.

16. Для інвентаризації залишків на рахунках у банках використовують:

а) ж.1, в.1.2;

б) ж 2 і відомості 1.2;

в) звіт касира;

г) виписки банку.

17. Бланки облігацій обліковують у:

а) спеціальних реєстрах;

б) реєстрі акціонерів;

в) інвентарних картках;

г) картках складського обліку.

18. Регістр обліку фінансових інвестицій:

а) журнал 4, відомість 4.1;

б) журнал 4, відомість 4.2;

в) журнал 4, відомість 4.3;

г) журнал 2, відомість 2.1.

19. Регістр обліку векселів:

а) виписка банку;

б) ж 2;

в) ж 3 та відомість 3.4;

г) розрахунково-платіжна відомість.

20. Підставою для відрядження працівника є:

а) посвідчення про відрядження;

б) наказ керівника про відрядження;

в) авансовий звіт;

г) видатковий касовий ордер

21. Граничний термін подання звіту про використання коштів, виданих під звіт:

а) п’ять банківських днів;

б) п’ять календарних днів;

в) три банківських дні;

г) десять банківських днів.

22. Підзвітна особа складає звіт:

а) про використання сум, виданих під звіт та на відрядження;

б) про використання готівки;

в) авансовий;

г) про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.

23. Сума добових при відрядженні за межі України:

а) 0,2 мінімальної заробітної плати на початок року;

б) 80 євро;

в) 0,1 мінімальної заробітної плати на початок року;

г) 2 500 грн.

24. Сума добових при відрядженні по Україні складає:

а) 0,3 мінімальної заробітної плати на початок року;

б) 252 гривні;

в) 0,2 мінімальної заробітної плати на початок року;

г) 0,1 мінімальної заробітної плати на початок року.

25. За наявності непогашеної заборгованості за раніше отриманими коштами готівку під звіт:

а) видають;

б) не видають;

в) за рішенням бухгалтера;

г) за рішенням касира.

26. Регістр обліку розрахунків з покупцями та замовниками:

а) матеріальний звіт;

б) виробничий звіт;

в) ж 3, відомість 3.6;

г) ж 3 та відомість 3.1.

27. Регістр аналітичного обліку операцій з готівкою:

а) касова книга;

б) виписка банку;

в) матеріальний звіт касира;

г) звіт про рух грошових коштів.

28. Розрахунки готівкою оформлюють:

а) прибутковими та видатковими касовими ордерами;

б) платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями;

в) заявою на переказ готівки, грошовими чеками;

г) накладними, товарно-транспортними накладними.

Рекомендовані джерела: [3; 4; 5; 6; 7; 8; 13; 19; 20; 24; 22; 27; 29; 36; 42].

ТЕМА 10
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

10.1. Основи організації обліку витрат, доходів та фінансових результатів діяльності підприємства.

10.1. Порядок групування витрат, доходів та фінансових результатів.

10.2. Методи і способи обліку витрат.

10.3. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат діяльності.

10.4. Етапи обліку витрат діяльності.

10.5. Зведений облік витрат діяльності та порядок узагальнення витрат.

10.6. Організація калькулювання собівартості продукції.

10.7. Організація обліку доходів та фінансових результатів.

Після вивчення теми студенти повинні знати:

– порядок групування витрат за різними напрямами;

– методику розробки робочого плану рахунків з обліку витрат;

– методи та способи обліку витрат та їх практичне застосування;

– організацію обліку аналітичного та синтетичного обліку витрат;

– організацію калькулювання собівартості продукції;

– організацію обліку доходів та фінансових результатів.

Ключові слова: витрати; доходи, фінансові результати, елементи витрат, калькулювання собівартості продукції; методи і способи обліку витрат.

10.1. Основи організації обліку витрат діяльності підприємства

Організація обліку витрат є однією з найбільш важливих і суперечливих дільниць обліку на підприємстві. Ключовою проблемою діяльності як окремих бізнес-структур і економіки країни у цілому є оптимізація величини витрат та економне використання ресурсів. Прискорення та інтенсифікації процесів економічного розвитку загострили загальну проблему обмеженості ресурсів, а тому і пошук рішень, спроможних забезпечити оптимізацію витрат та зростання ефективності використаних ресурсів. З іншого боку, витрати є одним зі складників фінансових результатів, тому перекручення, допущені у процесі їх формування, спричиняють лавиноподібну деформацію більшості елементів економічної системи (прибутку, податку з прибутку тощо). Для прийняття ефективних управлінських рішень щодо вибору оптимальних видів, галузей та сфер діяльності потрібна релевантна інформація, формування якої може забезпечити лише вміло побудована і організована система бухгалтерського обліку. Забезпечити безперервне зниження рівня витрат виробництва, виявлення резервів економії матеріальних і трудових ресурсів можна на основі вчасної, повної та специфічної інформації, для формування якої призначений облік витрат підприємства (рис. 10.1).

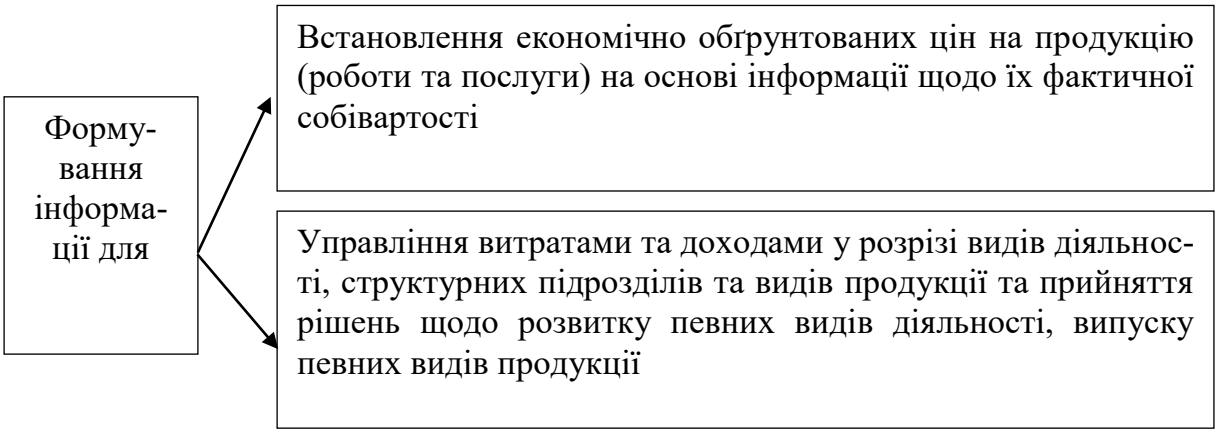


Рис. 10.1. Роль і значення облікової інформації в управлінні витратами

Об’єктами організації обліку витрат та обліково-економічними завданнями, розв’язання яких забезпечує облік витрат, є: облік витрат за видами діяльності; за економічними елементами; облік витрат основного і допоміжних (підсобних) виробництв; облік витрат діяльності; узагальнення обліку витрат діяльності та формування фактичної собівартості готової продукції (робіт, послуг); калькулювання собівартості готової продукції (робіт, послуг).

Основою успішного функціонування системи обліку витрат є удосконалення управління та його відповідність структурі та особливостям технології виробництва; науково-обґрунтоване нормування витрат; теоретично обґрунтовані та практично апробовані принципи та методи обліку витрат; наявність сучасної комп’ютерної техніки та кваліфікованих кадрів бухгалтерів.

Порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції регламентуються (П(С)БО 16 «Витрати» [46] та Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [14]. На їх основі підприємством розробляються внутрішні нормативні документи: робоча інструкція з обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції; інструкція з обліку браку у виробництві; робоча інструкція з обліку витрат майбутніх періодів; інструкція з обліку та порядку розподілу загально виробничих витрат (ЗВВ), а також положення з порядку визнання, оцінки та обліку витрат розкриваються у Наказі «Про облікову політику підприємства», положення якого щодо витрат діяльності наведені на рис. 10.2.

У загальній частині вказують перелік нормативних документів (централізованих і внутрішніх), що використовуються для обліку витрат, а також склад підрозділів основного та допоміжних (підсобних) виробництв.

Структура підприємства і, зокрема, структура виробництва істотно впливають на організацію обліку витрат, а тому потрібно її чітко визначити. Структура підприємства – це його внутрішній поділ на структурні підрозділи, що виконують виробничий процес (цехи, дільниці) та управляють виробництвом і займаються його обслуговуванням. Структура підприємства залежить від

технології та способу виготовлення продукції, обсягів випуску продукції і організації виробництва. Вона безпосередньо впливає на побудову обліку витрат. Під час вибору структурних підрозділів як об'єктів обліку необхідно виходити з потреб управління їхньою діяльністю. Оптимально побудована структура обліку витрат дозволить виявляти якість роботи окремих, територіально і адміністративно розмежованих структурних підрозділів підприємства. Залежно від ролі виробничих підрозділів у процесі виробництва, а також у виконанні основної виробничої програми їх поділяють на основні, допоміжні і підсобні. Поділ структурних підрозділів на основні, допоміжні і підсобні залежить від їх ролі у виготовленні продукції, що призначена для реалізації стороннім споживачам.

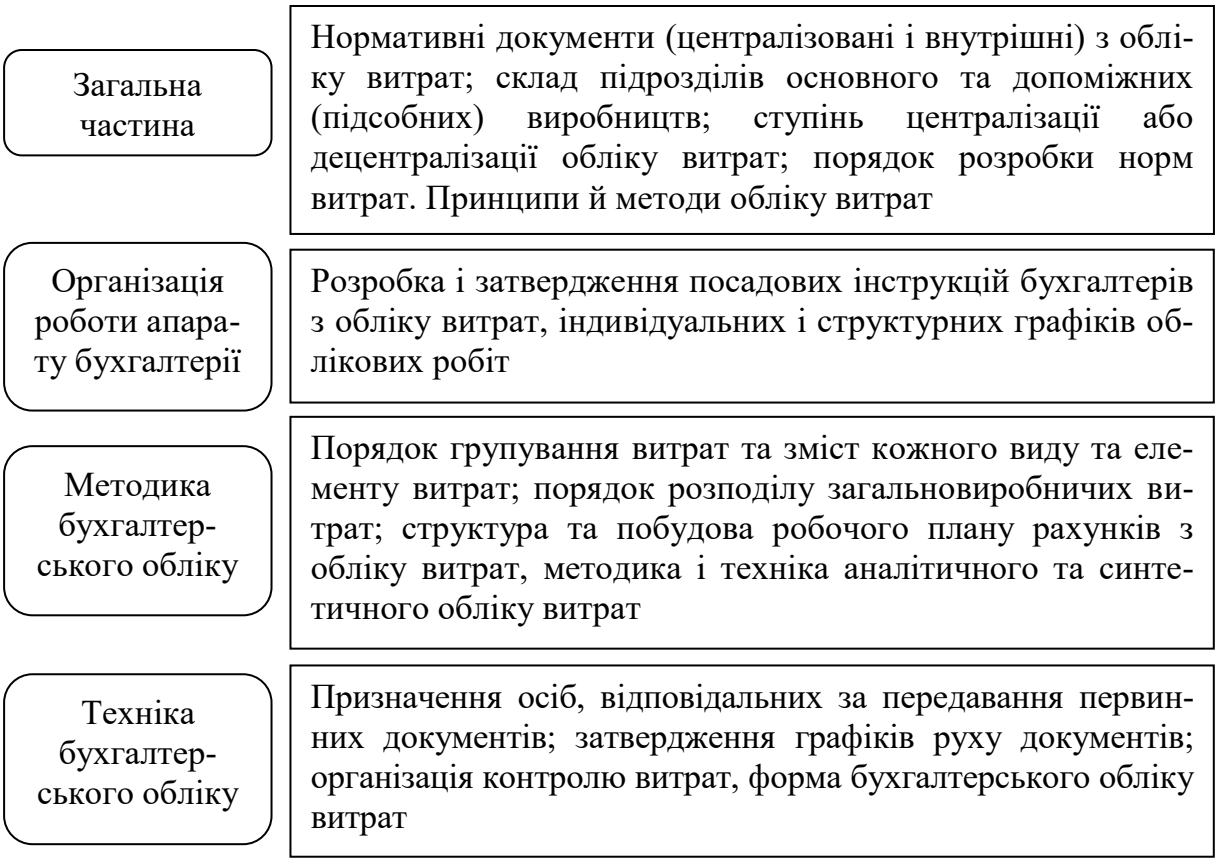


Рис. 10.2. Структура Наказу «Про облікову політику підприємства» щодо витрат діяльності

Підрозділи основного виробництва беруть безпосередню участь у виготовленні продукції підприємства, що є основною метою його створення. Їх склад залежить від галузі економічної діяльності. Наприклад, на металообробному підприємстві до

основних належать: 1) ливарні цехи (чавуноливарний, мідноливарний, тощо; 2) ковальський цех, 3) слюсарний цех, 4) механічний цех, 5) складальний цех. При поділі цехів за видами продукції до основних належать: дизельний цех, колісний цех тощо. На підприємствах хімічної промисловості основними цехами є: 1) сірно-кислотний камерний цех, 2) сірно-кислотний баштовий цех, 3) азотний цех, 4) кальцинований цех, 5) каустичний цех тощо; на підприємствах металургійного комплексу: 1) доменний, 2) бесемерівський, 3) мартенівський, 4) прокатний тощо.

Допоміжними (ДВ) є підрозділи, які беруть участь у виконанні виробничої програми не безпосередньо, а через обслуговування основного виробництва. Обслуговуванням є виготовлення або ремонт інструментів, ремонт устаткування, виготовлення моделей, постачанні енергії тощо. До допоміжних підрозділів належать: інструментальні, ремонтно-механічні, модельні, експериментальні, енергетичні, транспортні тощо.

Підсобними є підрозділи, які виготовляють продукцію, що частково або повністю використовується основними підрозділами, але має самостійне призначення (бондарський цех на хімічному підприємстві виготовляє тару для хімпродуктів, металообробне у деревообробному виробництві). Невиробничі підрозділи призначені для обслуговування побутових потреб персоналу: житлово-комунальне господарство, їдальні, перукарні.

Структура швейного виробництва, що включає основне, допоміжне, підсобне виробництва, наведена на рис. 10.3.

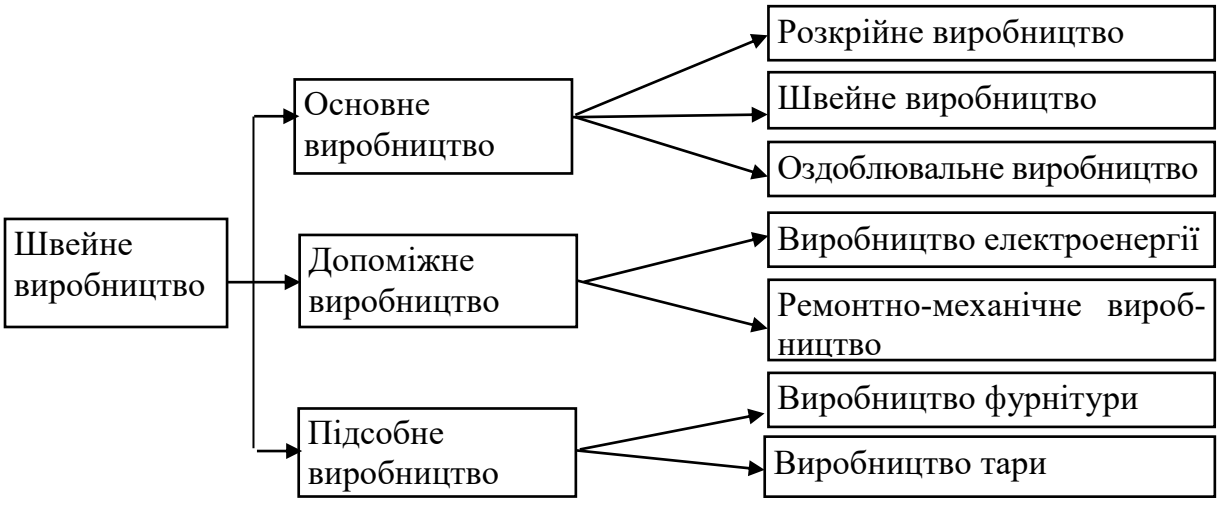


Рис. 10.3. Структура швейного виробництва

Як видно з рисунка 10.3, кожне з виробництв (основне, допоміжне, підсобне) поділяється на окремі виробництва, вид яких визначається характером продукції, що виготовляється, або наданих послуг.

Організація обліку витрат діяльності ґрунтується на положеннях облікової політики щодо витрат, основні елементи наведені у табл. 10.1. Одним із елементів облікової політики є використання для обліку витрат класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку. Витрати підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9.

Підприємства (крім суб'єктів малого підприємництва) використовують для обліку витрат діяльності рахунки 9 класу. Рішення про одночасне використання рахунків 8 класу для обліку витрат за елементами вони приймають самостійно, що відображують у наказі про облікову політику. Великі підприємства при автоматизації облікового процесу для накопичення інформації про витрати за елементами і за видами діяльності використовують одночасно рахунки 8-го і 9-го класів. При цьому витрати збирають спочатку на рахунках обліку витрат класу 8, а потім списують на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками й на рахунок 23 «Виробництво». Підсумкові обороти за рахунками класу 8 використовують для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати. Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на провадження комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат із використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

Для управління витратами потрібна інформація, що відповідає цілям, завданням, стратегіям користувачів (управління витратами у цілому по підприємству, по окремому структурному підрозділу, виду діяльності, центру відповідальності).

Таблиця 10.1

Елементи облікової політики щодо витрат діяльності

Елементи облікової політики	Зміст елементів облікової політики
Групування витрат	Вибір напрямів групування витрат (за видами діяльності, за структурними підрозділами, за економічними елементами, тощо). Формування змісту кожного елементу та статті витрат
Робочий план рахунків з обліку витрат	Методика розробки та структура робочого плану рахунків з обліку витрат. Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку
Методи обліку витрат	Вибір методів обліку витрат, адаптованих до організаційно-технологічної структури виробництва та завдань управління витратами підприємства
Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації	Поріг суттєвості встановлюється у розмірі 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства
Визнання та оцінка ЗВВ	Перелік та склад постійних та змінних ЗВВ. Вибір бази та порядку розподілу ЗВВ
Документування витрат	Вибір форм документів та розробка порядку їх складання. Запровадження графіків руху документів
Аналітичний і синтетичний облік витрат	Методика і техніка аналітичного обліку витрат за видами діяльності, структурними підрозділами, центрами відповідальності, об’єктами калькулювання. Вибір регістрів аналітичного та синтетичного обліку витрат та розробка порядку їх складання. Організація зведеного обліку витрат
Структура виробництва	Класифікація підрозділів підприємства та їх поділ на основне, допоміжне, підсобне та обслуговуюче виробництво. Виділення центрів відповідальності та центрів обліку витрат. Розробка системи нумерації (шифрів) структурних підрозділів
Калькулювання собівартості продукції	Перелік та склад статей калькулювання. Об’єкти калькулювання. Структура регістрів аналітичного обліку (калькуляцій), періодичність та порядок їх складання

Для систематизації та упорядкування інформації відповідно до потреб користувачів потрібно розробити структуру аналітичного обліку та визначити рівні диференціації інформаційних потоків, адаптовані до запитів системи управління щодо обсягів інформації, її змісту, структури, термінів та форми подання. Оптимальний перелік центрів обліку витрат повинен включати усі рівні організаційної ієрархії підприємства: 1) види діяльності, 2) структурні підрозділи, 3) центри відповідальності, 4) місця виникнення витрат; 5) етапи виробничого процесу (стадії, переділи). Організація аналітичного обліку витрат за наведеною структурою забезпечить формування повної та релевантної інформації щодо величини витрат як у цілому по підприємству, так і у розрізі кожного центру витрат, що дозволить здійснювати оперативне управління відхиленнями від нормативних показників.

Упорядкування та систематизацію інформації забезпечують методичні прийоми обліку: 1) робочий план рахунків; 2) методика та техніка аналітичного обліку, зокрема побудова регістрів, структура та форма яких адаптовані для збирання інформації за видами діяльності, бізнес-процесами, структурними підрозділами, видами (групами) продукції, (робіт, послуг).

Суть концептуального підходу до побудови робочого плану рахунків полягає у забезпеченні безпосереднього взаємозв'язку з інформаційними потребами менеджменту та в адаптуванні до галузевої специфіки, особливостей видів діяльності, організаційно-управлінської структури підприємства та технології процесу виробництва. Для побудови робочого плану рахунків та формування системи кодування потрібно: 1) обрати напрями групування об'єктів обліку; 2) встановити рівень деталізації інформації, який безпосередньо задається її користувачами. Структурними рівнями робочого плану рахунків є види виробництв, деталізовані на центри відповідальності, місця виникнення витрат (структурні підрозділи). Кожній структурній одиниці виділяється номер (шифр), похідний від виду виробництва (рис. 10.4).

Як видно зі схеми, номер (код) кожного виду виробництв (основне, допоміжне, підсобне) та кожного структурного підрозділу формується виходячи з рахунку 23 «Виробництво». Це за-

безпечує єдиний підхід до системи послідовного кодування рахунків та дозволяє узагальнювати витрати як у цілому по підприємству, так і у розрізі виробництв та окремих місць виникнення витрат та центрів відповідальності.



Рис. 10.4. Система кодування структурних підрозділів підприємства

Для деталізації інформації у розрізі центрів відповідальності, статей витрат, фактичних і нормативних витрат, тобто за напрямами, необхідними для управління витратами та формування собівартості готової продукції, до рахунку 23 «Виробництво» відкривають аналітичні рахунки другого, третього, тощо порядку. Наприклад, для обліку витрат за центром відповідальності «Розкрійне виробництво» відкривають рахунок аналітичного обліку 2311, «Швейне виробництво» – рахунок 2312 та для обліку витрат в інших підрозділах основного виробництва – рахунок 2313.

Для розробки робочого плану рахунків з обліку витрат за елементами використовують рахунки 8 класу рахунків «Витрати за елементами» (рис. 10.5).

Рахунки другого порядку використовують для розкриття інформації про витрати у розрізі елементів витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація та інші витрати операційної діяльності. Для

отримання більш детальної інформації про склад витрат у складі кожного елементу витрат виділяють відповідні статті витрат.

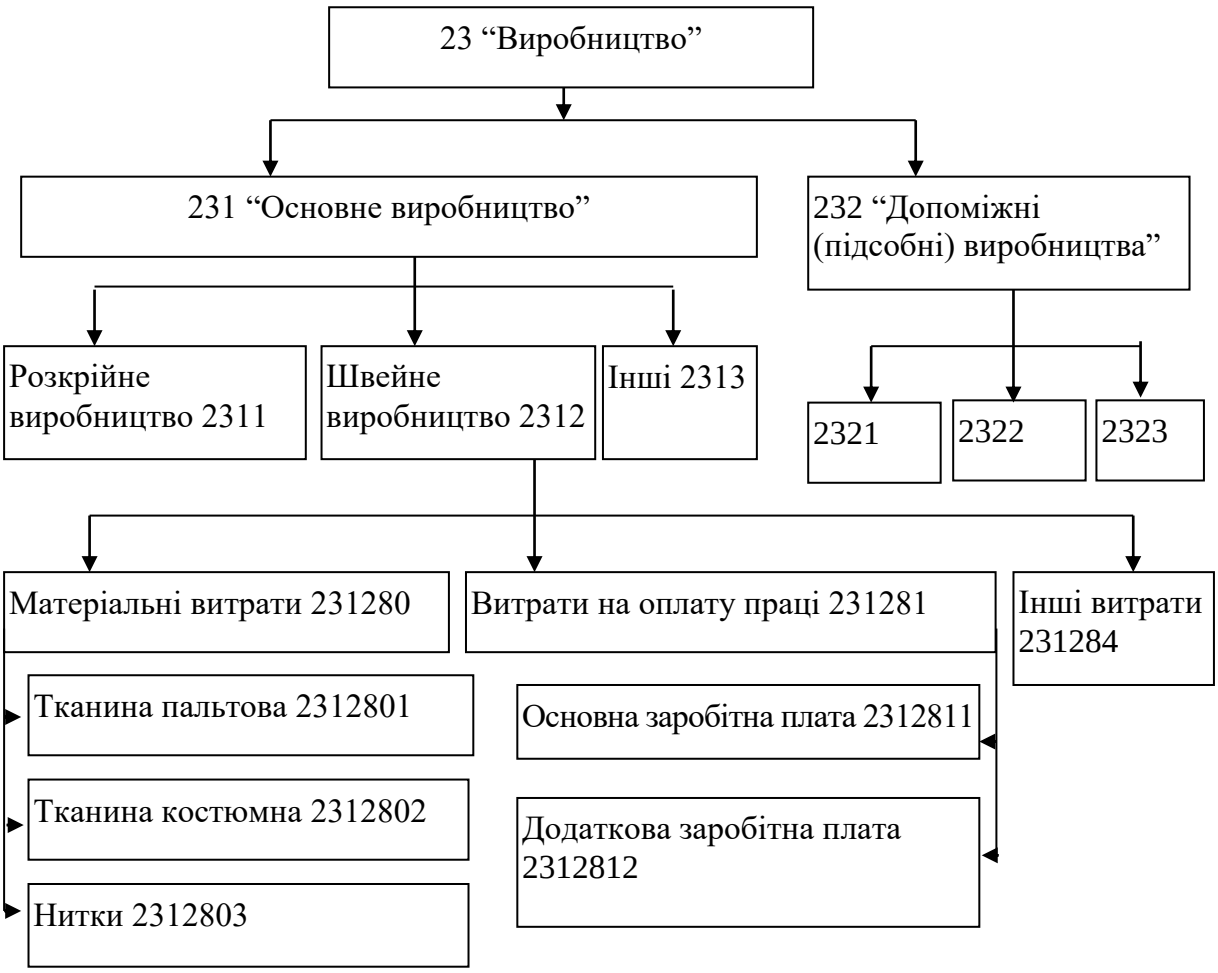


Рис. 10.5. Схема робочого плану рахунків з обліку витрат за елементами

Так, у складі матеріальних витрат виділяють витрати на сировину та матеріали, витрати на придбання напівфабрикатів, витрати на паливо та енергію, на технологічні цілі тощо. Отримана детальна інформація дозволяє встановити основні чинники, що впливають на величину витрат, та розробити ефективні управлінські рішення щодо їх оптимізації та зменшення витрат діяльності.

На наступному етапі розробки робочого плану рахунків з обліку витрат, виходячи з шифру центрів відповідальності (структурних підрозділів), визначають шифри для кожного елементу витрат (табл.10.2).

Таблиця 10.2

Робочий план рахунків з обліку витрат у розрізі елементів витрат

Шифр рахунку	Назва рахунку
23	Виробництво
231	Основне виробництво
2311	Розкрійне виробництво
231180	Матеріальні витрати
2311801	*Основні матеріали*
23118011	Тканина пальтова (далі у розрізі марок, ґатунків, кольорів)
23118012	Тканина костюмна (далі у розрізі марок, ґатунків, кольорів)
2311802	*Допоміжні матеріали*
23128021	Мережеве
23118022	Масло машинне
231181	Витрати на оплату праці
2311811	Основна заробітна плата
2311812	Додаткова заробітна плата
231184	Інші витрати

Як видно з таблиці, кожний рахунок обліку витрат складається з шифру структурного підрозділу (розкрійне виробництво, швейне виробництво) та номеру рахунку обліку витрат за елементами (матеріальні витрати), у складі якого виділяють групи витрат (основні матеріали, допоміжні матеріали) із подальшою деталізацією у розрізі видів витрат (тканина пальтова) та типів виробничих ресурсів, що використовуються для виготовлення продукції. Багаторівнева побудова робочого плану рахунків з обліку витрат дозволяє одержати детальну інформацію щодо складу витрат на кожний виріб. Застосування методу послідовного групування об’єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) та горизонтальної (інформаційних зв’язків) структури дозволяє накопичувати детальну інформацію за видами витрат у розрізі центрів відповідальності, тобто забезпечує одночасно два облікові завдання облік витрат за елементами, за центрами відповідальності. Запропонована схема робочого плану рахунків придатна для розробки шифрів рахунків обліку витрат як для

підрозділів основного виробництва, так і допоміжних (підсобних) виробництв.

Для управління асортиментом потрібна детальна інформація щодо кожного виду готової продукції (робіт, послуг) (доходи від продажу, фактична собівартість, рентабельність). Її формування забезпечує робочий план рахунків з обліку витрат, побудований у розрізі видів (груп) готової продукції (робіт, послуг), у якому кожний аналітичний рахунок включає номер виробництва, структурного підрозділу, статистичної товарної групи та інші критерії, що характеризують кожний вид виробу (рис. 10.6).

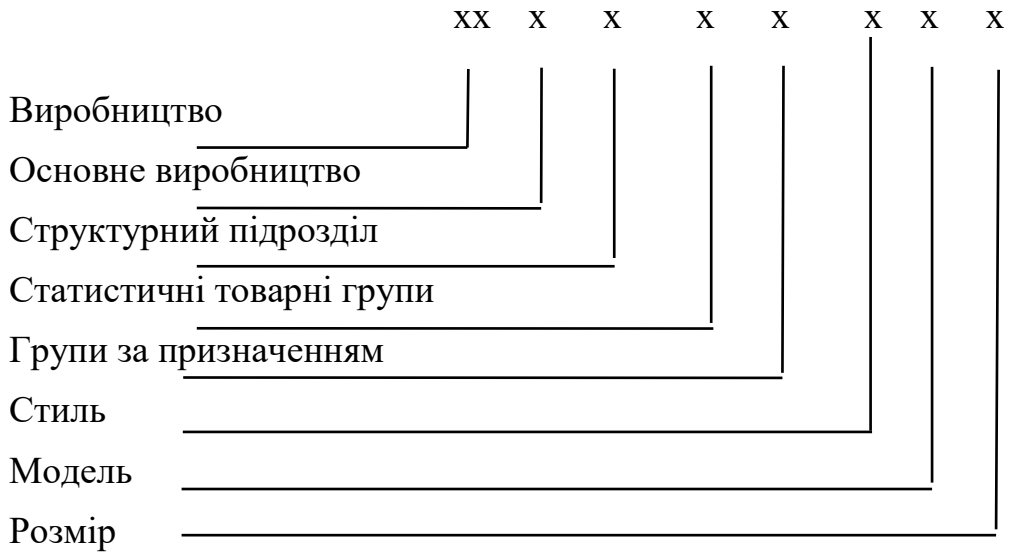


Рис. 10.6. Структура рахунку обліку витрат на пошиття жіночого одягу

На побудову робочого плану рахунків впливає специфіка діяльності підприємства. Так, промислові та сільськогосподарські підприємства відкривають субрахунки обліку витрат за видами продукції, що виробляється; підприємства транспорту та зв'язку – за видами послуг; підрядні, геологічні та проектні – за видами будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-пошукових робіт; підприємства громадського харчування – за видами продукції власного виробництва; підприємства торгівлі, постачання та збуту – за видами товарів, що реалізуються; дорожні господарства – за видами витрат на утримання й ремонт автомобільних доріг.

Наприклад, для обліку витрат кожного з трьох виробництв (рис. 10.4) виділяють три субрахунки (2311, 2312 та 2313). У кожному структурному підрозділі для обліку витрат з виготовлення кожного виду продукції виділяють окремі субрахунки. Для обліку витрат на пошиття суконь виділяють субрахунок 23121, а для обліку костюмів, відповідно, субрахунок 23122 (рис. 10.7).

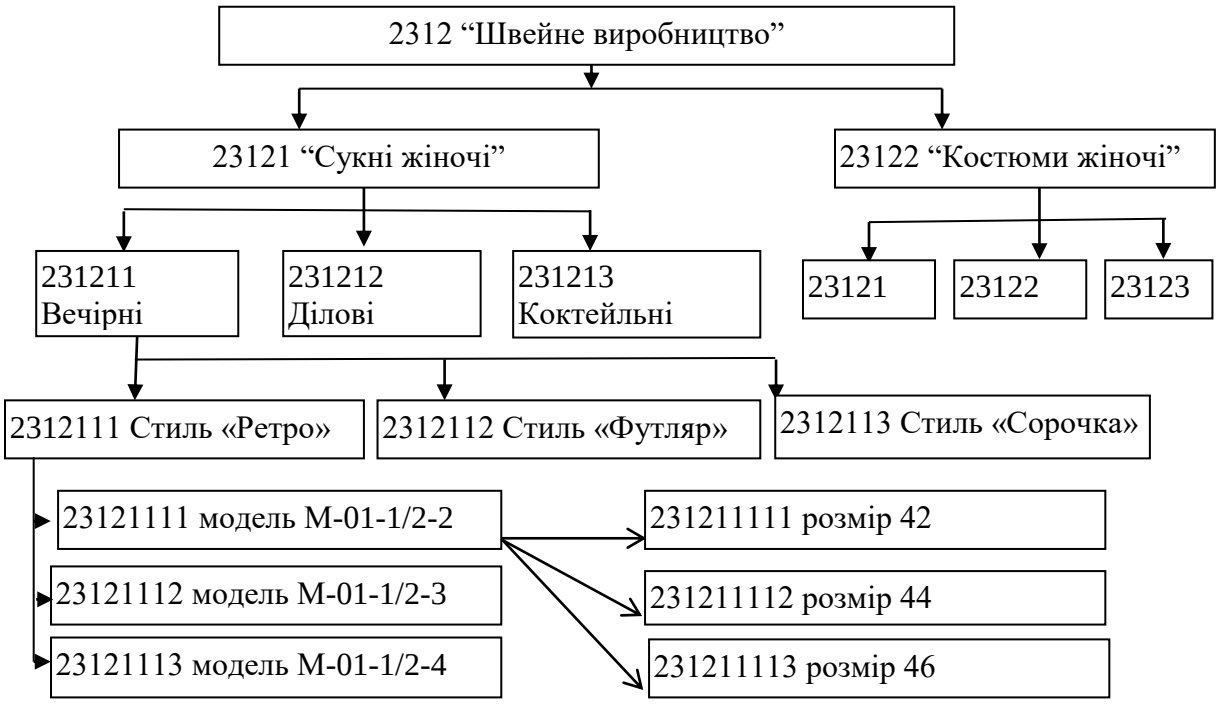


Рис. 10.7. Робочий план рахунків з обліку витрат виробництва у розрізі видів (груп) готової продукції

Номенклатурний номер для кожної моделі суконь встановлюється виходячи з шифру структурного підрозділу, статистичної товарної групи, групи за призначенням та інших показників (23121012, 23121012). Аналогічно формується окремий номенклатурний номер для кожної моделі костюмів (23122021, 23122022, 23122023). Таким чином кожній одиниці готової продукції виділяють окремий номенклатурний номер, що дозволяє організувати облік витрат виробництва у розрізі структурних підрозділів, товарних груп, моделей одягу та отримувати детальну інформацію для управління виробництвом та продажем продукції. За аналогічною методикою розробляють робочий план рахунків з обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв; обліку некапітальних робіт тощо.

10.2. Групування витрат

Основою обліку витрат є розробка економічно обґрунтованої класифікації витрат діяльності, адаптованої до потреб управління підприємством та прийняття управлінських рішень щодо запровадження або розширення видів діяльності, функціонування структурних підрозділів, асортименту продукції, що випускається. Напрями групування витрат представлено на рис. 10.8.



Рис. 10.8. Групування витрат за класифікаційними ознаками

Організація обліку витрат за видами діяльності дозволяє визначити витрати у розрізі кожного виду діяльності, встановити чинники, що на них впливають, та розробити управлінські рішення щодо розвитку або припинення видів діяльності, за якими отримано збитки. Також інформація потрібна для складання форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

Організація обліку витрат у розрізі виробництв та структурних підрозділів дозволяє встановити результати діяльності кожної структурної одиниці (центра відповідальності, центра виникнення витрат) (рис. 10.9).

Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності, а також інших видів діяльності, крім інвестиційної або фінансової. Витрати основної діяльності – це витрати, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), які є метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходів (50 %).

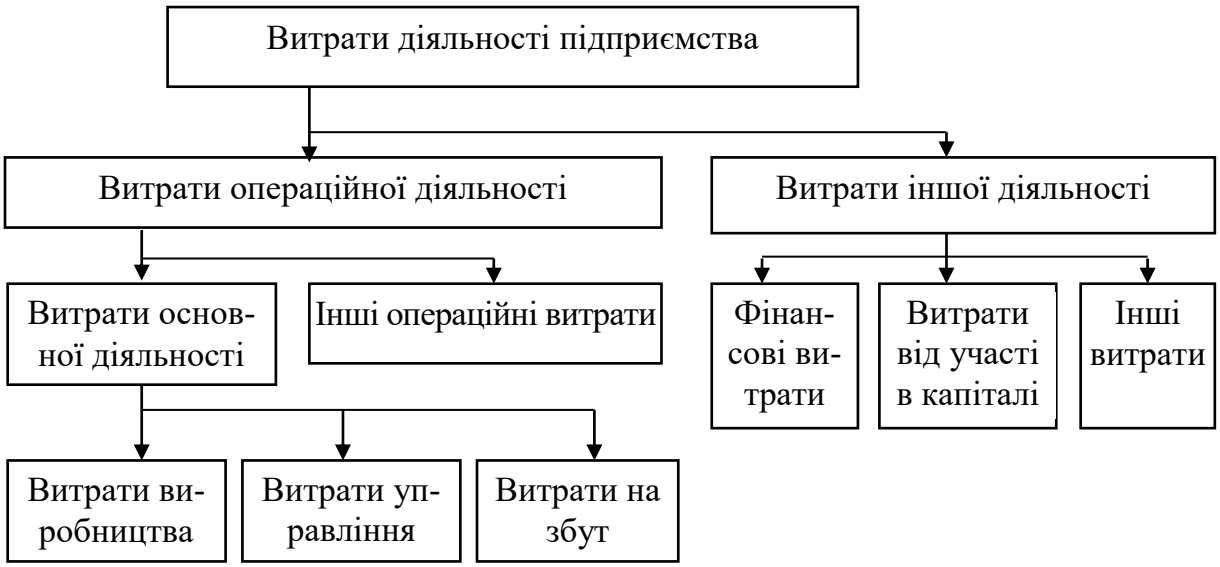


Рис. 10.9. Класифікація витрат за видами діяльності підприємства

Витрати основної діяльності включають витрати виробництва, витрати управління та витрати на збут.

Адміністративні витрати – це витрати, пов'язані з обслуговуванням підприємства та управлінням ним. Витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). До інших операційних витрат включають витрати з реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, з операційної оренди активів, втрати від операційної, курсової різниці, резерви сумнівних боргів, уцінка запасів, суми сплачених штрафів, пені.

Фінансові витрати – це витрати на сплату процентів, за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу. Витрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій. Інші витрати – це витрати, що виникають під час діяльності, крім фінансових витрат, але

безпосередньо не пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції.

Групування витрат за економічними елементами використовують для розробки технологічних карт, складання кошторисів, розробки нормативної бази виробництва, визначення структури витрат за їх видами. Перелік та склад витрат підприємство зазначає у наказі про облікову політику згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [46]. Витрати операційної діяльності групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати (рис. 10.10).

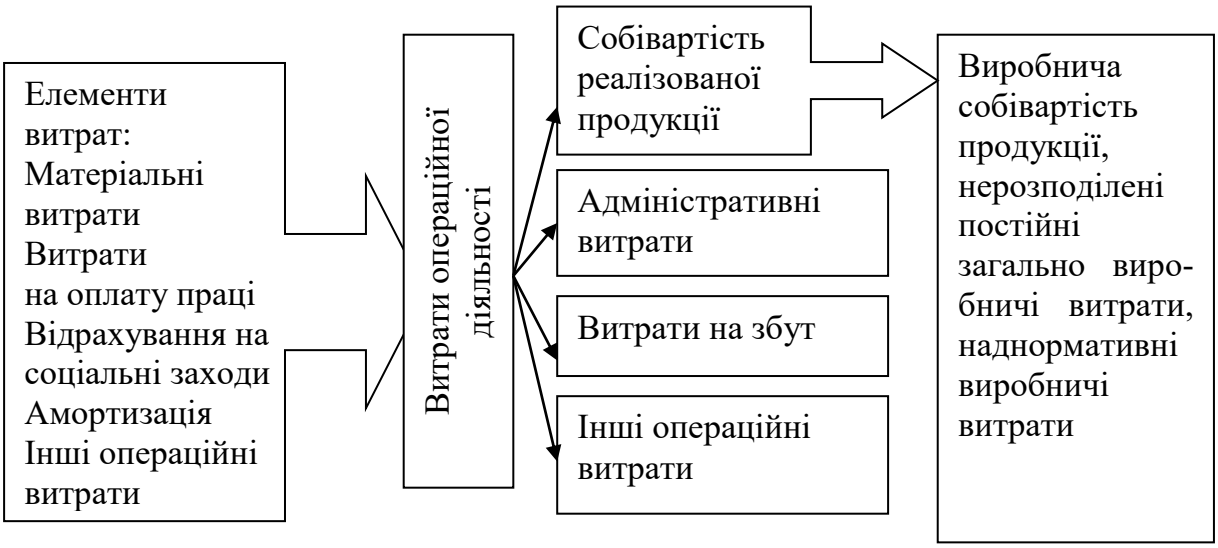


Рис. 10.10. Групування витрат операційної діяльності

Організація обліку кожного виду витрат включає формування переліку статей витрат та складу кожної статті, розробку регістрів аналітичного обліку тощо. Організація обліку матеріальних витрат забезпечує облік витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. Оптимальна організація обліку матеріальних витрат сприяє раціональному використанню сировини і матеріалів, чим забезпечує зростання конкурентоспроможності продукції підприємства. Для організації обліку витрат на оплату праці необхідно організувати облік відпрацьованого робочого часу (годин, днів) або облік виробітку,

що дозволить забезпечити нарахування заробітної плати за окладами й тарифами, премій та заохочень, матеріальної допомога, компенсаційних виплат, оплати відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інших витрат на оплату праці. Для організації обліку відрахувань на соціальні заходи (ЄСВ) необхідно організувати облік заробітної плати за структурними підрозділами та категоріями персоналу, виділивши категорії, на заробітну плату яких ЄСВ нараховується за ставкою, відмінною від звичайної. Для організації обліку амортизації необхідно організувати аналітичний облік основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів за групами об'єктів та структурними підрозділами, де їх експлуатують. Для організації обліку інших операційних витрат необхідно організувати облік витрат на відрядження, на послуги зв'язку, плати за розрахунково-касове обслуговування тощо.

За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на прямі, що належать до одного виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати), і непрямі, що належать до двох і більше видів продукції. Такий поділ безпосередньо впливає на організацію обліку витрат. Прямі витрати можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, тобто на підставі первинних документів, що засвідчують їх виникнення. А непрямі витрати необхідно збирати на окремих рахунках і розподіляти між об'єктами обліку витрат шляхом розподілу.

10.3. Методи обліку витрат

Для обліку витрат можна використовувати різні методи або модифікації того самого методу. Метод обліку витрат – це сукупність прийомів документування й відображення в обліку виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції. При організації обліку витрат важливо правильно обрати метод обліку витрат. Застосування певного методу обліку витрат залежить від об'єктивних чинників (технології і організації виробництва, його обсягів, видів продукції тощо).

Простий метод обліку витрат застосовують у галузях, де виробляється один вид продукції (електроенергетика, добувна промисловість). Собівартість усієї продукції визначається прямим підсумовуванням усіх витрат за місяць. Собівартість одиниці продукції визначається діленням усієї суми витрат на кількість виробленої продукції. Усі витрати, як правило, прямі.

Попередільний метод обліку витрат (від слова "переділ" – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують продукт праці) використовується у виробництвах, де готова продукція є результатом послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділах) на безперервній основі. Його використовують у серійних виробництвах для обліку витрат на виготовлення окремого виду однакової продукції (випікання одного сорту хліба, печива, виготовлення одного виду макаронних виробів, фармацевтичних препаратів, взуття тощо). У попередільному методі прямі витрати обліковуються по кожному переділу, а всередині переділу – за видами продукції, непрямі збирають у цілому по виробництву і розподіляють між переділами в установленому порядку. Собівартість визначається по кожному переділу, а за видами продукції всередині переділу – коефіцієнтним методом.

Позамовний метод застосовується в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах (суднобудівному, авіабудівному, видавничому, будівельному тощо). Об'єктом обліку витрат є окреме замовлення, виріб, проект або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. На кожне замовлення відкривають картку аналітичного обліку, в якій витрати збирають протягом усього виробничого процесу. Собівартість замовлення визначають прямим додаванням витрат.

Найбільш прогресивним із діючих у промисловості є нормативний метод обліку витрат. Він застосовується на підприємствах обробної промисловості із масовим виробництвом, де для виготовлення технічно складної продукції використовують значну кількість деталей та вузлів (наприклад, машинобудування, легка, взуттєва, шинна, меблева промисловість тощо).

Складовими нормативного методу обліку витрат є:

– встановлення науково-обґрунтованих норм затрат сировини і матеріалів, електроенергії, заробітної плати та інших видів ресурсів на усі види продукції;

– систематичне уточнення норм витрат при змінах технології та організації виробництва, облік і контроль змін норм;

– облік фактичних витрат окремо за нормами і відхиленнями від норм;

– визначення фактичної собівартості готової продукції як алгебраїчної суми затрат за нормами плюс (мінус) відхилення від норм.

У разі впровадженні нормативного методу необхідно розробити модель (проект) організації обліку витрат, у якому обрати варіант обліку витрат (напівфабрикатний або ненапівфабрикатний); визначити осіб, відповідальних за розробку норм; обрати методику і техніку обліку зміни норм затрат, а також форми і способи складання первинних документів з обліку витрат виробництва, способи виявлення відхилень від діючих норм витрат і порядок їх включення у витрати, порядок зведеного обліку витрат виробництва.

При організації обліку витрат в умовах використання комп'ютерної техніки необхідно розробити постійну інформацію (рис. 10.11).

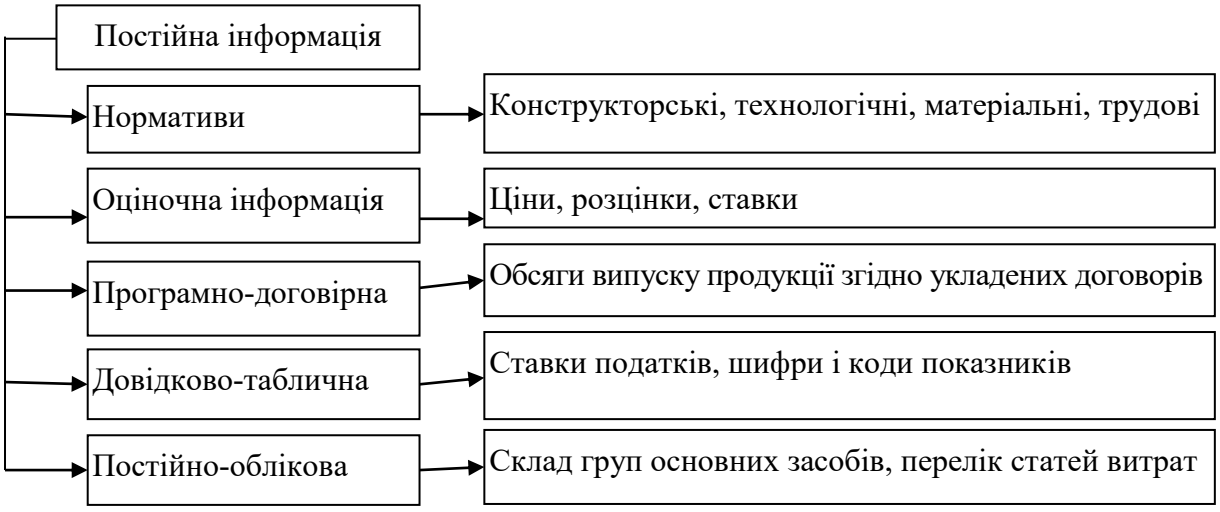


Рис. 10.11. Склад постійної інформації з обліку витрат підприємства

Нормативи бувають первинні (норми затрат кожного виду матеріалів на деталь) та зведені (норми затрат матеріалів на виріб). На основі первинних та зведених нормативів формується постійна інформація як основа обліку витрат (нормативна собівартість продукції), а також розробки нормативних калькуляцій деталей, вузлів та готових виробів. Запис нормативної інформації на електронних носіях забезпечує її багаторазове використання та економію робочого часу на підготовку вихідної інформації. До постійної інформації, яка є єдиною для усіх користувачів, належить така: коди структурних підрозділів, матеріально-відповідальних осіб, елементів витрат, статей калькулювання, готової продукції, рахунків бухгалтерського обліку, причин і винуватців простоїв, відхилень, браку у виробництві.

Основою для відображення витрат у бухгалтерському обліку є документи. Документи з обліку матеріальних витрат, витрат на оплату праці, використання фінансових та інших ресурсів створюються в інших підрозділах апарату бухгалтерії (облік запасів, облік праці та її оплати), тому для раціональної організації обліку витрат потрібно забезпечити:

– вчасне надходження документів у відділ обліку витрат;

– наявність показників, необхідних для організації аналітичного та синтетичного обліку за центрами відповідальності, місцями виникнення витрат.

Перелік показників первинних документів з обліку виробничих ресурсів, призначений для формування інформації щодо витрат, наведено у табл. 10.3.

Документи з обліку витрат обирають виходячи з особливостей технології та організації виробництва (рис. 10.12). Для обліку матеріальних витрат використовують лімітно-забірні картки та Акти-вимоги на відпуск (заміну) матеріалів, які є підставою для відпуску виробничих запасів у виробництво. Для обліку витрат з оплати праці використовують Розрахунково-платіжні відомості (зведені), у яких узагальнюються суми заробітної плати у розрізі структурних підрозділів та категорій працюючих (робітники основного виробництва, сума заробітної плати яких списується на рахунок 23 «Виробництво» та керівники структурних підрозділів,

нарахування заробітної плати яких відображується на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»).

Таблиця 10.3

Перелік показників з обліку витрат

Назва показника	Призначення показника	Носії інформації
Назва і код структурного підрозділу		
Назва і код продукції, послуг, робіт		
Технічно правильна назва виробничих запасів Кількість. Ціна. Вартість.	Для обліку матеріальних витрат	Лімітно-забірні картки Акт-вимога на додатковий відпуск (заміщення) матеріалів
Сума заробітної плати, нарахованої працівникам-погодинникам Сума заробітної плати, нарахованої працівникам-відрядникам	Для обліку витрат з оплати праці	Табель обліку відпрацьованого робочого часу. Наряд на відрядну роботу. Розрахунково-платіжна відомість (зведена)
Суми заробітної плати за структурними підрозділами і категоріями працівників. Нормативи нарахування ЄСВ	Для обліку відрахувань на соціальні заходи	Розрахунок відрахувань на соціальні заходи Розробна таблиця за кодами витрат
Вартість групи основних засобів. Норми амортизації.	Для обліку амортизації	Розрахунок амортизації



Рис. 10.12. Документування витрат діяльності

Підсумки зведеної відомості є джерелом інформації для нарахування ЄСВ у розрізі рахунків обліку витрат діяльності.

Вчасне надходження документів до сектору обліку витрат забезпечує організація роботи за графіками руху документів (табл. 10.4).

Таблиця 10.4

Зведений графік з обліку витрат

Назва документів	**Передавання документів**			**Приймання документів відділом обліку витрат**			**Передавання документів до архіву**		
	Строк здавання	**Відповідальний**	**Кому передають**	**Строк виконання**	**Відповідальний**	**Кому передають**	**Строк виконання**	**Відповідальний**	**Місце зберігання**
Лімітно-забірні картки	1–2 число	комірник	Матеріальний відділ бухгалтерії	4 числа	Бухгалтер матеріального відділу	Старший бухгалтер	9–10 числа	Старший бухгалтер	Поточний архів
Акт-вимога на додатковий відпуск матеріалів	після видачі запасів	Те саме		Щомісячно 5 числа			Те саме		Те саме
Табель обліку відпрацьованого робочого часу	1,15 числа	Табельник	Відділ обліку заробітної плати	Після нарахування заробітної плати	Бухгалтер по зарплаті	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Наряд на відрядну роботу	Щодня за попередній день	Майстер цеху							
Маршрутний лист									

Зведений графік з обліку витрат розробляється на основі графіків руху документів з обліку виробничих запасів, праці та її оплати тощо.

10.4. Організація аналітичного і синтетичного обліку витрат

Організація обліку витрат включає: формування переліку статей кожного виду витрат та складу затрат, що становлять кожну зі статей; розробку порядку обліку та розподілу ЗВВ, методики й техніки поточного обліку витрат у регістрах аналітичного і синтетичного обліку, порядку відображення витрат на рахунках обліку витрат, а також вибір методів оцінки та обліку відходів виробництва, обліку витрат майбутніх періодів, обліку браку у виробництві; розробку виходячи з форми обліку на підприємстві методики і техніки обліку витрат виробництва; вибір форми й змісту регістрів обліку витрат за їх видами та об'єктами обліку (центрами відповідальності), їх взаємозв'язок зі зведеним обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції.

На основі П(С)БО16 «Витрати» [46], із урахуванням галузевої специфіки та особливостей виробництва розробляють Робочу інструкцію з обліку витрат та перелік статей витрат виробничої собівартості продукції (рис. 10.13).

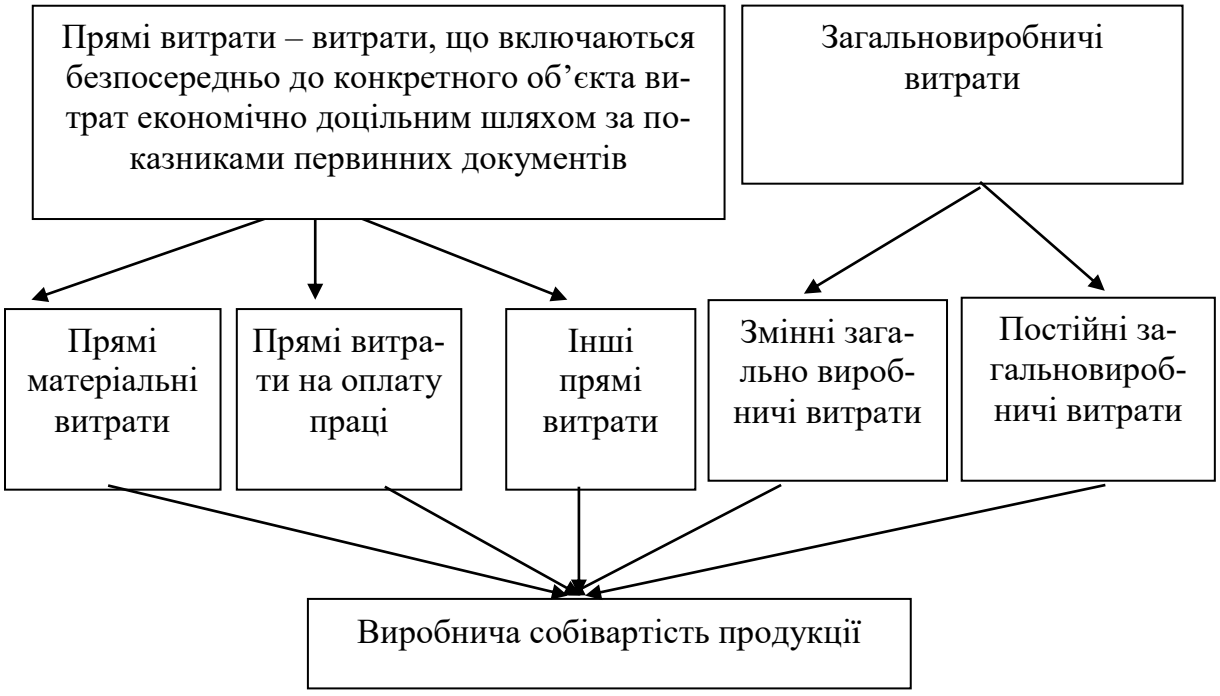


Рис. 10.13. Алгоритм формування виробничої собівартості продукції

Склад витрат за кожною статтею (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) підприємство формує виходячи із особливостей і специфіки технології і організації виробництва, також розробляється методика розподілу витрат, які безпосередньо не можна віднести на певний об'єкт обліку витрат (технологічне паливо, енергію, деякі види сировини, заробітну плату погодинників), а також методика оцінки й списання відходів виробництва, витрат майбутніх періодів, зносу інструментів.

Для організації обліку втрат розробляють класифікатор причин та винуватців браку і простоїв; визначають порядок формування і склад витрат з остаточного браку і простоїв; обирають первинні документи; методику обліку втрат від браку і простоїв; методику виявлення відхилень від норм втрат; систему оперативного обліку браку та втрат від нього.

Облік витрат виробництва можна вести: 1) з розподілом на витрати за нормами й відхиленнями від норм (при нормативному методі); 2) у цілому по підрозділу (у разі застосування інших методів). При нормативному методі обирають метод визначення відхилень від норм витрат (сигнального документування, партійного розкрою, інвентарний, розрахунковий).

Організація обліку загальновиробничих витрат включає: формування переліку статей витрат та їх складу; визначення постійних, змінних, розподілених та нерозподілених витрат; вибір бази розподілу; розробка методики й техніки обліку витрат; вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку. Перелік постійних та змінних ЗВВ формують у Наказі «Про облікову політику» (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Групування загальновиробничих витрат підприємства

Назва статті витрат	Групування витрат	
	постійні	**змінні**
Заробітна плата апарату управління цехами, дільницями	х	
Відрахування на соціальні заходи	х	
Витрати на відрядження апарату управління цеха	х	
Амортизація необоротних активів загальновиробничого призначення	х	
Витрати на утримання, обслуговування (ремонт) основних засобів	х	
Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва	х	
Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці обслуговуючого персоналу цехів)		х
Витрати на охорону праці	х	
Витрати на техніку безпеки	х	
Утримання охорони	х	
Нестачі у межах норм природного убутку		х
Водопостачання, водовідведення, тепло і газопостачання на технологічні потреби		х
Утримання внутрішнього транспорту		х
Витрати на матеріали загальновиробничого призначення		х

ЗВВ безпосередньо пов’язані із функціонуванням виробничих підрозділів та впливають на формування виробничої собівартості продукції, тому їх збирають окремо у кожному структурному підрозділі. При журнальній формі обліку витрати обліковують постатейно у відомостях аналітичного обліку, а при комп’ютерній – в електронних носіях інформації, передбачених конфігурацією програми (наприклад, аналізі рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»). Номенклатура ЗВВ формується виходячи з їх переліку, встановленому у Наказі «Про облікову політику» (табл. 10.6).

Таблиця 10.6

Відомість обліку загальновиробничих витрат по цеху № 1 за січень 201..р.

Номер та назва документів, відомостей	Утримання апарату управління	ЄСВ	Витрати на відрядження	Амортизація	Комунальні послуги	Разом
РПВ (з) № 6	12 680					12 680
Розрахунок ЄСВ		5 072				5 072
Звіт № 5			370			370
Розрахунок амортизації				2 094		2 094
Рахунки постачальників					1 730	1 730
Разом	12 680	5 072	370	2 094	1 730	21 946

Для щомісячного списання ЗВВ у наказі про облікову політику визначається порядок списання кожного виду ЗВВ та порядок їх розподілу між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а також між видами продукції (об'єктами калькулювання) (рис. 10.14).

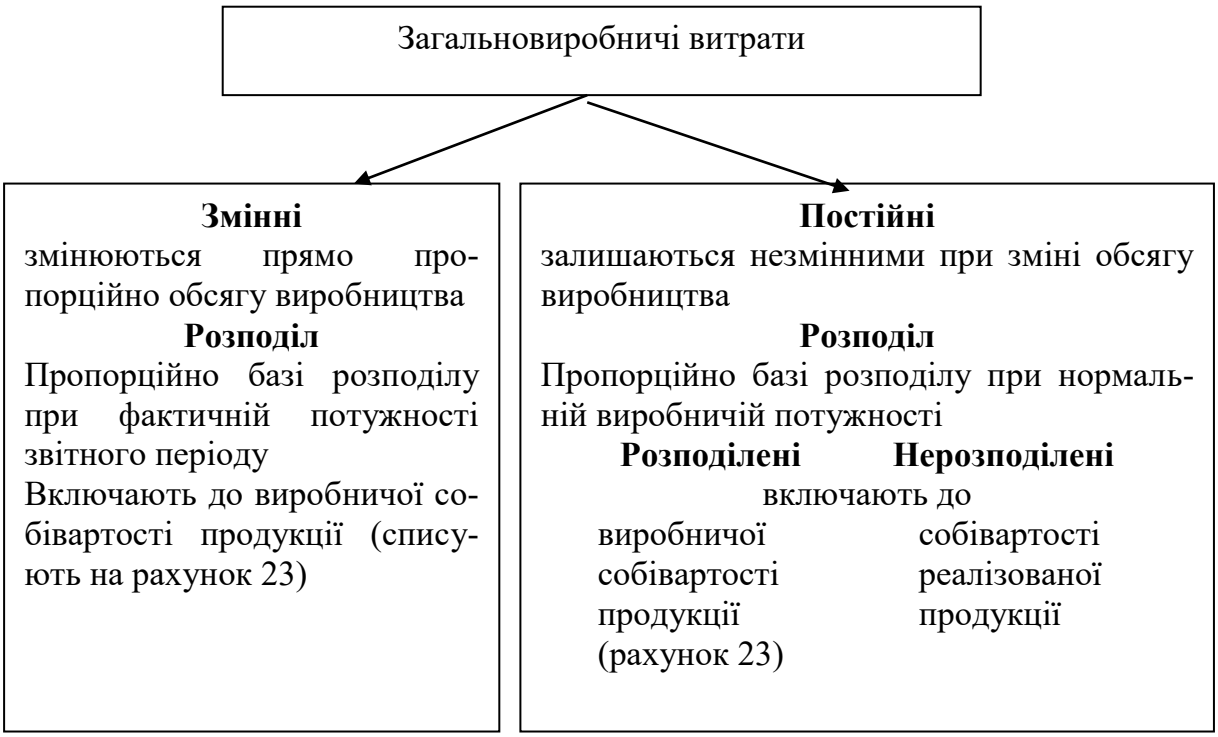


Рис. 10.14. Розподіл загальновиробничих витрат

ЗВВ – непрямі витрати, сама природа яких «унеможливлює або принаймні ускладнює точне визначення частки непрямих витрат, яка належить до окремого об'єкта обліку витрат» [147, с. 313]. Незважаючи на багаточисельні дослідження, «чіткі і однозначні правила з визначення суми непрямих витрат, яку потрібно списати на кожний виріб» [147, с. 356], досі відсутні. База розподілу ЗВВ суттєво впливає «на суму розподілених накладних витрат і відповідно на суму собівартості готової продукції кожного виробничого підрозділу» [81, с. 82], тому для максимального наближення виробничої собівартості продукції до фактичних витрат на її виробництво потрібно обрати оптимальну базу розподілу ЗВВ.

Основними чинниками, що впливають на цей вибір, є: особливості виробничого процесу, зокрема, структура собівартості продукції [81 с. 84]; методи обліку витрат, вид виробництва, їх галузевий характер, матеріаломісткість та трудомісткість виробництва [83 с. 841]; особливості галузі, типу і виду виробництва, характер його організації і технологічного процесу, різноманітність продукції, масовість випуску, структура організації й інші умови, об'єкти калькулювання [124, с. 132].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [46] для розподілу ЗВВ за базу розподілу можна обирати пряму заробітну плату працівників; прямі матеріальні витрати; всі прямі витрати; кількість відпрацьованих машино-годин; кількість виробів. Американськими компаніями для розподілу виробничих накладних витрат використовуються заробітна плата працівників, прямі людино-години, машино-години, вартість прямих матеріальних витрат, вага основних матеріалів [143].

На погляд Б. Нідлза, «правильна» база розподілу непрямих витрат «повинна вказувати на зв'язок між непрямими витратами та причинами, що впливають на них. Мета полягає у тому, щоб вибрати таку характеристику виробничого процесу, зміни якої найбільше впливають на величину непрямих витрат» [103, с. 447]. Аналогічних поглядів дотримувався Р. Ентоні: «Частка непрямих витрат, що відноситься на об'єкт, повинна відповідати ступеню його причетності до таких витрат» [147, с. 347]. Виходячи

з цього, у виробництвах, де непрямі витрати змінюються пропорційно кількості машино-годин, оптимальною базою розподілу буде кількість машино-годин, і, відповідно, у виробництвах, де переважає ручна праця – витрати на оплату праці. Якщо неможливо встановити чіткий взаємозв'язок між машино- або людино-годинами та непрямими витратами, базою розподілу є прямі витрати [147, с. 355], тобто критерієм вибору оптимальної бази розподілу є її причинно-наслідковий зв'язок з непрямими витратами.

Основою для вибору бази розподілу ЗВВ (години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати) є галузеві особливості та специфіка технології виробництва. Наприклад, при розподілі ЗВВ пропорційно прямої заробітної плати найбільшою буде частка продукції, виготовленої із використанням ручної праці, що призведе до необґрунтованого завищення її виробничої собівартості порівняно із продукцією, виготовленою із використанням машин і обладнання. У таких виробництвах найбільш прийнятною базою розподілу ЗВВ є години роботи обладнання з обробки конкретних видів продукції.

Етапи обліку витрат діяльності. Одним із важливих питань організації обліку витрат є побудова моделі облікового процесу: «Сума виробничих витрат, оцінка готової продукції та фінансова звітність залежать від того, наскільки визначено та структуровано рух інформації щодо витрат виробництва» [103, с. 437]. У Плані рахунків [19] рахунок 23 «Виробництво» належить до 2 класу «Запаси», а рахунки з обліку операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства – до 9 класу «Витрати діяльності», що спотворює послідовність руху облікової інформації та призводить до викривлення величини витрат.

У процесі формування витрат інформація з моменту виникнення до моменту формування виробничої собівартості продукції проходить чотири послідовних етапи [103, с. 437–438; 147, с. 317–320]. Інформаційна модель обліку витрат, побудована із урахуванням чотирьох етапної структури облікового процесу та особливостей формування та списання кожного виду витрат, наведена на рис. 10.15.



Рис. 10.15. Етапи процесу обліку витрат діяльності

Як видно з рис. 10.15, процес обліку витрат є логічною послідовністю чотирьох взаємопов'язаних етапів, які разом забезпечують реалізацію облікового завдання – формування витрат діяльності. Кожному етапу обліку витрат властиві специфічні особливості, зокрема, методика й техніка аналітичного та синтетичного обліку.

На першому етапі обліку витрат показники первинних документів і накопичувальних регістрів з обліку витрат систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку у регістрах аналітичного обліку витрат (рис. 10.16).

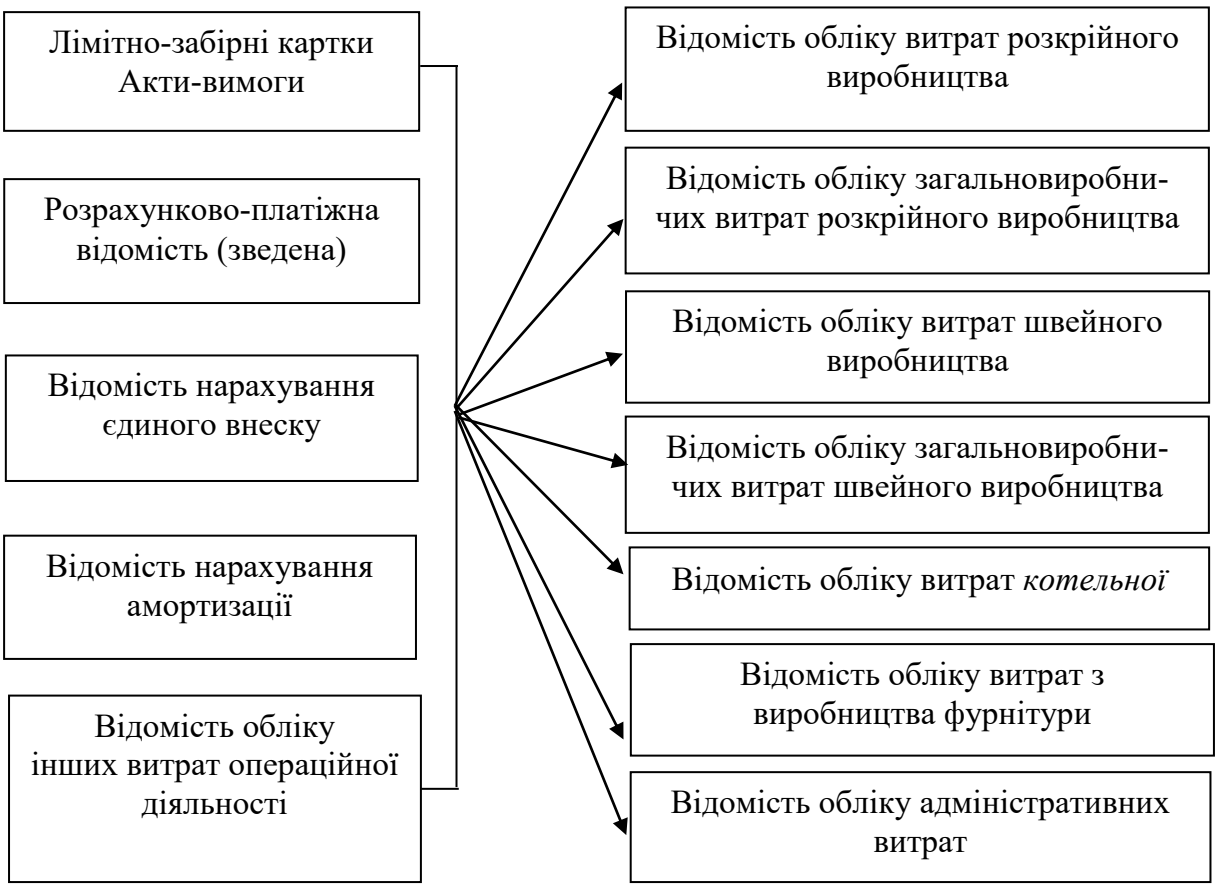


Рис. 10.16. Накопичення витрат діяльності з первинних документів до регістрів аналітичного обліку

Процес руху інформації про витрати на рахунках бухгалтерського обліку на першому етапі зображено на рис. 10.17.



Рис. 10.17. Рух інформації про витрати на рахунках обліку

Як видно зі схеми, прямі витрати з кредиту рахунків обліку виробничих ресурсів (рахунок 80 «Матеріальні витрати», рахунок 81 «Витрати на оплату праці», тощо) списують у дебет рахунків обліку виробництва (субрахунок 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжні (підсобні) виробництва»), а непрямі – у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати». Методика і техніка обліку витрат залежать від форми обліку і комп'ютерної техніки, що використовується для облікових робіт. Регістри аналітичного обліку відкривають для кожного виду діяльності, виду витрат (адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності тощо), кожного центру відповідальності (структурного підрозділу), у тому числі допоміжних (підсобних) виробництв (рис. 10.18).

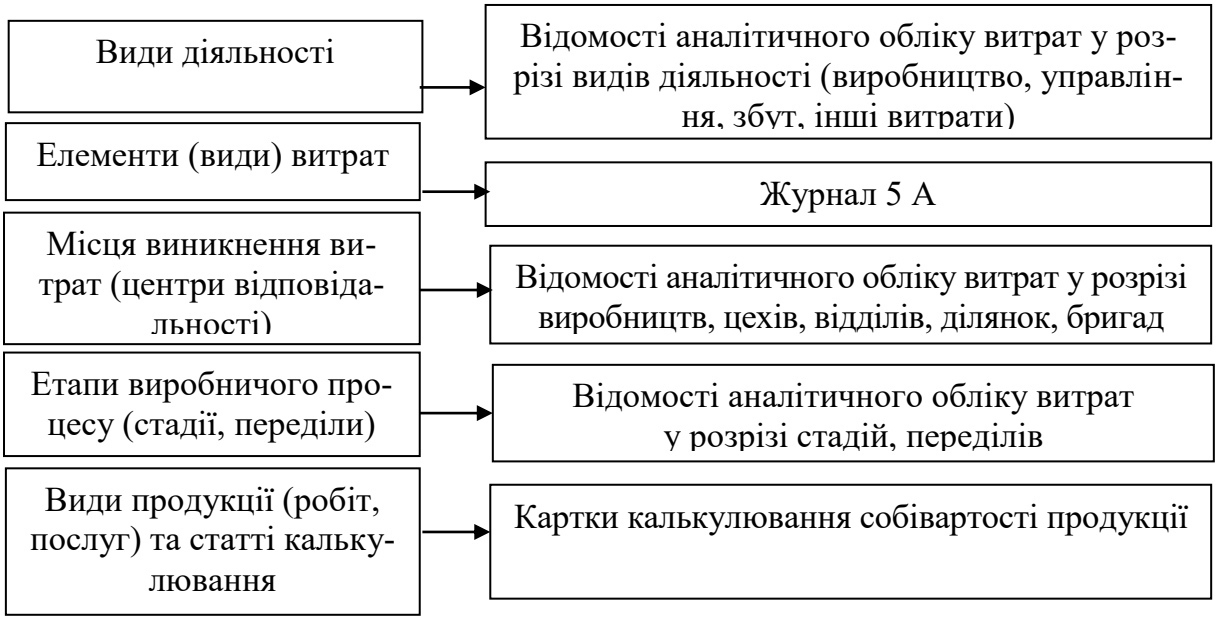


Рис. 10.18. Перелік регістрів аналітичного обліку витрат

Як видно зі схеми 10.16, для кожного підрозділу основного виробництва відкривають по два регістри аналітичного обліку: перший для накопичення прямих витрат з виготовлення продукції, а другий для накопичення ЗВВ цього підрозділу для розподілу між видами продукції.

У Наказі «Про облікову політику» розробляють перелік (номенклатуру) витрат, що виникають під час виготовлення продукції у кожному структурному підрозділі, або перелік

адміністративних витрат, витрат на збут тощо. Такий перелік є основою розробки форми та структури регістрів аналітичного обліку, що відкривають для кожного структурного підрозділу основного виробництва або виду витрат. Структура відомості аналітичного обліку витрат швейного виробництва наведена у табл. 10.7.

Таблиця 10.7

Відомість обліку витрат швейного виробництва № 1 за січень 201..р.

Назва документів	Основні матеріал	Допоміжні матеріали	Заробітна плата	ЄСВ	ДПВ	ЗВВ	Разом витрат
Лімітно-забірна картка	812 680						812 680
Акт-вимога		14 072					14 072
Розрахункова відомість			240 286				240 286
Розрахунок ЄСВ				52 856			52 856
Розрахунок бухгалтерії					7 269	15 490	22 759
Разом	812 680	14 072	240 286	52 856	7 269	15 490	1 618 363

Організація обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв включає розробку переліку статей витрат для кожного виду виробництв та склад кожної статті витрат; порядку і методів розподілу вартості послуг між споживачами. На другому етапі обліку витрат у відомостях аналітичного обліку витрат визначають суму витрат та вартість продукції (робіт, послуг) кожного допоміжного (підсобного) виробництва (виробництво фурнітури, ремонтно-механічне виробництво, тощо), після чого їх розподіляють між споживачами та списують на рахунки обліку витрат відповідних підрозділів (рис.10.19).

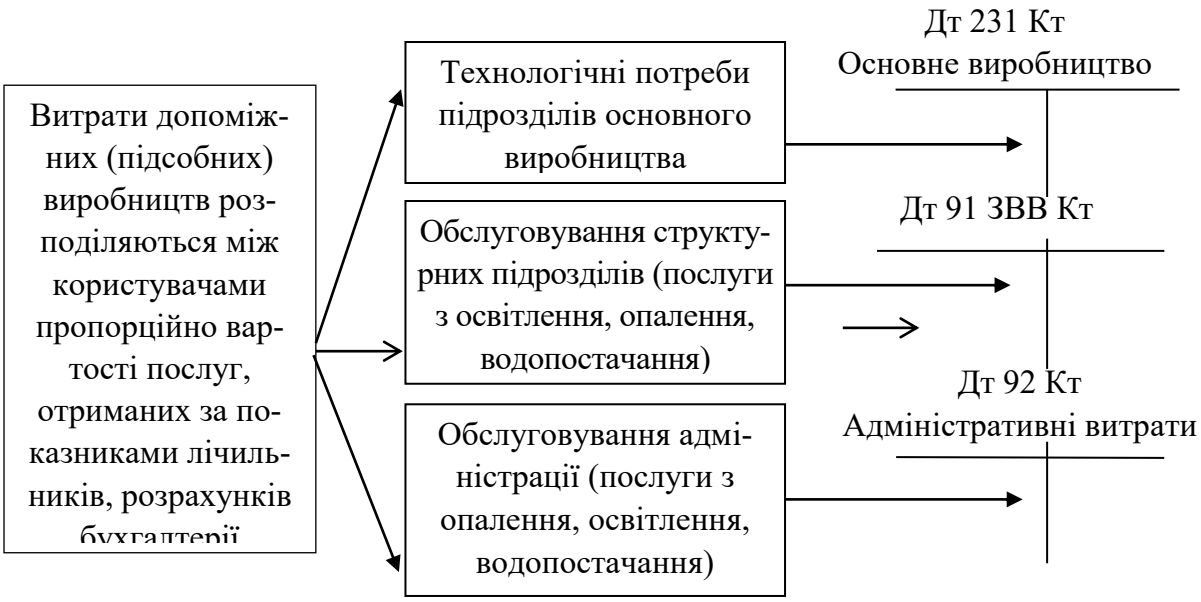


Рис. 10.19. Рух інформації при списанні вартості послуг допоміжних (підсобних виробництв)

Витрати допоміжних (підсобних) виробництв, накопичені протягом місяця у відомостях аналітичного обліку, розподіляють між користувачами, як правило, пропорційно вартості одержаних ними послуг та переносять у відомості аналітичного обліку витрат основного виробництва, а також відомості обліку ЗВВ та адміністративних витрат (рис.10.20).

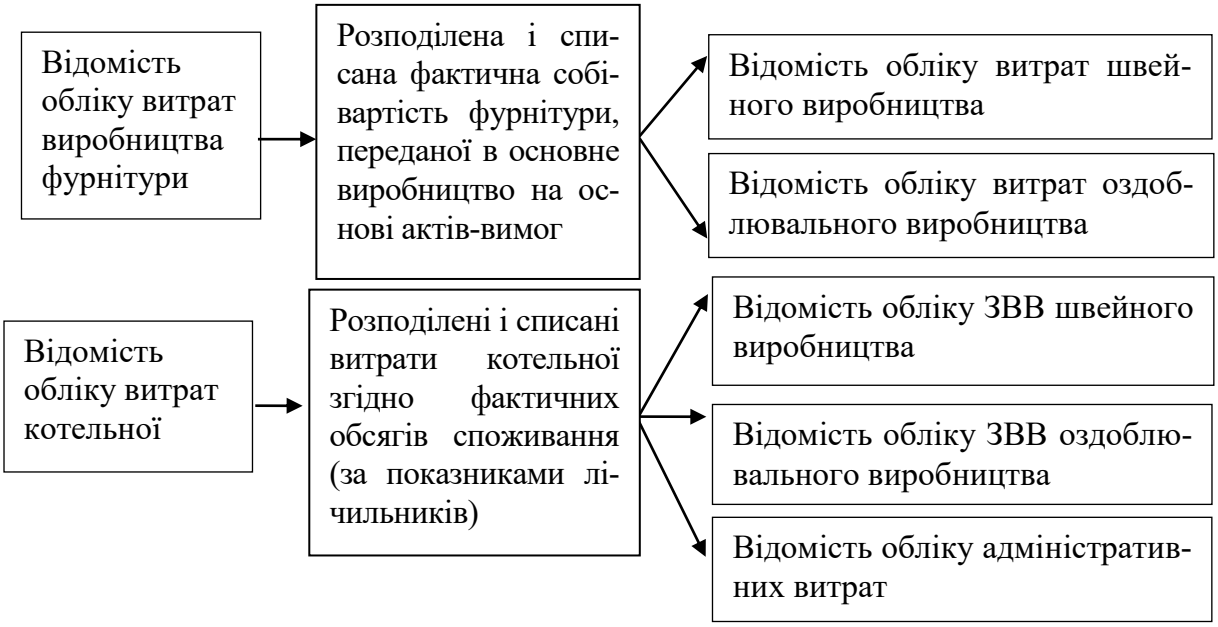


Рис. 10.20. Схема списання витрат допоміжних (підсобних) виробництв

Процес руху інформації при списанні витрат допоміжних (підсобних) виробництв на рахунках бухгалтерського обліку зображено на рис. 10.21.

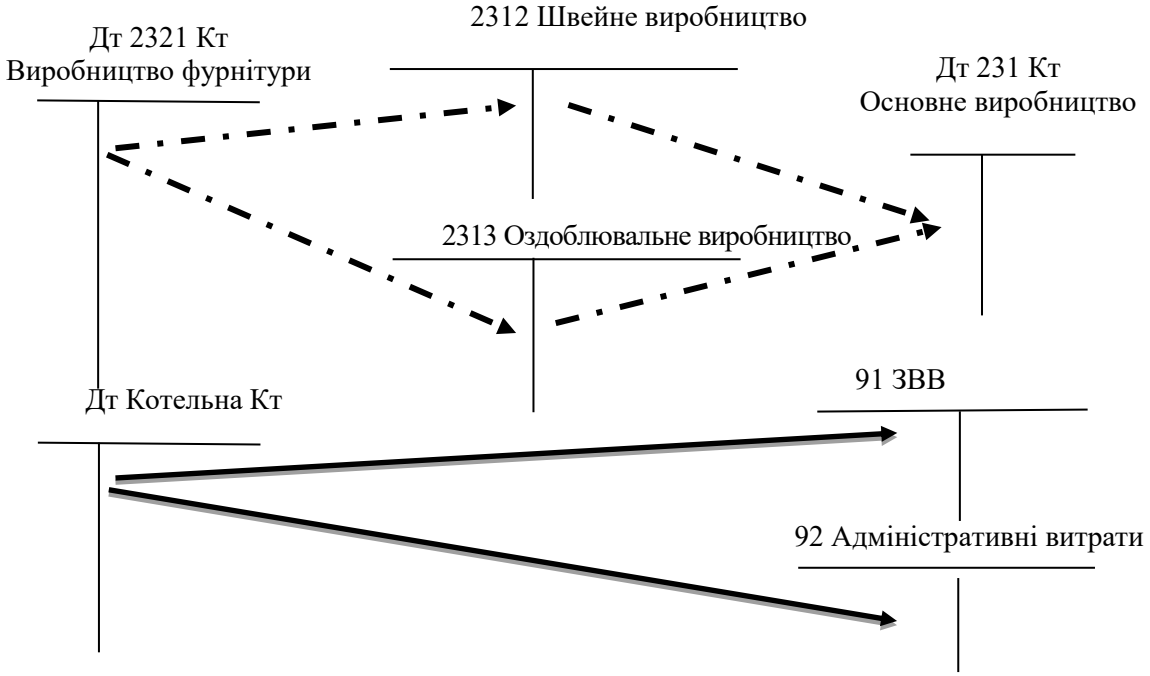


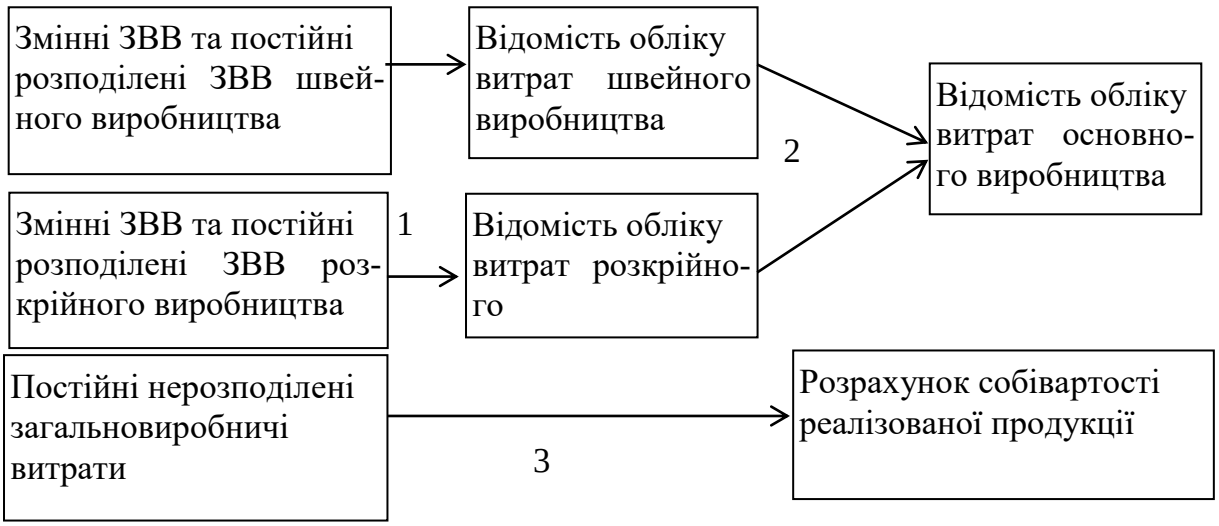
Рис. 10.21. Рух інформації про витрати допоміжних (підсобних) виробництв на рахунках обліку

Як видно зі схеми руху інформації, витрати допоміжних (підсобних) виробництв списують у дебет рахунків обліку витрат користувачів послуг. Витрати з виробництва фурнітури списують на рахунки виробництва (рахунок 23 «Виробництво» із субрахунками за видами виробництв), а витрати котельної списують у дебет рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та інших.

На третьому етапі обліку витрат визначають суму змінних ЗВВ та постійних розподілених ЗВВ, які розподіляють із застосуванням бази розподілу та списують на рахунки обліку основного виробництва. Нерозподілені ЗВВ включають до собівартості реалізованої продукції (рис. 10.22).

Як видно зі схеми, змінні та постійні розподілені ЗВВ списують та включають до складу витрат відповідних структурних підрозділів (Швейне виробництво, Розкрійне виробництво), а також до складу витрат основного виробництва. ЗВВ кожного

структурного підрозділу (розкрійне виробництво, швейне виробництво) розподіляють між об'єктами калькулювання та включають у собівартість готової продукції (робіт, послуг).



Умовні позначення:
1 – Списання ЗВВ на витрати структурних підрозділів
2 – Списання ЗВВ та включення у витрати основного виробництва
3 – Включення до собівартості реалізованої продукції

Рис. 10.22. Списання ЗВВ та їх розподіл між об'єктами калькулювання

Четвертий завершальний етап обліку витрат призначений для: 1) узагальнення витрат виробництва у розрізі рівнів деталізації облікової інформації, обраних менеджментом (у цілому по підприємству, у розрізі видів виробництв, центрів відповідальності, структурних підрозділів); 2) формування витрат у розрізі елементів витрат; 3) визначення виробничої собівартості продукції та величини незавершеного виробництва (НЗВ); 4) списання постійних нерозподілених ЗВВ на собівартість реалізованої продукції; 5) списання адміністративних витрат на фінансові результати; 6) калькулювання собівартості готової продукції.

Зведений облік витрат – це методика й техніка узагальнення усіх витрат діяльності у цілому по підприємству, а також у розрізі видів витрат (витрати виробництва, адміністративні витрати тощо), а також розподіл витрат виробництва між готовою продукцією

та НЗВ, тобто визначення фактичної собівартості готової продукції (робіт, послуг) та вартості НЗВ. Методика й техніка зведеного обліку витрат залежать від форми бухгалтерського обліку на підприємстві, методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції.

Організація зведеного обліку витрат включає встановлення ступеня централізації обліку витрат (вибір центрів обліку витрат); вибір методів узагальнення витрат на рахунках обліку витрат (обліку витрат виробництва, адміністративних витрат, витрат на збут); порядку оцінки напівфабрикатів власного виробництва, що передаються між підрозділами підприємства; розробку методики та техніки узагальнення витрат, послідовності закриття рахунків, обліку витрат виробництва готової продукції та порядку оцінки та обліку НЗВ. Схема узагальнення витрат зображена на рис. 10.23.

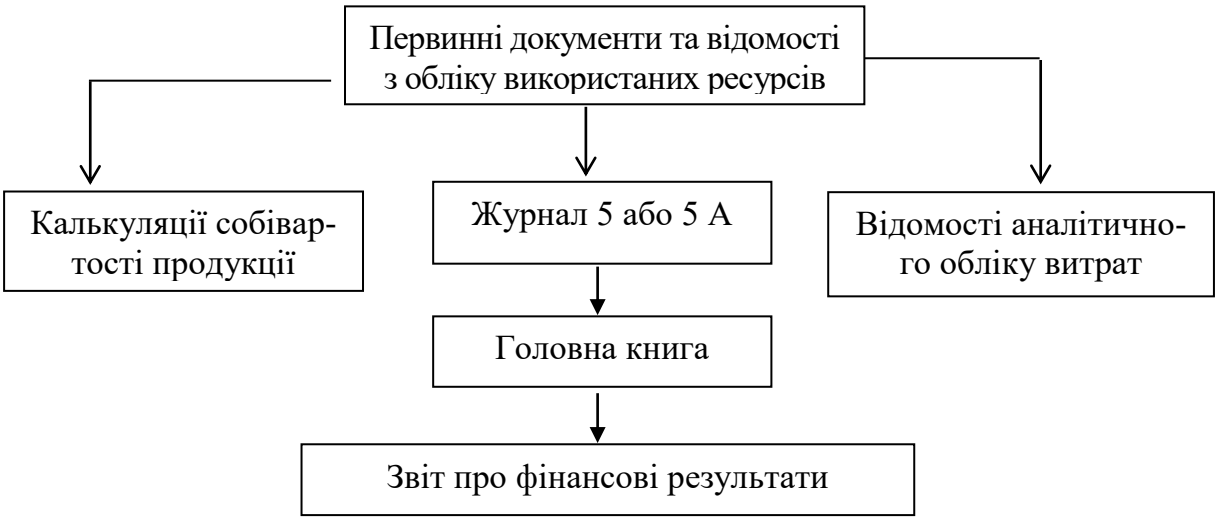


Рис. 10.23. Схема обліку витрат

Як видно зі схеми, витрати накопичують у відомостях аналітичного обліку витрат, які відкривають для кожного структурного підрозділу (Розкрійне виробництво, Швейне виробництво) та кожного виду витрат (ЗВВ, адміністративні витрати). Структура відомостей відповідає номенклатурі статей витрат відповідного структурного підрозділу (табл. 10.7), або номенклатурі відповідного виду витрат (табл. 10.5). Накопичення витрат у кожному структурному підрозділі дозволяє визначити величину витрат виробництва підрозділу. Витрати діяльності узагальнюють у розрізі

кореспондуючих рахунків у регістрі обліку, форма та структура якого залежать від форми обліку на підприємстві (Журнал 5, 5А або аналіз рахунків 23, 91, 92 тощо).

Порядок узагальнення витрат виробництва залежить від ієрархії виробничої структури підприємства. Витрати виробництва спочатку збирають у відомостях аналітичного обліку витрат у кожному структурному підрозділу (виробництві, виробничій дільниці), а потім узагальнюють у цілому по підприємству на рахунку 23 «Виробництво» (рис. 10.24).

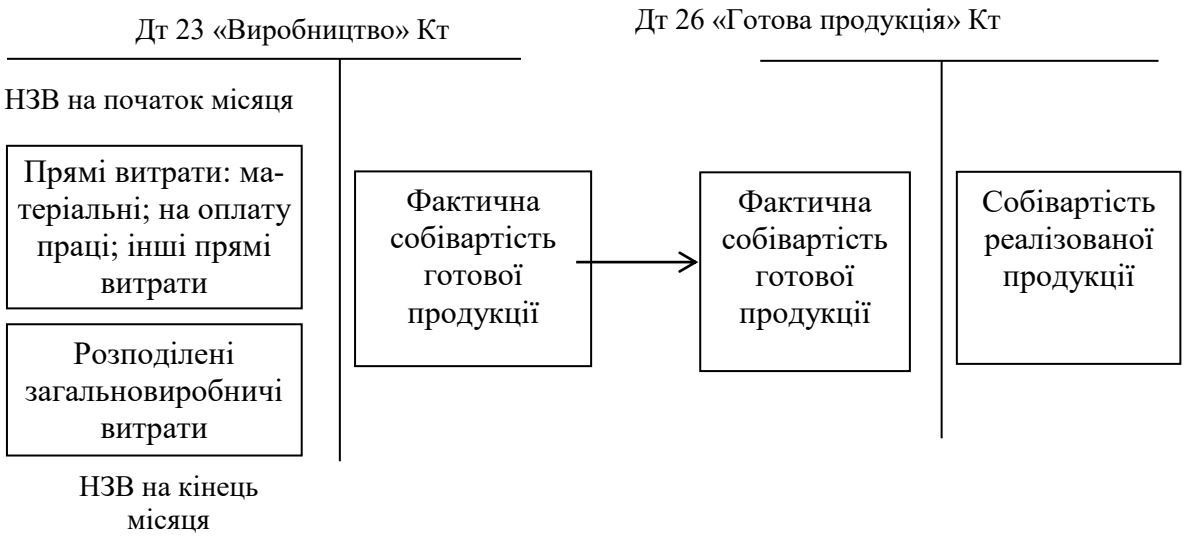


Рис. 10.24. Узагальнення витрат виробництва та списання вартості готової продукції

Як видно зі схеми, протягом місяця за дебетом рахунку 23 «Основне виробництво» збирають прямі витрати, а також змінні ЗВВ та постійні розподілені ЗВВ, тобто формують суму витрат виробництва за звітний місяць. Її додають до суми залишку незавершеного виробництва на початок місяця і підраховують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), що перебувала у виробництві протягом звітного місяця. Вартість НЗВ визначають за методами, встановленими обліковою політикою (шляхом проведення інвентаризації, розрахунку НЗВ тощо). Для розрахунку фактичної собівартості готової продукції (робіт, послуг) із суми НЗВ на початок місяця та витрат виробництва за місяць віднімають суму НЗВ на кінець місяця (рис. 10.25).

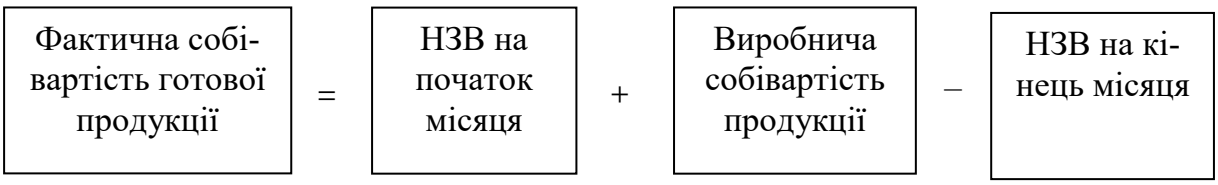


Рис. 10.25. Схема розрахунку виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг) за наявності НЗВ

Постійні нерозподілені ЗВВ включають у собівартість реалізованої продукції, а адміністративні витрати, витрати на збут списують на фінансові результати. На рис. 10.26 узагальнено функціональне призначення та зміст етапів обліку витрат.

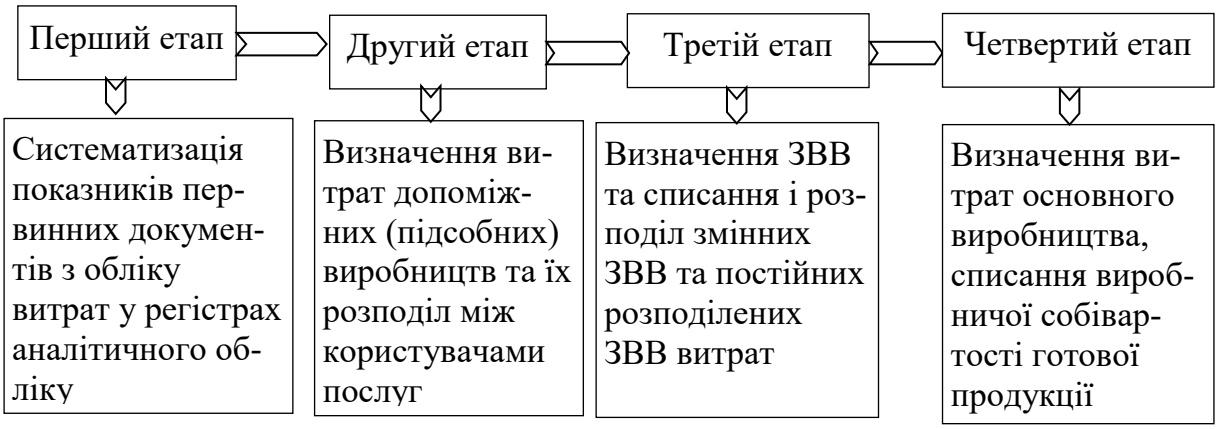


Рис. 10.26. Зміст та функціональне призначення етапів обліку витрат

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 або 5А. У Журналі узагальнюються усі витрати на виробництво за елементами і статтями витрат. Записи до регістрів обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів із заробітної плати і витрачання матеріальних ресурсів. При відображенні у Журналі 5 суми заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи вартість витрачених матеріалів, інші витрати розподіляються за напрямами витрат (по рахунках, субрахунках, статтях витрат тощо), а також за об’єктами обліку витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об’єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва).

В умовах використання комп’ютерних технологій побудова облікового процесу включає довідники, налаштування програм, формування масивів вхідної та вихідної інформації аналітичного та синтетичного обліку (рис.10.27).



Рис. 10.27. Схема обліку витрат діяльності при автоматизованій формі бухгалтерського обліку

Для отримання детальної інформації щодо обліку витрат виробництва аналітичний облік ведеться за допомогою спеціального механізму «субконто», що є певним набором однотипних об’єктів обліку. Основними довідниками, що містять інформацію з обліку витрат виробництва та калькулювання продукції (робіт, послуг) є:

«Статті витрат» – довідник відповідає за класифікацію витрат за економічними елементами та розподіл загальновиробничих витрат;

«Номенклатура» – містить інформацію щодо коду, повного найменування, класу та типу позиції товарно-матеріальних цінностей (запасів). Довідник забезпечує організацію аналітичного

обліку у розрізі номенклатурних груп, що дає можливість нагромаджувати витрати за об'єктами обліку. У номенклатурну групу, здебільшого, об'єднують продукцію, що має однакову структуру собівартості. За кожним видом продукції закріпляється номенклатурна група і фіксується основне призначення у виробництві;

«Номенклатурна група» – містить перелік нормативних груп, у розрізі яких передбачено ведення синтетичного обліку;

«Технологічні операції» – містить перелік усіх виробничих операцій, що виконуються на підприємстві, зокрема норму часу, що є довідковим значенням і використовується у розрахунках заробітної плати працівникам.

Для накопичення матеріальних витрат, витрат з оплати праці, інших витрат у типовій конфігурації системи використовуються первинні документи різних ділянок обліку. Вихідними документами є аналіз рахунків та картка рахунків.

10.5. Організація калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Калькулювання – це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за номенклатурою витрат, встановленою підприємством у Наказі «Про облікову політику». Калькулювання дозволяє розрахувати фактичну виробничу собівартість одиниці обліку (виробу, деталі, замовлення), що є основою для встановлення цін.

Організація калькулювання собівартості продукції включає: вибір об'єктів та формування переліку статей калькулювання; встановлення періодів та термінів калькулювання, розробку методики і техніки калькулювання та способів включення витрат до вартості кожного об'єкта калькулювання.

Перелік об'єктів калькулювання визначається безпосередньо виробниками продукції. Безперервне оновлення асортименту продукції, посилення контролю за результатами діяльності підприємства, удосконалення технологічних процесів зумовлюють необхідність безперервного уточнення переліку об'єктів калькулювання. Головний бухгалтер підприємства разом із працівниками

інших підрозділів (економічних, технологічних, тощо) повинен щороку уточнювати перелік об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць. Необхідно розробити перелік об'єктів калькулювання основного виробництва, перелік об'єктів калькулювання продукції та послуг допоміжних (підсобних) виробництв, об'єктів калькулювання найважливіших видів продукції, за якими складаються розгорнуті калькуляції з розшифровкою матеріальних статей витрат і заробітної плати робітників виробництва. Також необхідно визначити види продукції, за якими складаються групові калькуляції, перелік виробів одиничного випуску продукції із тривалим виробничим циклом, по яких калькуляції складаються у розрізі окремих технологічних вузлів і агрегатів виробів, що мають різні модифікації.

Одиниці калькуляції для обліку товарної продукції, продукції структурних підрозділів, окремих частин виробів або замовлень встановлюються безпосередньо підприємством. Калькуляційні одиниці повинні відповідати одиницям виміру, прийнятим у стандартах або технічних умовах на продукцію (вироби) у натуральних показниках, але можуть бути і умовно натуральні показники (консерви – в умовних банках; тканина у погонних або квадратних метрах, металовироби одночасно в одиницях ваги (т, кг) та погонних метрах).

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» підприємство самостійно у наказі про облікову політику визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) [46] (табл. 10.8).

На перелік статей калькулювання впливають технологічні особливості виробництва, склад, конфігурація, технічні та фізичні характеристики об'єктів калькулювання. Нормативні та фактичні калькуляції складаються за однаковими статтями калькулювання. У Наказі «Про облікову політику» встановлюють калькуляційні періоди та терміни складання звітних калькуляцій. Як правило, періоди калькулювання співпадають зі звітними періодами (місяць, квартал, виробничий сезон, рік). Терміни складання калькуляцій встановлюють із урахуванням строків, необхідних для узагальнення витрат звітного періоду.

Таблиця 10.8

Перелік та склад статей калькулювання собівартості готової продукції

Статті калькулювання	Склад статей калькулювання
Сировина й матеріали	Вартість сировини й матеріалів, з яких виготовляється продукції
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств	Вартість напівфабрикатів та комплектуючих виробів
Зворотні відходи (вираховуються)	Справедлива вартість зворотних відходів, які реалізуються, та вартість в оцінці їх можливого використання, при використанні на самому підприємстві
Паливо й енергія на технологічні цілі	Вартість палива, що безпосередньо використовується у виробничому процесі
Основна заробітна плата	Суми основної заробітної плати, нарахованої робітникам основного виробництва
Додаткова заробітна плата	Суми додаткової заробітної плати, що безпосередньо пов’язані із випуском продукції (доплати, надбавки)
Відрахування на соціальне страхування	Суми єдиного соціального внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів виробничого призначення. Витрати на ремонт, утримання й експлуатацію виробничого устаткування. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів виробничого призначення. Інші витрати, пов’язані з утриманням та експлуатацією устаткування
Змінні ЗВВ та постійні розподілені ЗВВ	Витрати, які пов’язані з виробничим процесом, але не можуть бути віднесені на конкретний вид продукції (робіт, послуг)
Втрати від браку	Вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції; вартість матеріалів, напівфабрикатів, зіпсованих під час наладки обладнання, у випадках зупинки чи простою обладнання або з причини вимкнення енергії; витрати на усунення технічного неминучого браку
Інші прямі витрати	Включаються витрати пов’язані з епізодичним і періодичними випробуваннями якості продукції, із перевірки їх на відповідність вимогам установлених стандартів

Для калькулювання собівартості продукції використовують регістри аналітичного обліку – калькуляції (картки; вільні аркуші; електронні носії інформації). Їх заповнюють за показниками первинних документів з обліку виробничих ресурсів. Для кожного об'єкта калькулювання (виробу, замовленню, групі виробів) відкривають окрему калькуляцію, у якій у розрізі статей калькулювання обраховують собівартість, що дозволяє проаналізувати структуру собівартості та розробити заходи з її зменшення (табл. 10.9).

Таблиця 10.9

Калькуляція суконь вечірніх модель НК-54 грн

Статті калькулювання	НЗВ на початок місяця	Витрати за місяць	НЗВ на кінець місяця	Собівартість готової продукції
Основні матеріали	100	2 600	50	2 650
Допоміжні матеріали	20	400	30	390
Енергія на технологічні цілі	40	600	20	620
Основна заробітна плата	20	1200	10	1 210
Додаткова заробітна плата	10	500	20	490
Постійні розподілені ЗВВ	30	500	10	520
Змінні ЗВВ	20	300	10	310
Разом	240	6 100	150	6 190

Калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), складені у розрізі статей калькулювання, призначені для розрахунку не лише собівартості об'єкта калькулювання у цілому, але й у розрізі видів витрат,

Важливою складовою є вибір оптимальних методів калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Їх обирають виходячи з особливостей технології і організації виробництва (простий, позамовний, попередільний, нормативний). Найбільш прогресивним є нормативний метод, який дозволяє оперативно встановити відхилення від норм витрат та вжити заходи з їх усунення. У разі впровадження нормативного методу калькулювання собівартості продукції необхідно вирішити такі

завдання: вибрати об’єкти, для яких будуть розроблятись нормативні калькуляції; розробити порядок розробки калькуляцій – одразу на виріб або спочатку на деталі, потім на вузли і лише в останню чергу на виріб у цілому; встановити терміни коректування нормативних калькуляцій у зв’язку зі змінами норм затрат (щомісячно, поквартально); призначити осіб, відповідальних за розробку калькуляцій; визначити спосіб включення змін норм та відхилень від норм до калькуляції.

10.6. Організація обліку доходів і результатів діяльності підприємства

Організація обліку доходів і результатів діяльності забезпечує формування інформації щодо доходів та фінансових результатів діяльності підприємства. Об’єктами та завданнями організації обліку доходів є: облік доходів за видами діяльності підприємства; облік доходів за структурними підрозділами; облік доходів за видами продукції (робіт, послуг); формування фінансових результатів діяльності підприємства.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи регламентуються П(С)БО 15 «Дохід» [45]. На його основі кожним підприємством розробляються внутрішні нормативні документи: робоча інструкція з обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг); з обліку інших операційних доходів; фінансових доходів; інших доходів; з обліку та порядку формування фінансових результатів, використання чистого прибутку, а також положення облікової політики щодо доходів та фінансових результатів.

Дохід підприємства формується з доходів, одержаних від різних видів діяльності та доходів структурних підрозділів, тому облік доходів необхідно організувати як за видами діяльності, так і структурними підрозділами, а всередині них – за видами продукції, робіт та послуг. Лише така ієрархічна побудова обліку доходів дозволить забезпечити управління доходами та виявлення збиткових видів діяльності та структурних підрозділів (рис. 10.28).

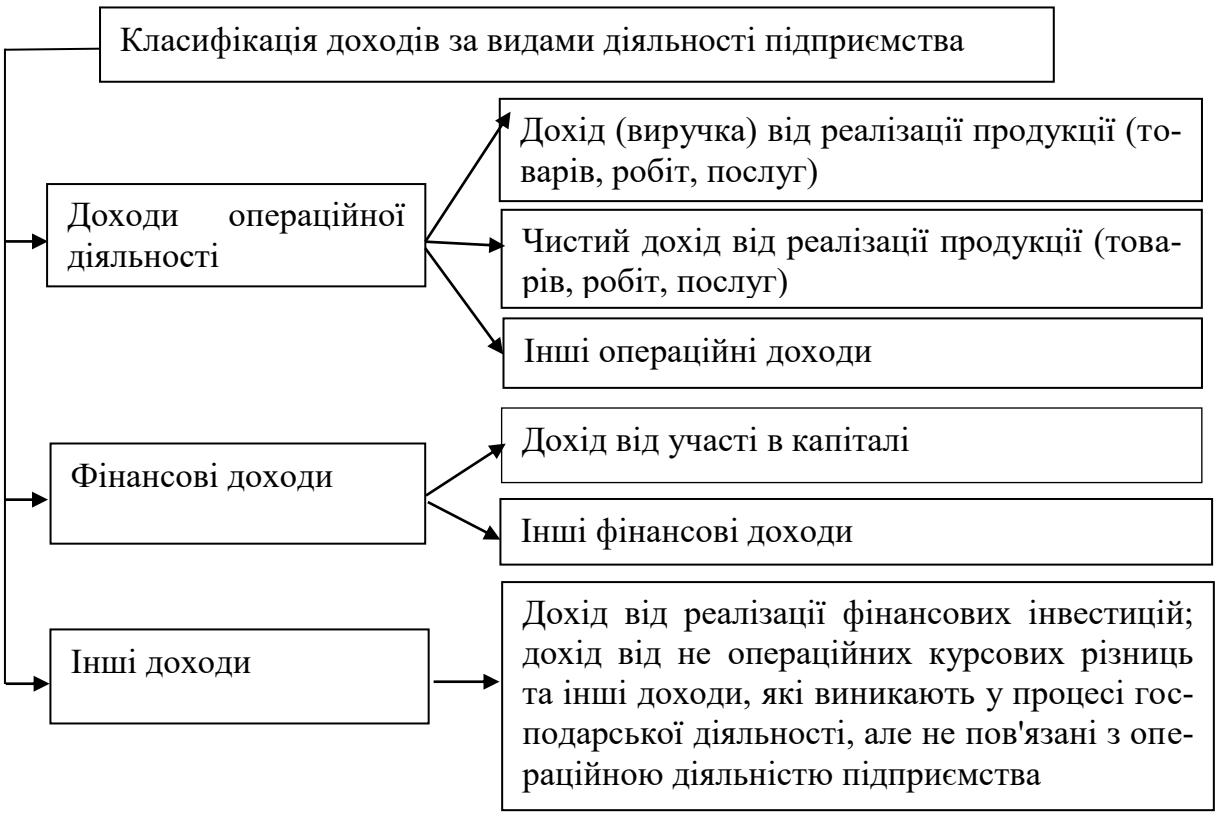


Рис. 10.28. Класифікація доходів за видами діяльності підприємства

Кожний вид доходів є багатокомпонентним, тому облік доходів організовують у розрізі кожної складової (рис. 10.29).

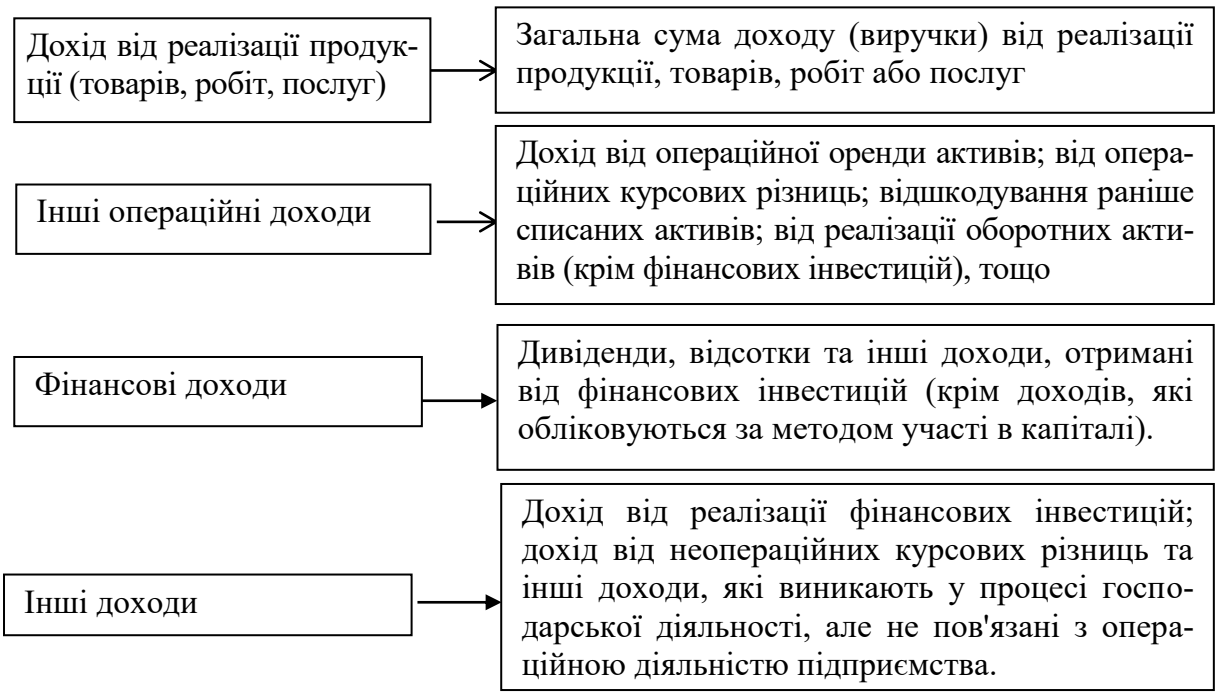


Рис. 10.29. Класифікація доходів підприємства

Перелік елементів облікової політики щодо доходів наведений у табл. 10.10.

Таблиця 10.10

Елементи облікової політики щодо доходів

Назва елементів облікової політики	**Варіанти методів оцінки і обліку доходів**
1	2
Класифікація та склад доходів, структура робочого плану рахунків з обліку доходів	Розкривається склад доходів у розрізі видів та деталізується склад кожного виду доходів. Розробляється структура робочого плану рахунків з обліку доходів
Критерії визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів)	Висвітлюють критерії визнання доходу: – покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); – підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); – сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; – є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені
Поріг суттєвості для визнання окремих видів доходів	Величина, що дорівнює 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може проводитись: 1) вивченням виконаної роботи; 2) визначенням частки послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; 3) визначенням частки витрат при наданні послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат
Порядок визнання доходу від надання послуг	Дохід визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з їх надання на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.
Порядок визнання доходу від використання активів підприємства іншими сторонами	Дохід відображається у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню
Періодичність (період) закриття рахунків обліку доходів та рахунку 79 «Фінансові результати»	Рахунки закриваються щомісяця

Продовження таблиці 10.10

1	2
Порядок здійснення виплат за рахунок прибутку	Вказується перелік виплат та умови і терміни їх виплати
Дата включення простих акцій до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	Встановлюється у статутних документах

У наказі про облікову політику підприємство розкриває склад доходів кожної групи (доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг; інші операційні доходи, тощо) та наводить його у примітках до фінансової звітності. Групування доходів є основою для розробки робочого плану рахунків з обліку доходів. Структура та побудова робочого плану рахунків з обліку доходів залежить від виду доходів, для яких він розробляється (табл. 10.11).

Таблиця 10.11

Робочий план рахунків з обліку доходів від реалізації продукції

Номер та шифр рахунку	**Назва**
70	Доходи від реалізації
701	Дохід від реалізації готової продукції
7011	Дохід від реалізації суконь
70111	Дохід від реалізації суконь модель СМ-45
70112	Дохід від реалізації суконь модель СМ-65
7012	Дохід від реалізації костюмів
70121	Дохід від реалізації костюмів модель НК-54
70122	Дохід від реалізації костюмів модель НК-65
7013	Дохід від реалізації спідниць

До кожного субрахунку обліку доходів від реалізації (субрахунки 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг») відкривають аналітичні рахунки за напрямками, обраними підприємством (за статистичними (товарними) групами, видами (групами) виконаних робіт або наданих послуг). До рахунку 71 «Інші операційні доходи» аналітичні рахунки відкривають за видами доходів. До субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної

валюти» їх відкривають за видами валюти; до субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» – за видами (групами) оборотних активів. До рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» рахунки відкривають у розрізі об'єктів інвестування (підприємств); до рахунку 73 «Інші фінансові доходи» – за контрагентами та термінами одержання доходів.

Алгоритм побудови аналітичних рахунків з обліку доходів від реалізації готової продукції наведено на рис. 10.30.

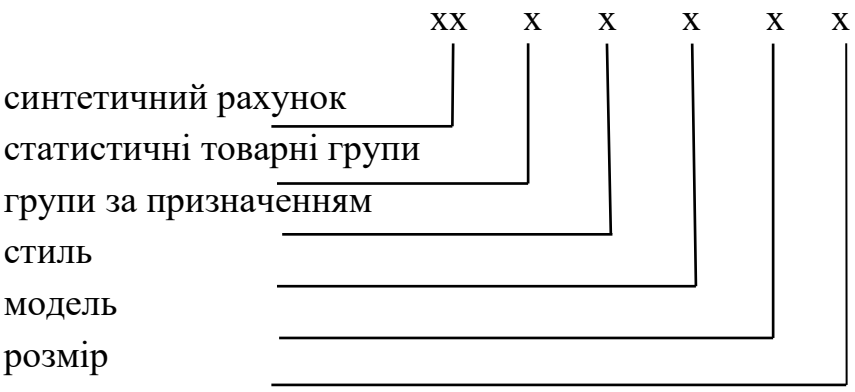


Рис. 10.30. Структура рахунку з обліку доходів від продажу жіночого одягу

Робочий план рахунків з обліку доходів від продажу наведений на рис. 10.31.

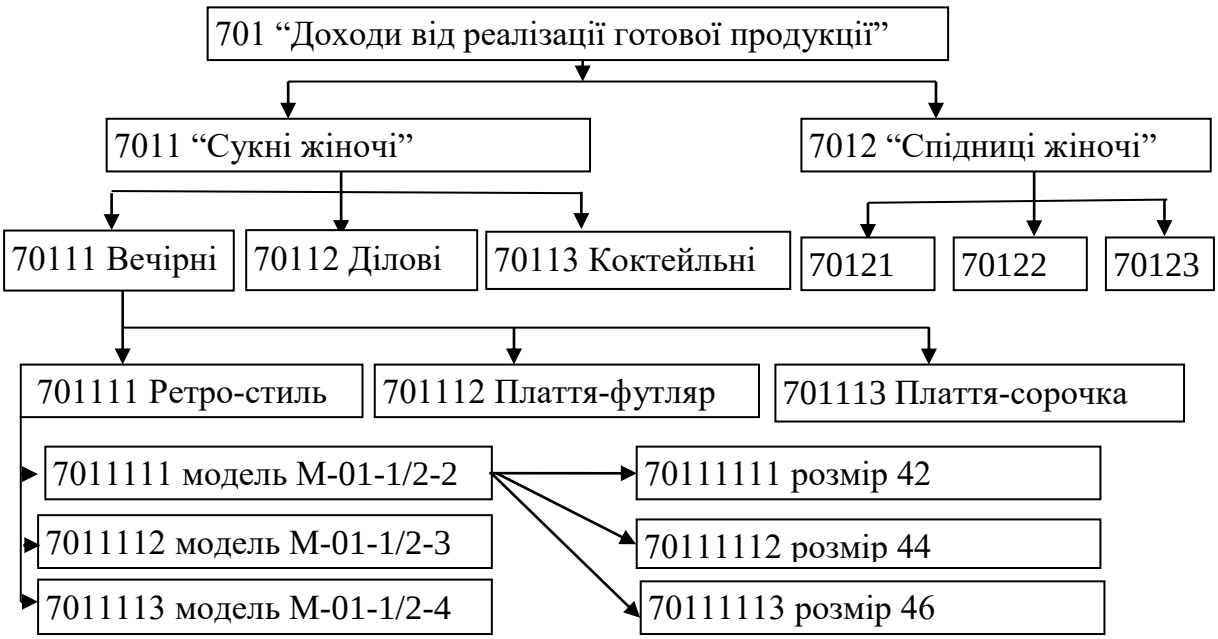


Рис. 10.31. Структура робочого плану рахунків з обліку доходів від продажу одягу

Як видно з рисунка, до структури рахунку з обліку доходів від продажу жіночого одягу включено показники, які характеризують склад доходів у розрізі статистичних товарних груп, моделей, розмірів, що дозволяє одержати вичерпну інформацію для управління асортиментом готової продукції та прийняття рішень щодо обсягів випуску продукції кожної товарної групи або моделі. У наказі про облікову політику необхідно регламентувати порядок визнання кожного виду доходів (табл. 10.12).

Таблиця 10.12

Порядок визнання доходів

Види доходів	Особливості визнання
Дохід (виручка) від реалізації продукції	– покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); – підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); – сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена; – є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені
Дохід від надання послуг	– можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; – можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення
Дохід від використання активів підприємства іншими сторонами	– відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування активами; – роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; – дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з їх надання. Для оцінки може використовуватися один зі способів, регламентованих П(С)БО 15 «Дохід» [45], зокрема:

– вивченням виконаних робіт (коли сторони, вивчивши обсяг наданих послуг, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);

– визначенням частки витрат підприємства при наданні послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат на певну дату включає лише витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату;

– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.

Організація обліку доходів і фінансових результатів включає:

– розробку системи аналітичного та синтетичного обліку доходів і результатів діяльності як у цілому по підприємству, так і у розрізі структурних підрозділів, видів діяльності, видів продукції та видів прибутків (збитків);

– розробку методики і техніки синтетичного й аналітичного обліку доходів за їх видами, результатів та прибутків (збитків);

– вибір регістрів аналітичного і синтетичного обліку доходів і фінансових результатів, адаптованих до їх складу;

– розробка порядку використання і розподілу прибутку.

Для організації обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) необхідно: визначити спосіб та періодичність передавання відділом збуту до бухгалтерії договорів з покупцями та інших документів, що є підставою для відпуску продукції покупцям; вибрати первинні документи на відпуск продукції, надання послуг, виконання робіт і обов'язкові додатки до них (технічні паспорти, специфікації, сертифікати, свідоцтва про якість); встановити порядок оформлення документів на відвантаження продукції, надання послуг та виконання робіт; порядок передавання комірниками і експедиторами документів до бухгалтерії; методики й техніки обробки документів у бухгалтерії; розробити методику і техніку аналітичного і синтетичного обліку доходів; вибрати регістри обліку.

Під час розробки методики і техніки обліку доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) вибирають носії вхідної, постійної та вихідної інформації, а також систему обробки показників. Носіями вхідної інформації є первинні документи, на основі яких відображуються доходи. Для обліку доходів призначені різні документи, адаптовані до характеру операції та виду доходів

(рис. 10.32). Як видно зі схеми, для обліку доходів від реалізації готової продукції використовують накладні, товарно-транспортні накладні, якими оформлюють відвантаження готової продукції. Для обліку доходів від виконання робіт використовують Акти виконаних робіт. При використанні комп'ютерної техніки показники документів переносяться на електронні носії інформації, які формуються за видами продукції, покупцями та регіонами.



Рис. 10.32. Склад документів з обліку доходів підприємства

Система обробки документів визначається формою бухгалтерського обліку, прийнятою підприємством та наявною комп'ютерною технікою. Для забезпечення вчасного відображення доходів від реалізації продукції та прискорення одержання виручки документи про відвантаження продукції повинні передаватись до бухгалтерії щоденно, а при цілодобовому відвантаженні продукції – після закінчення кожної зміни під підпис особи, що їх одержує. Для вчасного виконання облікових робіт розробляють графіки приймання-здавання документів та їх подальшої обробки.

Доходи і фінансові результати діяльності підприємства обліковують відповідно до форми обліку (рис. 10.33).

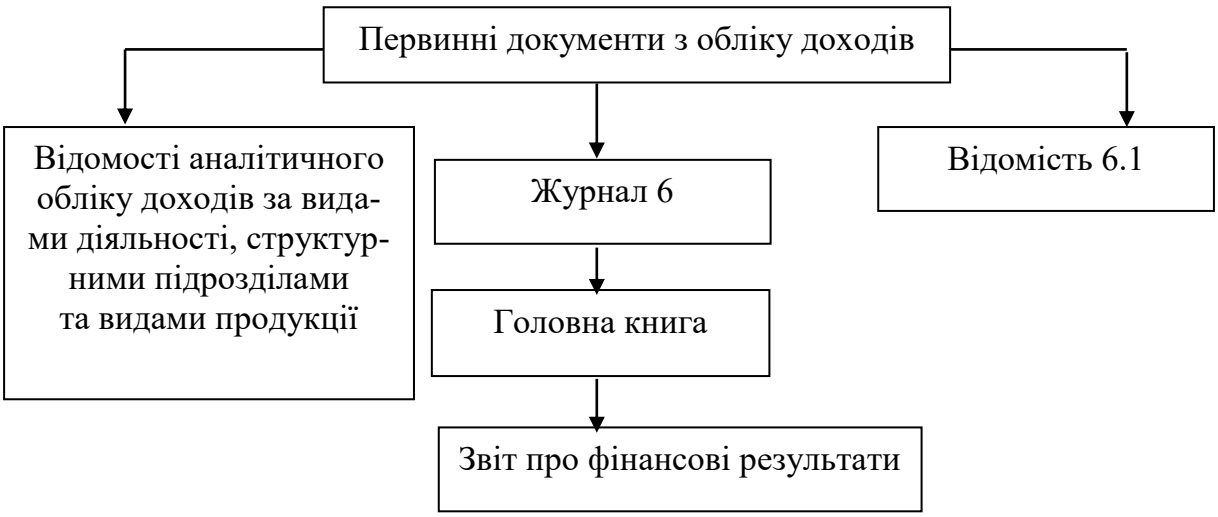


Рис. 10.33. Схема обліку доходів підприємства

Для обліку доходів обирають оптимальну кількість раціонально побудованих носіїв інформації: відомостей (при журнальній формі обліку) та електронних носіїв при застосуванні комп'ютерної техніки. Відомості аналітичного обліку доходів незалежно від форми обліку відкривають за видами доходів, центрами відповідальності та видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, за регіонами збуту та іншими напрямами, визначеними підприємством. Відомості обліку заповнюють на основі первинних документів з обліку відвантаження продукції, виконання робіт або надання послуг (товарно-транспортна накладна, накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акти виконаних робіт, рахунки-фактури, тощо) (рис. 10.34).

Для управління доходами від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) потрібна детальна та вичерпна інформація щодо величини та складу доходів у розрізі регіонів збуту, покупців, а всередині них – у розрізі видів готової продукції, марок, ґатунків, моделей, сорторозмірів та інших показників, що характеризують готову продукцію. Таку детальну інформацію можна одержати з відомостей аналітичного обліку доходів (табл. 10.13).

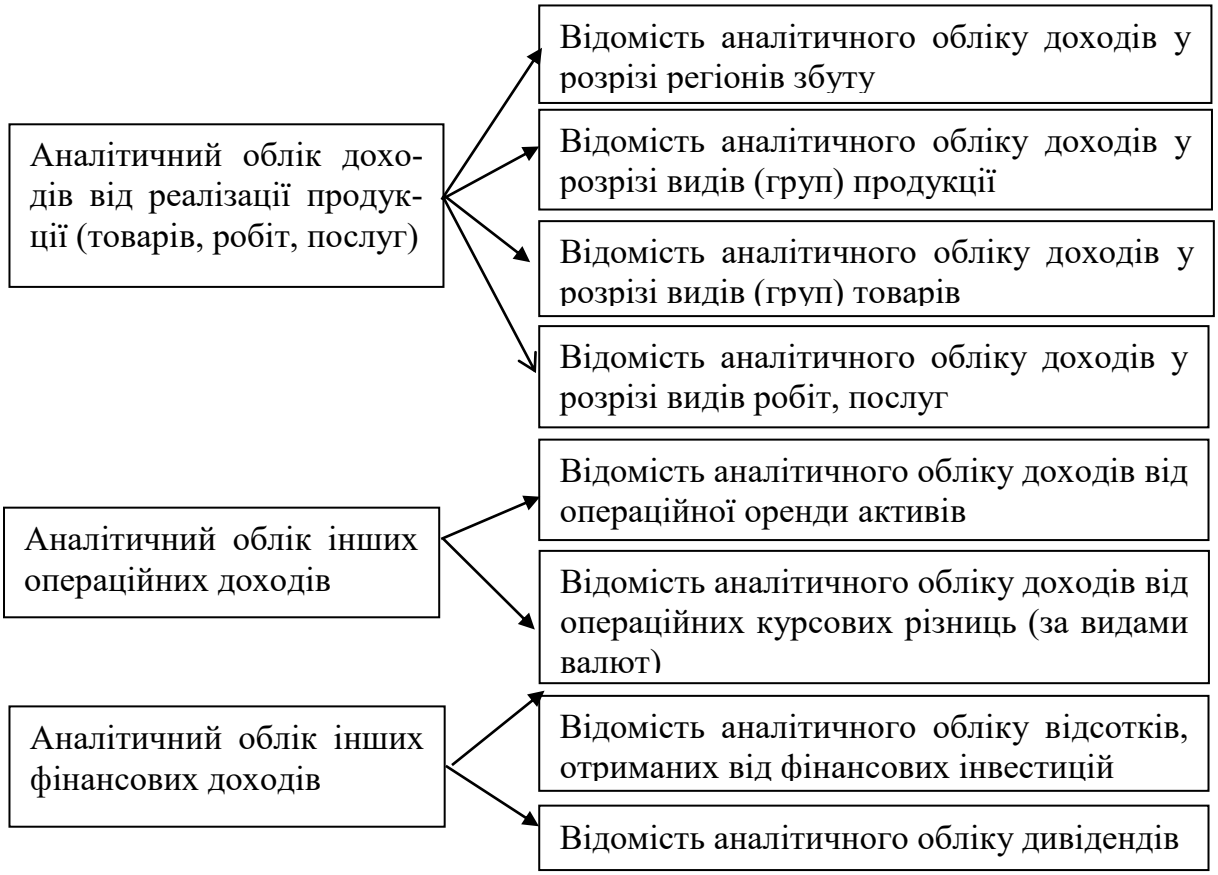


Рис. 10.34. Схема організації аналітичного обліку доходів

Таблиця 10.13

Відомість обліку доходів від продажу жіночого одягу

Назва товару	**м. Київ**			**Разом**	**Київська область**		**Разом**
	ТОВ «Олімп»	**ТОВ «Астра»**	**ТОВ «Грокс»**		**ТОВ «Астра»**	**ТОВ «Агат»**	
Сукні жіночі, разом	120000	160000	140000	420000	80000	30000	530000
у тому числі, сукні вечірні	18000	23000	27000	68000	30000	12000	180000
з них 7011111	7600	8000	10000	25600	6700	4300	62000
7011112	6900	5600	8400	30900	8500	2800	78000
7011113	3500	9400	8600	11500	14800	4900	40000

Формування інформації з різними рівнями узагальнення та деталізації може забезпечити лише запровадження комп’ютерних

технологій та використання фасетного методу групування показників. Інформація відомостей аналітичного обліку узагальнюється у регістрі синтетичного обліку. Вихідна інформація може бути представлена на різноманітних за формою та способом складання носіях інформації, що залежить як від виду інформації (оперативна, за звітний місяць, квартал), так і від потреб менеджменту.

Аналітичний облік фінансових результатів необхідно організувати за видами діяльності підприємства, структурними підрозділами, видами (групами) продукції, робіт, послуг, що є предметом його діяльності (рис. 10.35).

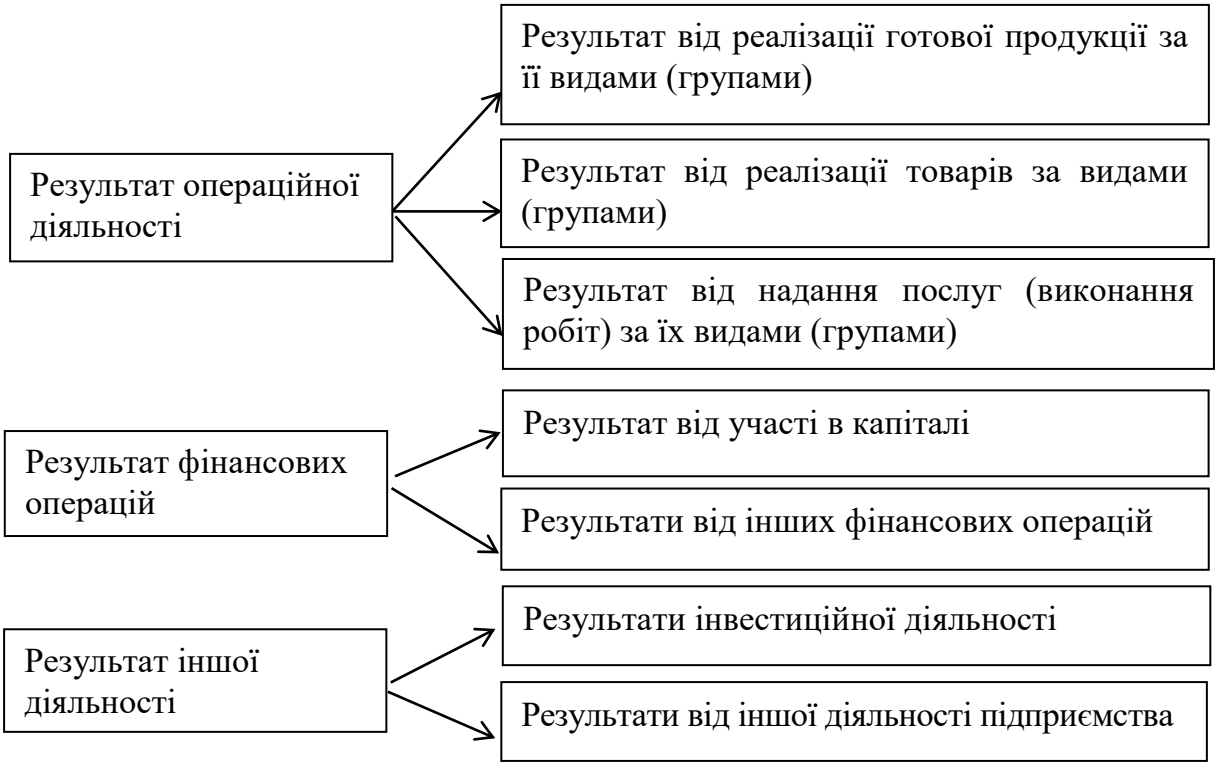


Рис. 10.35. Класифікація фінансових результатів діяльності підприємства

Результати фінансово-господарської діяльності підприємства залежать від підсумків господарювання кожного структурного підрозділу, тому аналітичний облік фінансових результатів необхідно організувати у розрізі кожного центру відповідальності, виробництва, відділу, дільниці. Це дозволить оперативно встановлювати участь кожного з них у формуванні фінансових результатів підприємства та управляти їхньою діяльністю.

За журнальної форми обліку для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства використовують Журнал 6 «Облік доходів та результатів діяльності». Його заповнюють за показниками як первинних документів, так і зведених відомостей обліку доходів за їх видами і структурними підрозділами. У першому Розділі журналу наводяться доходи за їх видами у кореспонденції з рахунками обліку джерел доходів та визначаються фінансові результати звітного періоду. У другому Розділі – аналітичні показники, що характеризують окремі види доходів як за звітний місяць, так і наростаючим підсумком з початку звітного року.

Завдання для практичної роботи

Мета роботи: засвоєння техніки документування витрат та доходів діяльності, методики й техніки аналітичного й синтетичного обліку витрат та доходів діяльності.

Практичне завдання 1

Розробити схему обліку витрат. У ній вказати напрями аналітичного обліку витрат (за видами діяльності, структурними підрозділами, елементами витрат та видами продукції).

Практичне завдання 2

Розробити показники з обліку витрат (табл. 10.14).

Таблиця 10.14

Перелік показників з обліку витрат

Назва показників		**Призначення показників**	**Носії інформації**
Умовно-постійні	**Умовно-змінні**		

Практичне завдання 3

Скласти перелік документів з обліку витрат (табл. 10.15).

Таблиця 10.15

Типові форми документів з обліку витрат

Номер форми	Назва документа	Призначення документа

Практичне завдання 4

Розробити перелік об'єктів обліку витрат виробництва і визначення собівартості продукції за видами виробництв (табл. 10.16).

Таблиця 10.16

Об'єкти обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції

Галузь економічної діяльності	Об'єкти обліку витрат	Об'єкти визначення собівартості продукції	Одиниця визначення собівартості

Практичне завдання 5

Розробити перелік статей витрат виробництва (табл. 10.17).

Таблиця 10.17

Перелік статей витрат виробництва продукції (робіт, послуг)

Стаття витрат	В основному виробництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах

Практичне завдання 6

Розробити графік руху документів з обліку процесу виробництва (табл. 10.18).

Таблиця 10.18

Графік руху документів з обліку процесу виробництва

Назви первинних, зведених документів, відомостей, звітів	Призначення документа	Строк подання документів до бухгалтерії	Посада, яка подає документи до бухгалтерії	Строк передавання до архіву

Практичне завдання 7

Скласти графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку витрат (табл. 10.19).

Таблиця 10.19

Графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку витрат

Назва документа	Хто подає	Строк подання	Кому подає	Регістри, що заповнюються на основі документа

Практичне завдання 8

Розробити операграму лімітно-забірної картки (табл. 10.20).

Таблиця 10.20

Операграма лімітно-забірної картки

Види робіт	Виконавці			

Практичне завдання 9

Розробити структуру облікової політики щодо витрат діяльності (рис.10.36).

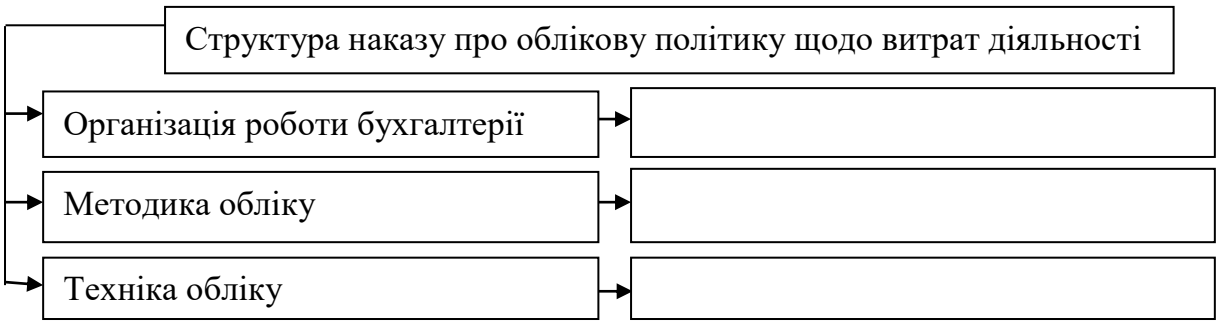


Рис. 10.36. Структура облікової політики щодо витрат діяльності

Практичне завдання 10

Розробити перелік елементів облікової політики щодо витрат діяльності (табл. 10.21).

Таблиця 10.21

Елементи облікової політики щодо витрат діяльності

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів обліку

Практичне завдання 11

Розробити перелік показників з обліку доходів (табл. 10.22).

Таблиця 10.22

Перелік показників з обліку доходів

Назва показників		Призначення показників	Носії інформації
Умовно-постійні	Умовно-змінні		

Практичне завдання 12

Розробити графік руху документів з обліку доходів (табл. 10.23).

Таблиця 10.23

Графік руху документів з обліку доходів

Назви первинних, зведених документів, відомостей, звітів	Призначення документа	Строк подання документів до бухгалтерії	Посада, яка подає документи	Строк передачі до архіву

Практичне завдання 13

Розробити операграму товарно-транспортної накладної (табл. 10.24).

Таблиця 10.24

Операграма товарно-транспортної накладної

Види робіт	Виконавці			

Практичне завдання 14

Розробити перелік елементів облікової політики щодо доходів (табл. 10.26).

Таблиця 10.25

Елементи облікової політики щодо доходів діяльності

Назва елементів облікової політики	Варіанти методів обліку

Питання для самоконтролю знань

1. Теоретичні основи організації обліку витрат і доходів діяльності.
2. Принципи організації обліку витрат і доходів діяльності.
3. Організація обліку витрат виробництва.
4. Організація обліку допоміжних (підсобних) виробництв.
5. Організація обліку загальновиробничих витрат.
6. Організація обліку адміністративних витрат.
7. Організація обліку витрат на збут.
8. Організація обліку інших витрат діяльності.
9. Організація узагальнення витрат діяльності та зведеного обліку витрат.
10. Організація калькулювання собівартості продукції.
11. Організація обліку доходів від операційної діяльності.
12. Організація обліку доходів від інвестиційної діяльності.
13. Організація обліку доходів від фінансової діяльності.
14. Організація обліку фінансових результатів.

Проблемні питання та ситуаційні завдання

1. Охарактеризувати діючу систему документування витрат діяльності
2. Обґрунтуйте особливості документування витрат та доходів діяльності.

3. Розкрийте сферу застосування методів обліку витрат виробництва.

4. Розкрийте зміст кожного з етапів обліку витрат виробництва.

5. Наведіть перелік та дайте критичну оцінку ознакам класифікації доходів підприємства.

6. Наведіть перелік та дайте критичну оцінку ознакам класифікації витрат.

7. Наведіть перелік об'єктів обліку і калькулювання продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв.

8. Наведіть перелік статей витрат, визначте їх склад та дайте їм економічне обґрунтування.

9. Назвіть фактори, що впливають на організацію аналітичного обліку основного, допоміжних (підсобних) та обслуговуючих виробництв.

10. Охарактеризуйте принципи організації обліку витрат та доходів та розкрийте їх практичне застосування

11. Назвіть складові, розкрийте економічний зміст витрат:

а) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

б) собівартості реалізованої продукції

б) впливають на величину прибутку.

12. Назвіть фактори, що впливають на організацію аналітичного обліку основного, допоміжних (підсобних) та обслуговуючих виробництв.

Тести

1. Методологічні засади обліку витрат регламентуються:

а) П(С)БО 15;

б) П(С)БО 4;

в) П(С)БО 16;

г) П(С)БО 20.

2. На організацію обліку витрат впливає:

а) форма власності підприємства;

б) метод обліку витрат;

в) рівень автоматизації облікових робіт;

г) усі відповіді правильні.

3. Сукупність економічно однорідних витрат – це:

а) калькуляція;

б) елемент витрат;

в) собівартість;

г) стаття балансу.

4. За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на:

а) прямі та непрямі витрати;

б) основні та накладні витрати;

в) продуктивні та непродуктивні;

г) умовно-змінні, умовно-постійні.

5. Витрати поділяють на прямі та непрямі за:

а) номенклатурою продукції, що випускається;

б) місцем виникнення;

в) економічною однорідністю;

г) обсягами виробництва.

6. Перелік постійних та змінних витрат встановлено:

а) самостійно підприємством;

б) П(С)БО 16;

в) П(С)БО 15;

г) правильної відповіді немає.

7. Брак у виробництві оформлюють:

а) лімітно-забірною карткою;

б) актом про брак, листком про брак, відомістю про брак;

в) нормативною калькуляцією бракованої продукції;

г) всі наведені варіанти правильні.

8. Документи з обліку витрат на оплату праці:

а) табель обліку виробітку, наряд на відрядну роботу;

б) табель обліку відпрацьованого часу, наряд на відрядну роботу;

в) податкова накладна;

г) журнал 5 або 5А.

9. Документи з обліку матеріальних витрат:

а) накладна на відпуск матеріалів, акт приймання матеріалів;

б) лімітно-забірна картка, акт-вимога на заміну матеріалів;
в) лімітно-забірна картка, акт приймання матеріалів;
г) товарно-транспортна накладна.

10. Витрати за елементами відображають у:
а) Журналі 5А;
б) Журналі 6;
в) у Журналі 5 і відомості 5.1;
г) у відомості 7.1.

11. Загальновиробничі розподілені витрати:
а) списуються за рахунок нерозподіленого прибутку;
б) включаються до виробничої собівартості продукції;
в) списуються на фінансові результати;
г) включаються до собівартості реалізації.

12. Адміністративні витрати:
а) списуються за рахунок нерозподіленого прибутку;
б) включаються до собівартості продукції;
в) списуються на фінансові результати;
г) включаються до собівартості реалізованої продукції.

13. У регістрі обліку адміністративних витрат вказують:
а) регламент роботи адміністрації;
б) штатний розпис;
в) перелік видів продукції;
г) перелік адміністративних витрат.

14. Метод обліку витрат виробництва – це:
а) сукупність принципів та методів з визначення собівартості продукції;
б) методи оцінки і обліку з визначення фактичної собівартості продукції;
в) сукупність прийомів документування й відображення в обліку виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції;
г) немає правильної відповіді.

15. Методи обліку витрат:
а) позамовний, попередільний, нормативний, хронологічний;

б) балансовий, стохастичний, кореляційний, індексний;

в) нормативний, однопередільний, багатопередільний, змішаний;

г) позамовний, попередільний, простий, нормативний

16. Методи обліку витрат виробництва:

а) простий, лінійний, комбінований;

б) простий, нормативний;

в) позамовний, попередільний, нормативний та простий;

г) експертний, дослідно-статистичний, розрахунково-аналітичний.

17. Позамовний метод обліку витрат використовують у виробництві:

а) де сировина проходить декілька послідовних стадій обробки;

б) індивідуальному і дрібносерійному;

в) де виробляється один вид продукції;

г) серійному.

18. Попередільний метод обліку витрат використовують у виробництві:

а) де продукція виготовляється шляхом послідовної переробки сировини по окремих стадіях;

б) серійному і масовому;

в) індивідуальному;

г) металургійному.

19. Простий метод обліку витрат використовують у виробництві:

а) серійному і масовому;

б) індивідуальному;

в) металургійному;

г) добувній промисловості.

20. У дрібносерійних виробництвах застосовується метод обліку витрат:

а) індивідуальний;

б) оптимальний;

в) нормативний

г) позамовний.

21. Вибір методу обліку витрат залежить від:

а) форми обліку;

б) типу бухгалтерії;

в) технології виробництва;

г) виду продукції.

22. Метод обліку витрат у виробництвах із переробкою сировини по окремих стадіях:

а) позамовний;

б) попередільний;

в) нормативний;

г) змішаний.

23. Калькуляція – це :

а) грошовий вираз витрат на виробництво і реалізацію продукції;

б) обчислення собівартості одиниці продукції за встановленою номенклатурою витрат;

в) нормативні витрати на продукцію;

г) систематичний розподіл витрат між видами продукції.

24. Калькування – це процес визначення:

а) фінансового результату від реалізації одиниці продукції;

б) собівартості одиниці продукції;

в) фактичних витрат на виробництво;

г) правильна відповідь “б” і “в”.

25. Собівартість кожного виду продукції розраховують у:

а) ж.5 або ж.5А;

б) відомості 5.1;

в) калькуляції;

г) лімітно-забірній картці.

26. Собівартість кожного виду продукції розраховують у:

а) калькуляції;

б) відомості 5.1;

в) ж. 5 або ж.5А;

г) обігово-сальдовій відомості.

27. Облік доходів ґрунтується на принципах:

а) автономності;

б) нарахування та відповідності;

в) періодичності;

г) достовірності.

28. За правилами фінансового обліку дохід від реалізації продукції визнається при:

а) повній оплаті реалізованої продукції;

б) отриманні передоплати за реалізовану продукцію;

в) відвантаженні продукції та складанні документів;

г) правильної відповіді немає.

29. Інформація про доходи підприємства узагальнюється у:

а) журналі 5 або 5А;

б) журналі 6;

в) Звіті про фінансові результати;

г) Звіті про фінансові результати та їх використання.

30. Не є доходами від операційної діяльності:

а) раніше списані активи;

б) операційна курсова різниця;

в) доходи від участі в капіталі;

г) виручка від реалізації.

31. Регістри обліку доходів:

а) журнал 5 або журнал 5А;

б) журнал 5, відомість 5.1;

в) журнал 6, відомість 6.1;

г) журнал 7.

32. Напрями аналітичного обліку фінансових результатів:

а) структурні підрозділи;

б) види діяльності;

в) види продукції;

г) усі наведені варіанти разом.

33. Інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки формується у:

а) декларації з податку на прибуток підприємства;

б) журналі 6;

в) Звіті про фінансові результати;

г) Звіті про фінансові результати та їх використання.

34. Доходи і витрати підприємства відображуються у звіті:

а) про фінансові результати та їх використання;

б) про доходи, витрати та фінансові результати;

в) про фінансові результати;

г) про прибуток (збиток) підприємства.

36. За способом включення до собівартості продукції витрати поділяють на:

а) змінні та постійні;

б) прямі та непрямі;

в) поточні та одноразові;

г) правильної відповіді немає.

Рекомендовані джерела: [5; 7; 8; 13; 14; 19; 22; 29; 36; 45; 46; 81; 83; 112; 118; 122; 123; 148].

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

Базові

1. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників: затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України: від 29 грудня 2004 р. № 336 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN11827.html

2. Інструкція зі статистики заробітної плати: затв. наказом Міністерства статистики України: від 13.01.2004 № 5 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon.rada.gov.ua›laws/show/z0114-04

3. Інструкція про безготівкові розрахунки в національній валюті України: постанова Правління НБУ: від 21.01.2004 № 22 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04

4. Про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків-резидентів і нерезидентів: постанова Правління НБУ: від 12.11.2003 № 492. База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03

5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 № 291 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

6. Інструкція про службові відрядження в межах України та на території держав-учасниць СНД: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 13.03.1998 № 59 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0218

7. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 29 грудня 2000 р. № 356 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua

8. Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України: від 15.06.2011 № 720. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/

9. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 10.01.2007 № 2 / Нормативно-правова база. URL: http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461812/

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 16.11.2009 № 1327. URL: http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461416/

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.09.2003 № 561 / Нормативно-правова база. URL: http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461727/

12. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Мінфіну України: від 28.03.2013 № 433 / База даних «Законодавство України». URL: http://dtkt.com.ua/show/2cid010035.html

13. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України: від 2706.2013 № 635. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/

14. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: наказ Міністерства промислової політики України: від 09.07.2007 № 373. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1153.1019.0

15. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку: затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України: від 26.09.2003 № 269 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua.

16. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 07.02.2013 № 73 / База даних «Законодавство України». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

17. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 27.06.2013 № 628 / База даних «Законодавство України». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/z1223-13

18. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів: затв. наказом Міністерства юстиції України: 12.04.2012 № 578/5 / База даних «Законодавство України». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0571

19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 30.11.1999 № 291 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99

20. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: постанова Правління Національного банку України: від 29.12.2017 № 148 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17

21. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 24.05.1995 № 88 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95

22. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 02.09.2014 № 879 / База даних «Законодавство України». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14

23. Порядок подання фінансової звітності України: затв. постановою Кабінету Міністрів України: від 28.02.2000 № 419 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п

24. Порядок заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів:

затв. наказом Міністерства фінансів України: 24.07.2015 № 666 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0974-15

25. Порядок застосування типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: затв. наказом Міністерства фінансів України: від 22.11.2004 № 732 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua.

26. Порядок роботи з електронними документами у діловодстві та їх підготовки до передавання на архівне зберігання: затв. наказом Міністерства юстиції України: 11.11.2014 № 1886/5 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1421-14/paran24#n24

27. Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт: затв. наказом Міністерства фінансів України: 28 вересня 2015 року № 841 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //https://buhgalter.com.ua

Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України: від 29 листопада 2000 року № 302. URL: //http://www.rada.gov.ua.

29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 № 996-XIV / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14

Про відпустки: Закон України: від 15.11.1996 № 504/96-ВР. URL: //http://www.rada.gov.ua

Про оплату праці: Закон України: від 24.03.1995 № 108/95-ВР. URL: //http://www.rada.gov.ua

32. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів: затв. наказом Міністерства статистики України: від 22 травня 1996 р. № 145 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua

33. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: затв. наказом

Міністерства статистики України: від 21.06.1996 № 193 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua

34. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: затв. наказом Державного комітету статистики України: 05.12.2008 № 489 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua

35. Про затвердження типових форм первинного обліку: затв. наказом Міністерства статистики України: від 29.12.1995 № 352 / База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: //http://www.rada.gov.ua

36. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: наказ Міністерства фінансів України: від 17.06.2015 № 572. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15

37. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України: від 22.05.2003 № 851-IV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/851-15/print1349601830499732

38. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України: від 28.05.99 № 137 / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99

39. П(С)БО 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України: від 27.04.2000 № 92. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00

40. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України: від 18 жовтня 1999 року № 242. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.

41. П(С)БО 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України: від 20 жовтня 1999 року № 246. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx

42. П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України: від 8 жовтня 1999 р. № 237. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/.

43. П(С)БО 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України: від 31 січня 2000 року № 20. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx

44. П(С)БО 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів України: від 28 липня 2000 року № 181. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx

45. П(С)БО 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.

46. П(С)БО 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України: від 31 грудня 1999 року № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00

47. П(С)БО 17 «Податок на прибуток»: наказ Міністерства фінансів України: від 28 грудня 2000 р. № 353. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx

48. П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: наказ Міністерства фінансів України: від 30 вересня 1998 року № 196. URL: http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO.aspx

49. П(С)БО 26 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України: від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: http://buhgalter911.com/Res//PSBO18.aspx

Допоміжні

50. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здоб. наук. ступ. к.е.н. за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ: НАУ. 2005. 17 с.

51. Безверхий К. В. Організація та методика електронного документообігу на підприємстві: стан та перспективи розвитку. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2013. Вип. 1(2). С. 16–25.

52. Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. Європейський вектор економічного розвитку. 2013. № 1 (14). С. 11–18.

53. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета. Москва: Экзамен, 2003. 256 с.

54. Безруких П. С. Организация бухгалтерского учета на предприятиях. Москва: Финансы, 1966. 208 с.

55. Боброва О. Г. Організація і стимулювання праці: навчально-методичний посіб. 2-ге вид. Київ: КНЕУ, 2006. 145 с.

56. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. 574 с.

57. Бондар М. І. Концептуальні підходи щодо розвитку бухгалтерського обліку в Україні: збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики». Київ: КНЕУ, 2010. С. 33–36.

58. Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. НВ ХДУ. 2014. Вип. 18. С. 10–14.

59. Бочуля Т., Безверхий К. Обслуговування облікової інформації: архіви, база даних, системи великих обсягів даних (big data). Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 8. С. 29–37.

60. Братчук Л. М. Сутність та основи організації бухгалтерського обліку. Облік і фінанси АП. Київ, 2009. № 4. С. 62–65.

61. Бутинець Т. А. Документування в системі бухгалтерського обліку: теорія і методологія: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2001. 18 с.

62. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. Житомир: Рута, 2006. 528 с.

63. Васільєва Л. М. Формування сучасної професії бухгалтера та вимоги до неї. Економіка. Управління. Інновації. 2013. Вип. № 2 (10). С. 24–33.

64. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. В. Т. Бусела. Ірпінь: Вид-во «Перун», 2009. 1736 с.

65. Вербицкая Л. В. Организация бухгалтерского учета на предприятиях малого бизнеса в Украине: учеб. пособ. Киев: МАУП, 2000. 116 с.

66. Вибір системи електронного документообігу. URL: https://fossdoc.com/vybor-sed

67. Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. 2017. № 16. С. 828–834.

68. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Житомир, 2006. 18 с.

69. Гарасим П. М., Гарасим М. П. Особливості організації бухгалтерського обліку в умовах комп'ютеризації. Економічні науки. 2009. Вип. 6(1). С. 24–33.

70. Городянська Л. Особливості технічного забезпечення системи бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 10. С. 17–22.

71. Гуцайлюк З. В. Системи бухгалтерського обліку: критичний аналіз думок економістів. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 4. С. 3–11.

72. Гуцайлюк З. В. Адаптація бухгалтерського обліку в Україні до потреб ринкового середовища. Незалежний аудитор. 2013. № 6 (IV). С. 19–21.

73. Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія. Івано-Франківськ: Вид. Кушнір Г. М. 2016. 228 с.

74. Захарченко Н. В., Маслій Н. Д., Мамуненко М. С. Вплив електронного документообігу на ефективність діяльності підприємства. Молодий вчений. 2017. № 5 (45). С. 582–587.

75. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи Гильде Э. К. Житомир: АСА, 2001. 416 с.

76. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.

77. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник. Харків: ХНАМГ, 2011. 241 с.

78. Качмар О. В. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Ефективна економіка. 2014. № 9. URL: http://www.economy.nayka.com.u

79. Кім Г., Кім С. Г, Сопко В. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. 2-ге вид., перероб. та доп. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 480 с.

80. Кірейцев Г. Г. Необхідність оновлення теорії обліку: виклик часу. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: праці IX Міжнар. наук.-практ. конф. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2015. С. 13–15.

81. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. Економіка та управління на транспорті. 2015. Вип. 1. С. 79–90.

82. Крутова А. С., Чумак О. В., Янчев А. В. Електронний господарський документообіг в Україні: стан та перспективи розвитку: монографія / Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. Харків: ХДУХТ, 2012. 213 с.

83. Кравченко О. В., Леоненко К. О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. Інфраструктура ринку. 2018. Вип. 25. С. 841–846.

84. Кузнецова С. А. Організація бухгалтерського обліку за стадіями облікового процесу. Європейський вектор економічного розвитку. 2015. № 2. С. 107–117.

85. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підруч. Київ: ЦУЛ, 2010. 352 с.

86. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. Москва: Финансы и статистика, 2003. 640 с.

87. Куршатова І. В. Електронний документообіг і його особливості. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 3. С. 231–237.

88. Куцик О. О. Організація документообігу для цілей бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи. Вісник ЖДТУ. 2012. № 3(61). С. 107–111.

89. Лайчук С. М Раціональна організація бухгалтерського обліку: основні підходи. URL: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/world_bok_2013/Laychuk.docx

90. Лангазова В. В. Організація обліку в сільськогосподарських обслуговуючих кооперативах: автореф. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Київ, 2004. 18 с.

91. Легенчук С. Ф., Дударєва К. О. Управление бухгалтерским документооборотом на предприятии: анализ основных подходов. Международный бухгалтерский учет. 2013. Вып. 1(247). С. 43–49.

92. Легенчук С. Ф., Дударева К. О. Проблемные вопросы документирования фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете: авторское видение. Международный бухгалтерский учет. 2015. № 23 (269). С. 51–55.

93. Легенчук С. Ф., Дударєва К. О. Аналіз можливостей реалізації бізнес-процесу «бухгалтерське документування» в сучасних інформаційних системах. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2013. Вип. 2 (26). С. 209–211.

94. Лінник В. Г. Головні напрямки вдосконалення обліку в АПК. Наук. зап. кафедри бух. обліку і аудиту у сільському господарстві ТАНГ. Тернопіль, 1999. Вип. 1. С. 40–43.

95. Литвин Ю. Я., Олійник В. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві. Тернопіль: КЖВ «Тернопіль», 1998. 376 с.

96. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. Київ: НДФІ, 2006. 240 с.

97. Луценко О. Сучасні проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємствах. URL: http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=71635

98. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

99. Малюга Н. М. Концепція документування операцій суб'єктів господарювання в Україні. Вісник ЖДТУ. 2017. № 4(42). С. 110–116.

100. Маргулис А. Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. Москва: Финансы, 1973. 456 с.

101. Маренич Т. Г. Документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: аналіз новацій та напрями поліпшення. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2017. № 1. С. 76–79.

102. Ніколашин А. О. Поняття електронного документообігу при бухгалтерській комп'ютерній системі. Економіка АПК. 2009. № 2. URL: http://www.info-pressa.com/article-548.html

103. Нидлз Б. К. Андерсон, Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / пер. с англ. Я. В. Соколова. Москва, 1996. 496 с.

104. Облікова політика підприємства: навч. посібник / за ред. В. М. Гаврилюка, В. М. Жука, М. Г. Михайлова. Київ: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 326 с.

105. Олійничук В. М. Організація облікового процесу та її вплив на формування якісної фінансової інформації. Облік і фінанси. 2013. № 1 (59). С. 40–45.

106. Олійник О. В., Барановська Т. В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1 (31). С. 469–477.

107. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. /за ред. В. С. Леня. Київ: ЦНЛ, 2006. 696 с.

108. Островерха Р. Е. Організація обліку: навч. посіб. 2-ге вид. перероб. та доп. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 568 с.

109. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку основних засобів. Науковий вісник НУДПСУ (економіка, право). 2009. № 4 (47). С. 133–140.

110. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу. Сталий розвиток економіки. 2010. № 1. С. 118–122.

111. Островерха Р. Е. Теоретичні засади удосконалення організації обліку заробітної плати. Вісник національного університету «Львівська політехніка». 2014. № 797. С. 284–291.

112. Островерха Р. Е. Документування у бухгалтерському обліку: теоретичні засади та напрямки удосконалення. Глобальні та національні проблеми економіки. Електронне наукове фахове видання. 2018. Вип. 23. С. 675–680.

113. Островерха Р. Е. Облік витрат: проблеми та шляхи їх вирішення. Інфраструктура ринку. 2019. Вип. 29. С. 580–588. URL: http://market-infr.od.ua/uk/29-2019

114. Островерха Р. Е. Первинні документи у бухгалтерському обліку: сутність та напрямки удосконалення. Інститут

бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2018. Вип. 1–2. С. 19–31.

115. Островерха Р. Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект. Економічний вісник (фінанси, облік, оподаткування). 2017. № 1. С. 167–175.

116. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Теория бухгалтерского учета: учебник. Москва: Финансы и статистика, 1988. 279 с.

117. Проскура К. П., Зінов'єв Г. О. Податкові аспекти управління витратами підприємства. Актуальні проблеми економіки. 2009. № 6. С. 255–262.

118. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. Київ: Ін-т аграр. екон. УААН, 2002. 19 с.

119. Попович М. С. Застосування NFC технологій в бухгалтерському обліку. Науковий вісник Ужгородського університету. 2017. Вип. 1 (49). С. 351–355.

120. Пронь Н. О. Поняття первинних документів та вимоги до їх оформлення. Фінанси, облік і аудит. 2011. Вип. 17. С. 322–329.

121. Пушкар М. С., Чумаченко М. Г. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація: монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2011. 336 с.

122. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 423 с.

123. Рассулова Н. В., Корнєєва Т. І. Організація обліку витрат: проблеми та шляхи їх вирішення. Вісник ДонНУЕТ. 2010. № 4 (48). С. 378–384.

124. Радченко К. М. Витрати як об'єкт обліку та їх місце в системі бухгалтерського обліку. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2017. № 4(50). С. 132–134.

125. Розіт Т. В., Слюніна Т. Л. Зміни в бухгалтерському обліку та аудиті у 2018 році. Глобальні та національні проблеми економіки. 2018. № 23. С. 695–700.

126. Романюк Ю., Проскура К. Найважливіше про нові правила бухгалтерського обліку з 2018 року. Вісник. Офіційно про

податки. 2017. URL: https://news.dtkt.ua/accounting/individual-transactions/46087

127. Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. Москва: Изд. комиссия студентов М.К.И., 1913. XXXVIII. 379 с.

128. Рудейчук С. В., Хоменко Г. Ю. Сучасний стан та тенденції розвитку організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку та аналізу венчурного фінансування інноваційних підприємств. Вісник ЖДТУ. 2016. № 3(77). С. 26–30.

129. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2003. 380 с.

130. Скакун Л. С. Організація бухгалтерського обліку: сучасний стан та перспективні напрями наукових досліджень. Вісник ЖДТУ. 2009. № 2 (44). С. 167–181.

131. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика, 2000. 496 с.

132. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2004. 428 с.

133. Сопко В. Інформаційні технології в організації облікового процесу. Актуальні проблеми економіки. Київ: НАУ. 2011. Вип. 1 (115). 248 с.

134. Сопко В. В. Бухгалтерський облік (рахунковедення): теоретичні основи та базові принципи побудови. Науковий вісник державної академії статистики, обліку та аудиту. 2004. № 4. С. 30–36.

135. Сопко В. В., Сопко В. В. Бухгалтерський облік – базовий інструмент державної регулювальної політики забезпечення фінансово-економічної стабільності та економічного розвитку. Наукові записки НаУКМА. 2012. Том 133. С. 115–125.

136. Сопко В. В., Кужельний Н. В., Шпирко Е. М. Организация контроля и учета в объединениях. Киев: Техника, 1984. 199 с.

137. Стецiв І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування бухгалтерського обліку України: автореф. дис. на

здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец. 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Львів, 2002. 19 с.

138. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку: підруч. Київ: Каравела; Піча Ю. В., 2009. 624 с.

139. Фаріон А. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економічний аналіз. 2009. Вип. 4. С. 364–368.

140. Фоміна О. Інноваційні системи управлінського обліку. Вісник КНТЕУ. 2014. № 1. С. 73–81.

141. Чацкіс Ю. Д., Наумчик О. А. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. Київ: ЦУЛ, 2011. 564 с.

142. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.

143. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / пер. с англ. О. Д. Каверина, И. В. Романовского. Москва, 1995. 415 с.

144. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. 2010. № 2 (52). С. 216–218.

145. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности. Киев: Вища школа, 1978. 208 с.

146. Шмиголь Н. М., Рибалко О. М., Єременко П. В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. Вісник Запорізького національного університету. 2015. № 3 (27). С. 108–114.

147. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / пер. с англ. А. М. Петрачкова. Москва: Финансы и статистика, 1996. 560 с.

148. Янчев А. В. Документування господарських процесів: теорія та філософія Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія / за ред. П. Й. Атамас. Дніпропетровськ: Гурда, 2013. С. 166–177.

149. Яценко В. Ф. Моделювання системи обліку витрат для управління бізнес-процесом «виробництво». Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 12. С. 552–558.

ДОДАТКИ

Додаток А1
Таблиця А1

Витяг з норм часу на виконання облікових робіт

Назва, вид виконуваної роботи (господарської операції)	**Одиниця виміру**	**Норма часу, год.**
1	2	3
ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ		
Облік придбання, реалізації, ліквідації основних засобів та витрат на їх ремонт	Документи та регістри обліку – 1 позиція	0,15
Дооцінка основних засобів	Інвентарний список – 1 позиція	0,10
Вирахування суми зносу з дооцінки	Те саме	0,25
Уцінка та дооцінка раніше уцінених об’єктів основних засобів	Те саме	0,25
Облік основних засобів на консервації	Те саме	0,15
Облік амортизації при введенні в експлуатацію об’єкта основних засобів	Відомість – 1 позиція	0,10
Нарахування амортизації об’єкта основних засобів протягом терміну його експлуатації, списання залишкової вартості реалізованого об’єкта, нарахованого зносу та зменшення первісної вартості у разі вибуття основного засобу	Те саме	0,20
Облік придбання інших необоротних активів	Картка обліку (відомість – 1 позиція)	0,17
Облік створення та одержання необоротного активу як внеску до статутного капіталу	Те саме	0,10
Нарахування амортизації на інші необоротні активи	- " -	0,05
Реалізація інших необоротних активів	- " -	0,17
Безоплатна передача інших необоротних активів	- " -	0,12
Облік нематеріальних активів	Відомість – 1 позиція (одне проведення)	0,15

Продовження таблиці А1

1	2	3
Облік оприбуткування виявлених під час інвентаризації необоротних активів та списання облікової вартості необоротних активів, яких не вистачає	Інвентаризаційна відомість або інвентарна картка обліку – 1 позиція	0,05
ОБЛІК ЗАПАСІВ		
Облік придбання запасів у постачальника та підзвітною особою	Картка обліку – 1 позиція	0,2
Облік надходження запасів із власного виробництва, як внеску до статутного капіталу, безоплатного одержаних, оприбуткування надлишків, виявлених під час інвентаризації	- " -	0,1
Облік запасів на складі та в бухгалтерії	Типова форма – 1 позиція	0,15
Облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх розкраданням або псуванням та передачі до статутного капіталу іншого підприємства	Реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,08
Оцінка і облік запасів у разі вибуття у виробництво, списання запасів з балансу у зв'язку з їх реалізацією та невідповідністю критеріям активу	Реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,06
Уцінка, дооцінка запасів та відображення уцінки запасів у реєстрах бухгалтерського обліку	Реєстр (відомість) – 1 позиція	0,2
Облік надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) на склад	Прибутковий ордер, регістр – 1 позиція	0,08
Списання МШП на виробництво, для капітальних інвестицій, тощо	Акт на списання – 1 позиція	0,1
Облік уцінки МШП та облік МШП, втрачених внаслідок надзвичайних подій чи під час ліквідації їх наслідків	Прибутковий ордер, регістр – 1 позиція	0,08
Облік оприбуткування на склад готової продукції	Обліковий реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,1
Інвентаризація виявлених надлишків готової продукції	- " -	0,15
Облік готової продукції, яку призначено для власних потреб, оприбутковано як матеріали, МШП	- " -	0,12
Облік недостач готової продукції та готової продукції, використаної для адміністративних потреб	- " -	0,10

Продовження таблиці А1

1	2	3
Облік витрат на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту), витрат на транспортування і страхування ризиків транспортування запасів	Картка обліку – 1 позиція	0,10
Облік вантажно-розвантажувальних робіт	Те саме	0,12
Інвентаризація запасів	Те саме	0,10
Складання звіряльної відомості	Відомість – 1 позиція	0,05
ОБЛІК ВИТРАТ		
Облік витрат виробництва: – при використанні рахунків класу 8	Картка обліку, відомість – 1 позиція	0,1
– підприємств, що не використовують рахунки класу 8	Те саме	0,2
Облік внутрішнього браку у виробництві	Картка обліку – 1 позиція	0,17
Облік зовнішнього браку	- " -	0,2
Списання собівартості готової продукції (якщо використовується тільки 8 клас рахунків)	Акт на списання – 1 позиція	0,12
Облік уцінки готової продукції	Обліковий реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,08
Облік собівартості реалізованої готової продукції	- " -	0,10
Облік втрат від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій та інших надзвичайних подій	- " -	0,10
Облік витрат за видами діяльності:		
– облік витрат на виробництво	Те саме	0,20
– облік адміністративних витрат; витрат на збут; інших операційних витрат; фінансових витрат; втрат від участі в капіталі; інших витрат звичайної діяльності; надзвичайних витрат; податку на прибуток	- " -	0,15
Облік фінансових результатів:	- " -	
– списання витрат підприємствами;	- " -	0,25
– списання доходів від здійснення господарської діяльності підприємства;	- " -	0,25
– закриття рахунку «Фінансові результати»	- " -	0,25
ОБЛІК ПРАЦІ ТА ЇЇ ОПЛАТИ		
Нарахування заробітної плати	Відомість – 1 позиція	0,15
Нарахування єдиного соціального внеску	Те саме	0,10
Нарахування оплати за відпустку	Те саме	0,10

Продовження таблиці А1

1	2	3
Утримання податку з доходів фізичних осіб	Відомість – 1 позиція	0,10
Розрахунки за пенсійним забезпеченням	Відомість – 1 позиція	0,10
Розрахунки за соціальним страхуванням	Те саме	0,15
Нарахування суми допомоги за період тимчасової непрацездатності	Те саме	0,15
ОБЛІК КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ		
Документальне оформлення надходження готівки	Прибутковий касовий ордер – 1 позиція	0,2
Реєстрація прибуткових касових ордерів	Журнал реєстрації – 1 позиція	0,05
Документальне оформлення видачі готівки	Платіжна відомість – 1 позиція	0,05
Інвентаризація каси	Відомість – 1 позиція	0,10
Облік готівкових коштів	Те саме	0,05
Облік операцій на рахунках банків	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,10
Облік дебіторської заборгованості та доходу на загальну суму відшкодування шкоди	Інвентаризаційна відомість або інвентарна картка обліку – 1 позиція	0,05
СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ		
Складання балансу підприємства чисельністю до:		
50 чол.	Один баланс	2,5
51–100 осіб	Те саме	3,0
101–500 осіб	- " -	4,5
501–1 000 осіб	- " -	7,5
1 001–5 000 осіб	- " -	15,0
5 001–10 000 осіб	- " -	22,5
Більше 10 000 осіб	- " -	30,0
Складання звіту про фінансові результати діяльності підприємства чисельністю до:		
50 осіб	Один фінансовий звіт	2,5
51–100 осіб	Те саме	3,0
101–500 осіб		4,5
501–1 000 осіб		7,0
1 001–5 000 осіб		10,0
5 001–10 000 осіб		15,0
Більше 10 000 осіб		22,0

Додаток А2
Таблиця А2

Нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку

Спискова чисельність працюючих на підприємстві, тис. осіб	**Кількість самостійних структурних підрозділів, од.**								
	3	**5**	**7**	**10**	**12**	**15**	**17**	**20**	**22**
0,100	2,9	3,2	3,3	3,6	3,6	3,8	3,9	4,0	4,0
0,125	3,1	3,4	3,6	3,8	3,9	4,1	4,2	4,3	4,3
0,150	3,3	3,6	3,8	4,0	4,2	4,3	4,4	4,5	4,6
0,175	3,5	3,8	4,0	4,3	4,4	4,6	4,7	4,8	4,9
0,200	3,6	4,0	4,2	4,5	4,6	4,8	4,9	5,0	5,1
0,225	3,8	4,1	4,4	4,6	4,8	5,0	5,1	5,2	5,3
0,250	3,9	4,3	4,5	4,8	4,9	5,1	5,2	5,4	5,5
0,275	3,1	4,4	4,7	5,0	5,1	5,3	5,4	5,6	5,6
0,300	4,2	4,5	4,8	5,1	5,3	5,5	5,6	5,7	5,8
0,325	4,3	4,7	4,9	5,2	5,4	5,6	5,7	5,9	6,0
0,350	4,4	4,8	5,1	5,4	5,5	5,7	5,9	6,0	6,1
0,375	4,5	4,9	5,2	5,5	5,7	5,9	6,0	6,2	6,3
0,400	4,6	5,0	5,3	5,6	5,8	6,0	6,1	6,3	6,4
0,425	4,7	5,1	5,4	5,7	5,9	6,1	6,3	6,4	6,5
0,450	-	-	5,5	5,8	6,0	6,2	6,4	6,5	6,7

Додаток Б1

ПОЛОЖЕННЯ ПРО БУХГАЛТЕРІЮ

1. Загальні положення

Бухгалтерія – це відділ з обліку матеріальних та фінансових ресурсів підприємства. Бухгалтерія підпорядковується керівництву підприємства.

2. Цілі

Ціллю бухгалтерії є прийняття управлінських рішень щодо забезпечення стабільного фінансового стану підприємства.

3. Організаційна структура

Відділ бухгалтерського обліку складається з: головного бухгалтера, бухгалтера з обліку розрахунків та бухгалтера з матеріальних цінностей.

4. Завдання й функції

Завданнями відділу бухгалтерії є:

– регулювання діяльності підприємства та інших питань, пов’язаних з інформацією про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності:

– вибір оптимальної структури відділу та чисельності його працівників, підвищення професійного рівня.

– поліпшення системи інформаційного забезпечення управління.

Функції відділу бухгалтерії є:

– розробка наказу про організацію бухгалтерського обліку та облікової політики на підприємстві;

– унесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу;

– розроблення додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності й контролю господарських операцій;

– забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;

– вивчення нових нормативно – методичних документів з питань організації та ведення бухгалтерського обліку й внесення пропозицій щодо їх упровадження на підприємстві.

5. Права

Відділ бухгалтерії має право:

– приймати управлінські рішення щодо управління фінансовими справами підприємства;

– видавати внутрішні розпорядження щодо вдосконалення організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

6. Відповідальність

Відділ бухгалтерського обліку несе відповідальність за правильне ведення бухгалтерського обліку, вчасне та правильне прийняття управлінських рішень щодо фінансового стану підприємства.

7. Взаємовідносини з іншими підрозділами апарату управління

Відділ бухгалтерського обліку взаємодіє з усіма підрозділами апарату управління для ефективної діяльності підприємства.

8. Порядок розширення, реорганізації, ліквідації

Розширення, реорганізація та ліквідація відділу бухгалтерського обліку здійснюється виключно за рішенням керівництва підприємства у випадках змін у законодавстві, а також у внутрішніх змінах на підприємстві.

Додаток Б2

ВИТЯГ З “ДОВІДНИКА КВАЛІФІКАЦІЙНИХ ХАРАКТЕРИСТИК ПРОФЕСІЙ ПРАЦІВНИКІВ”

КЕРІВНИКИ: Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку

Головний бухгалтер на підприємстві:

– 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;

– організовує роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– вимагає від підрозділів, служб та 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;

– забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки 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, затвердженими формами та інструкціями;

– за погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов’язань;

– здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових

ресурсів. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах.

Організовує 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 довідковими матеріалами;

– поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження 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.

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.

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 документи міністерства 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.

Кваліфікаційні вимоги.

Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

Завідувач сектора (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.

Примітка. Кваліфікаційна характеристика професії керівника Головний бухгалтер поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій: Начальник управління, Начальник відділу (самостійного), Начальник відділу (у складі управління), Начальник бюро, Начальник сектора, Завідувач відділу (бюро), Завідувач сектора.

Посадові інструкції повинні враховувати конкретні особливості професійної діяльності працівників указаних професій.

ПРОФЕСІОНАЛИ: 2. Бухгалтер (з дипломом спеціаліста)

Завдання та обов'язки

Самостійно і в повному обсязі веде облік необоротних активів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів, власного капіталу та зобов'язань, доходів та витрат за прийнятою на підприємстві формою

бухгалтерського обліку з додержанням єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення даних. Забезпечує повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку. За погодженням з власником (керівником) підприємства та керівником підрозділу бухгалтерського обліку подає в банківські установи документи для перерахування коштів згідно з визначеними податками і платежами, а також для розрахунків з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань. Бере участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства, у перевірках стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства. Готує дані для включення їх до фінансової звітності, здійснює складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Забезпечує підготовку оброблених документів, реєстрів і звітності для зберігання їх протягом встановленого терміну. Бере участь у підготовці пропозицій щодо:

– внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу;

– розроблення додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій:

– забезпечує збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення, регулювання діяльності підприємства та інших питань, пов'язаних з інформацією про фінансове становище підприємства та результати його діяльності.

Постійно ознайомлюється та вивчає нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку та вносить пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві.

Повинен знати: нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему регістрів обліку, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіта-

лу, зобов'язань і господарських операцій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю.

Кваліфікаційні вимоги

Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера I категорії – не менше 2 років.

Бухгалтер I категорії (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст); для магістра – без вимог до стажу роботи, спеціаліста – стаж роботи за професією бухгалтера II категорії – не менше 2 років.

Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера – не менше 1 року.

Бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст) без вимог до стажу роботи.

ФАХІВЦІ: 7. Бухгалтер

Завдання та обов'язки

Самостійно складає або приймає до обліку первинні документи, систематизує інформацію, відображену в цих документах, готує проміжні розрахунки для обліку господарських операцій та подає їх на розгляд. Здійснює накопичення та узагальнення інформації у потрібному розрізі (деталізації) про:

– наявність та рух грошових коштів та грошових документів у касі підприємства, а також грошових коштів, що знаходяться на поточних рахунках у національній валюті, інших рахунках в банку в іноземній валюті, а також грошових коштів в дорозі;

– одержання та погашення заборгованості за довгостроковими та короткостроковими позиками;

– розрахунки з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами;

– видані та отримані короткострокові чи довгострокові векселі, довгострокові і поточні зобов'язання;

– наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, знос необоротних активів, а також капітальні і фінансові інвестиції;

– наявність та рух виробничих запасів;

– витрати на виробництво;

– доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства;

– власний капітал та забезпечення зобов'язань.

Нараховує заробітну плату, виконує інші розрахунки з працівниками, громадянами та юридичними особами відповідно до чинного законодавства. Бере участь у проведенні інвентаризації активів та зобов'язань.

Веде аналітичний облік у розрізі об'єктів позабалансового обліку.

Повинен знати: нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему регістрів бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації інформації, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю.

Кваліфікаційні вимоги

Бухгалтер І категорії: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера ІІ категорії – не менше 1 року.

Бухгалтер ІІ категорії: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера – не менше 1 року. Бухгалтер: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст); для бакалавра – без вимог до стажу роботи, молодшого спеціаліста – стаж роботи на посаді технічного службовця у галузях фінансової діяльності, роботи з базами даних, статистики, бухгалтерського – не менше 1 року.

ТЕХНІЧНІ СЛУЖБОВЦІ: 8. Касир (на підприємстві, в установі, організації)

Завдання та обов'язки

Здійснює операції, пов'язані з прийманням та видаванням готівкових грошових коштів через касу підприємства, зберігає всі прийняті цінності. Одержує в установах банку готівку, робить записи в касовій

книзі операцій одержання і видавання готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом в день їх надходження або видавання. Перевіряє наявність і достовірність підпису головного бухгалтера, а на видаткових документах – дозвільного напису керівника або уповноважених ним осіб, наявність всіх інших реквізитів на прибуткових касових ордерах та видаткових документах, а також зазначених у цих документах додатків (заяви, накладні, рахунки, довідки та ін.). Повертає документи в бухгалтерію для відповідного оформлення у випадку недодержання хоча б однієї з перелічених вимог. Підписує прибуткові касові ордери та видаткові документи відразу після одержання або видавання за ними готівки, а на доданих до них документах ставить штамп "Сплачено". Видає квитанцію особі, яка здала готівку в касу. Ставить штамп "Депоновано" або робить відповідний запис у платіжній відомості біля прізвищ осіб, яким не здійснено в установлений термін виплати, пов’язані з оплатою праці; складає реєстр депонованих сум, у платіжній відомості вказує фактично виплачену суму і суму, яка підлягає депонуванню, звіряє ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю та ставить свій підпис. Виписує видатковий касовий ордер на фактично видану за платіжною відомістю суму, передає його для реєстрації. Щоденно в кінці робочого дня виводить залишок грошових коштів у касі підприємства та передає в бухгалтерію підприємства звіт касира (копію записів у касовій книзі) разом з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під підпис особи, яка здійснює контроль за веденням касових операцій. Виконує інші обов’язки стосовно збереження в касі грошових документів, цінних паперів тощо.

Повинен знати: правила документообігу і технологію обробления облікової інформації на підприємстві, нормативно-правові акти щодо ведення касових операцій, обліку цінних паперів; правила експлуатації обчислювальної техніки.

Кваліфікаційні вимоги.

Старший касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Стаж роботи за професією касира – не менше 1 року. Касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві.

Додаток БЗ

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ БУХГАЛТЕРА З ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

1. Загальні положення

1. Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей призначається на посаду і звільняється із займаної посади наказом директора підприємства.

2. Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей підпорядковується головному бухгалтеру підприємства.

3. У своїй роботі бухгалтер з обліку матеріальних цінностей керується Конституцією України, нормативно – правовими та нормативними актами України, що стосуються питань ведення обліку основних засобів, матеріальних цінностей.

4. Кваліфікаційні вимоги: на посаду бухгалтера з обліку матеріальних цінностей може бути призначений працівник із базовою вищою освітою відповідного напрямку підготовки (бакалавр, молодший спеціаліст) та підвищення кваліфікації. Стаж роботи за професією бухгалтера – не менше 1 року.

5. Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей повинен знати:

– положення, інструкції, керівні та нормативні документи з ведення операцій з матеріальними цінностями;

– облікову політику, систему регістрів бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації інформації;

– правила документообігу та документообігу та технологію оброблення інформації на підприємств;

– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій;

– систему й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю.

2. Обов’язки

Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей зобов’язаний:

– самостійно складає та приймає до обліку первинні документи щодо матеріальних цінностей та основних засобів, систематизує цю інформацію, готує проміжні розрахунки для обліку матеріальних цінностей та основних засобів і подає їх до розгляду головному бухгалтеру.

– здійснює накопичення та узагальнення інформації у потрібному розрізі про наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, амортизацію (знос) необоротних активів, а також капітальні та фінансові інвестиції; наявність та рух виробничих запасів;

– веде аналітичний облік у розрізі об’єктів позабалансового обліку.

3. Права

Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей має право:

– доповідати керівництву про всі виявлені недоліки у межах своєї компетенції;

– вносити пропозиції щодо удосконалення роботи, пов’язаної з передбаченими цією посадовою інструкцією обов’язками.

4. Відповідальність

Бухгалтер з обліку матеріальних цінностей несе відповідальність за:

– якість та своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов’язків;

– нерозголошення відомостей, що становлять комерційну таємницю підприємства;

– дотримання правил внутрішнього трудового розпорядку підприємства;

– дотримання інструкцій з охорони праці, протипожежної безпеки і виробничої санітарії.

Ознайомлений _____

Дата “_____” _____ 201_ р.

Додаток Б4

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ ГОЛОВНОГО БУХГАЛТЕРА

1. Загальні положення

Головний бухгалтер призначається на посаду і звільняється з неї наказом керівника підприємства.

Головний бухгалтер безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

У своїй роботі головний бухгалтер керується Конституцією України, нормативно – правовими й законодавчими актами України та цією посадовою інструкцією.

Кваліфікаційні вимоги: на посаду головного бухгалтера призначається працівник із повною вищою спеціальною освітою та стажем роботи за спеціальністю не менше трьох років.

Головний бухгалтер повинен знати:

– основи технології виробництва, порядок оформлення операцій та організації документообігу, форми і порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання й витрачання коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей;

– правила проведення інвентаризації активів і зобов'язань;

– економіку, організацію виробництва, праці й управління;

– податкову справу, основи цивільного права;

– трудове, фінансове і господарське законодавство.

2. Обов'язки

Головний бухгалтер зобов'язаний:

– забезпечити дотримання встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання й подання у встановленні строки фінансової звітності;

– організувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій;

– брати участь в оформленні матеріалів пов'язаних із нестачами і відшкодуванням утрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства.

3.Права

3.1. Головний бухгалтер має право вимагати:

– від керівників усіх структурних підрозділів неухильно дотримуватися порядку оформлення й подання первинних документів і встановлених форм звітності;

– від керівників усіх структурних підрозділів вживати заходів щодо посилення, збереження майна й активів підприємства;

– забезпечувати належну організацію обліку і контролю, перегляд норм витрачання сировини й матеріалів, нормативів трудових витрат.

4. Відповідальність

4.1. Головний бухгалтер відповідає за:

якість і своєчасність виконання покладених на нього цією посадовою інструкцією обов'язків;

дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлені строки фінансової звітності;

організацію контролю за відображенням на рахунках обліку усіх господарських операцій;

перевірку стану обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Ознайомлений _____

Дата "_____"_____201_ р.

Додаток Б5

Наказ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПП «АСТРА» на 201___р.

На підставі Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закону) від 16 липня 1999 р. № 966-XIV, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку наказую:

1. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і на виконання пункту 4 статті 8 Закону встановити з 1 січня 201… року в ПП ”АСТРА” таку форму організації бухгалтерського обліку:

– бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

2. Встановити, що права й обов’язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом, цим наказом та затвердженими посадовими інструкціями.

3. Цим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах, згідно з переліком, наведеним у додатку 1 до цього наказу.

4. Затвердити перелік посадових осіб, яким надається право дозволу на проведення господарських операцій (додаток 2 до наказу). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до структурних підрозділів.

5. Затвердити перелік осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності (додаток 3 до наказу). Зразки підписів відповідних посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відповідних структурних підрозділів.

6. Затвердити перелік посадових осіб, які складають звітність, за її призначенням згідно з вимогами Закону, національних стандартів (положень) бухгалтерського обліку, звітності з обліку податків та платежів (додаток 4).

Зобов’язати згаданих посадових осіб, які включені до переліку, наведеного у додатку до цього наказу, підписувати відповідні звіти підприємства.

7. Затвердити правила й графік документообігу відповідно до додатка 5 до цього наказу.

8. Відповідальність за приймання документації на тимчасове зберігання до архіву підприємства, за зберігання документації в архіві та здавання відповідної документації до державного архіву покласти на (наводиться особа, на яку покладена пряма відповідальність за зберігання документації).

9. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності проводити інвентаризацію майна і фінансових зобов'язань, відповідно до статті 10 Закону та інших нормативних документів.

10. Для проведення раптової інвентаризації каси підприємства створити комісію у складі:

– заступника головного бухгалтера – голова комісії;

– бухгалтера – член комісії;

– спеціаліст з економічних питань – член комісії.

11. Інвентаризацію каси проводити не рідше одного разу на квартал.

12. Загальну відповідальність за ведення податкового обліку покласти на заступника головного бухгалтера з питань оподаткування. Закріпити за окремими працівниками бухгалтерії конкретні ланки обліку:

12.1. Виписування податкових накладних та ведення книг обліку та придбання доручити бухгалтеру.

12.2. Ведення підрахунку валових доходів та валових витрат покласти на бухгалтера. Облік валових доходів і витрат здійснювати за окремими розрахунками відповідно до діючої звітності про прибуток підприємства.

13. Відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації покласти на головного бухгалтера підприємства.

14. Виділити на окремий баланс філії (якщо вони є і є потреба їх виділення на окремий баланс).

Починаючи з 1 січня 201… року використовувати на підприємстві такі форми, методи, норми та процедури оцінки та обліку:

15. Форма обліку:

Застосувати на підприємстві мережеву комп'ютерну бухгалтерську програму "1С Підприємство".

15.1. Здійснювати обробку облікової інформації на окремих дільницях (підрозділах) таким чином:

15.1.1. Із застосуванням комп’ютерної техніки:

– відділ фінансового планування, менеджменту та економічного аналізу;

– відділ постачання та збуту;

– склади підприємства.

15.1.2. Без застосування комп’ютерної техніки:

– відділ безпеки та охорони праці;

– господарський відділ

– тощо.

15.2. Для ведення обліку руху бланків суворої звітності, видачі (здавання невикористаних) бланків відповідним посадовим особам, приймання звітності за виданими бланками суворого обліку та їх передавання на постійне зберігання до архіву підприємства призначається молодший бухгалтер.

15.3. Затвердити право підпису довіреностей на отримання ТМЦ, укладання угод:

– директор, за його відсутності заступник директора – перший підпис;

– головний бухгалтер, за його відсутності старший бухгалтер – другий підпис.

16. Затвердити розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій робочий план рахунків із використанням першого, другого та третього порядку (додаток 10).

16.1. Використовувати для узагальнення інформації про витрати підприємства рахунки класу 9 “Витрати виробництва”.

17. Затвердити систему й форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю господарських операцій.

18. Використовувати на підприємстві таку методику бухгалтерського обліку:

18.1. До основних засобів відносити матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), первісна вартість яких більша за 6000 грн.

18.1.1. Нарахування амортизації за основними засобами здійснювати прямолінійним методом.

18.1.2. Переоцінку основних засобів проводити, якщо їх залишкова вартість значно (більш як на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

18.1.3. Ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів не розраховувати та з метою амортизації прийняти рівною 0.

18.2. Матеріальні активи, що використовуються не більше одного року, вважати малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП).

18.2.1. Нарахування зносу на МШП здійснювати у розмірі 50 відсотків балансової вартості таких предметів при передачі їх зі складу в експлуатацію.

18.3. Визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) здійснювати залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з П(С)БО 9 "Запаси".

18.3.1. Оцінку незавершеного виробництва здійснювати за нормативними затратами.

18.3.2. Оцінку запасів при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснювати за методом середньозваженої собівартості.

18.3.3. Транспортно-заготівельні витрати, що понесені при придбанні запасів, відокремлювати на окремому субрахунку.

18.4. Оцінку запасів (покупних товарів для роздрібної торгівлі) здійснювати за цінами продажу.

18.5. Суми доходів відображати у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 15 "Дохід".

Затвердити перелік і склад, порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих (дод. 15).

18.6. Оцінку ступеня завершеності операцій з надання послуг здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді після оформлення акта про виконання робіт (надання послуг), застосувати спосіб вивчення виконаної роботи, за винятком випадків, коли дохід від надання послуг не може бути вірогідно визначений.

18.7. Витрати відображати у бухгалтерському обліку відповідно до П(С)БО 16 "Витрати".

18.7.1. Затвердити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до додатка 12.

18.7.2. Затвердити перелік і склад, порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат (додаток 13).

18.7.3. Встановити нормальну потужність цехів та інших структурних підрозділів відповідно до додатка 16.

Величину резерву сумнівних боргів розраховувати за методом класифікації дебіторської заборгованості (із застосуванням коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників). Для створення резерву відкриваються окремі субрахунки за кожним дебітором.

19. Затвердити перелік створюваних на підприємстві резервів та порядок формування та витрачання коштів таких резервів

20. Організувати аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей за підрозділами:

– у бухгалтерії – у кількісно-сумовому вираженні;

– на складах – у кількісному вираженні;

– у магазині – у кількісно-сумовому вираженні.

21. Встановити операційний цикл на підприємстві тривалістю 11 місяців.

22. На підприємстві застосовуються форми та системи оплати праці згідно з умовами, передбаченими колективним договором.

23. Затвердити такі дні видання готівки з каси підприємства:

– заробітної плати, соціальних виплат – ……;

– установити норму представницький витрат на поточний рік у розмірі …….грн.

24. Відповідальність за організацію робіт з ведення обліку, зберігання й видання трудових книжок і виконавчих листів покласти на менеджера з кадрів.

25. Загальний контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою:

26. Зі змістом наказу ознайомити (під розписку) усіх посадових осіб, причетних до його виконання.

ВИТЯГ З НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ

1. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій (табл.1). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відповідних структурних підрозділів.

1.1. Перелічені у табл. 1 особи наділяються правом і несуть всю повноту відповідальності за відповідність проведених операцій чинному законодавству і статуту підприємства згідно із посадовими інструкціями.

Таблиця Б1

Перелік посадових осіб, яким надано право підписувати документи, регістри та форми звітності

Назва документів	Посадові особи, що мають право на підпис
Фінансові звіти	Керівник підприємства, головний бухгалтер
Регістри бухгалтерського обліку	Бухгалтер-виконавець, головний бухгалтер
Розрахунково-платіжні документи	Керівник підприємства, головний бухгалтер
Касові документи	Керівник підприємства, головний бухгалтер
Господарські договори	Керівник підприємства, головний бухгалтер
Виробничі і матеріальні звіти	Матеріально-відповідальні особи, які уклали договір про повну матеріальну відповідальність
Документи на прийом і відпуск товарно-матеріальних цінностей	Спеціалісти з постачання і збуту, матеріально-відповідальні особи на прийом, керівник підприємства і головний бухгалтер – на відпуск
Документи на приймання основних засобів	Керівник підприємства. Головний інженер
Матеріали інвентаризації	Голова і члени інвентаризаційної комісії, матеріально-відповідальна особа. Затверджує керівник підприємства
Статистична і оперативна звітність	Керівник підприємства або його заступник, головний бухгалтер
Акти на списання і звіти про використання бланків суворої звітності	Підготовляють документи відповідальні особи за їх облік та використання. Затверджує керівник підприємства

Додаток В1

Найменування підприємства (установи, організації) ПП “Астра”

назва структурного підрозділу Виробництво з пошиття верхнього одягу

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ_____

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ ВИКОРИСТАННЯ РОБОЧОГО ЧАСУ

Умовні позначення	Код		Умовні позначення	Код	
	буквений	цифровий		буквений	цифровий
1	2	3	4	5	6
Години роботи, передбачені колдоговором	Р	01	Відпустка у зв’язку з вагітністю і пологами (стаття 17 Закону України "Про відпустки") та відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку (ст. 18 Закону України “Про відпустки”)	ВП	16
Години роботи працівників, яким встановлено неповний робочий день (тиждень) згідно з законодавством	РС	02	Відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею 6-ти річного віку (ст. 25 п.3 Закону України "Про відпустки")	ДД	17
Вечірні години роботи	ВЧ	03	Відпустка без збереження заробітної плати за згодою сторін (стаття 26 Закону України "Про відпустки")	НА	18
Нічні години роботи	РН	04	Інші відпустки без збереження заробітної плати (на період припинення виконання робіт)	БЗ	19
Надурочні години роботи	НУ	05	Неявки у зв’язку з переведенням за ініціативою роботодавця на неповний робочий день (тиждень)	НД	20
Години роботи у вихідні та святкові дні	РВ	06	Неявки у зв’язку з тимчасовим переведенням на роботу на інше підприємство на підставі договорів між суб’єктами господарювання	НП	21
Відрядження	ВД	07	Інший невідпрацьований час, передбачений законодавством (виконання державних і громадських обов’язків, допризовна підготовка, військові збори, донорські, відгул, тощо)	ІН	22
Основна щорічна відпустка (ст.6 Закону України "Про відпустки")	В	08	Простої	П	23
Щорічна додаткова відпустка (ст. 7, 8 Закону України "Про відпустки")	Д	09	Прогули	ПР	24
Додаткова відпустка, передбачена ст. 20, 21, 30 Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи"	Ч	10	Неоплачувана тимчасова непрацездатність у випадках, передбачених законодавством (у зв’язку з побутовою травмою та ін. підтверджена довідками лікувальних закладів)	С	25
Творча відпустка (ст.16 Закону України "Про відпустки")	ТВ	11	Оплачувана тимчасова непрацездатність	ТН	26
Додаткова відпустка у зв’язку з навчанням (ст.13, 14, 15, 15^1 Закону України "Про відпустки")	Н	12	Масові невиходи на роботу (страйки)	НН	27
Відпустка без збереження заробітної плати у зв’язку з навчанням (п.12, 13, 17 ст. 25 Закону України "Про відпустки")	НБ	13	Неявки з нез’ясованих причин	НЗ	28
Додаткова відпустка без збереження заробітної плати в обов’язковому порядку (ст. 25 крім п. 3, 12, 13, 17 Закону України "Про відпустки")	ДБ	14	Інші види неявок, передбачених колективними договорами, угодами	ІВ	29
Додаткова оплачувана відпустка працівникам, які мають дітей (ст. 19 Закону України "Про відпустки")	ДО	15	Інші причини неявок	І	30

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ РОБОЧОГО ЧАСУ

Табельний номер	ПІБ, посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)																Відпрацьовано за місяць						Всього неявок	з причин за місяць															Оклад, тарифна ставка, грн.
		01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	X	днів	годин																					
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31		всього	з них: надурочно	з них: нічних	з них: вечірніх	з них: вихідних, святкових		дні	години	основна коди 8-10	відп устк коди 11-15, 17,22	відп устк коди 18	відп устк коди 19	відп устк коди 20	перевод коди 21	тимчасов коди 23	простої коди 24	прогули коди 25	страйки коди 26-27	тимчасов коди 28-30	інші		
																									дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.		
2001	Деркач В. С., технолог	8	8	8	8	8	вх	вх	8	8	8	8	8	вх	вх	8	X	11						-																
																	X																							
2002	Гук В М. (розкрій-ник 4 розряду)	8	8	8	8	8	вх	вх	8	8	8	8	8	вх	вх	8	X	11						-																
																	X																							
2003	Грець І. А. (швачка 4 розряду)	тн	тн	тн	тн	тн	вх	вх	8	8	8	8	8	вх	вх	8	X	6						5		5														
																	X																							

Відповідальна особа Деркач В. С. _____ Технолог (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

Керівник структурного підрозділу Іваненко П. М. Нач. Цеху (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

Працівник кадрової служби _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

"_16_"____09____20__р. "__"_____ __20__р.

___ПП_“Астра”_____
(підприємство)

НАРЯД
№ ___237 від “12” 09 201__ р.

Найменування робіт	Разряд	Один. вим.	Завдання		Виконання		Відпрац. годин
			Кіл-сть	Розцінка	Кіл-сть	Сума	
Проведення профілактичних робіт та огляд швейних машин	Y	Швей-на машина	64	8-00	64	512-00	162
Змазка швейних машин	Y	Те ж саме	22	6-00	22	132-00	
Заміна голок	Y	Шт.	34	9-00	34	306-00	
Заміна деталей	Y	Шт.	28	12-00	28	336-00	
Разом						1296-00	

Завдання видав _____ / Петренко Л. А./
(підпис)

Завдання одержав _____ / Остапенко С. А./
(підпис)

Додаток В3

Назва підприємства

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ _____
Код за УКУД _____

МАРШРУТНИЙ ЛИСТ № 36
Дата 1.09. 201 _ р.
Строк виконання 28. 09. 201 _ р.

Цех	Ділянка	Вид оплати	Додаткові маршрутні листи				
			Дата видачі	№	кількість	З якої операції	Підпис
1	8	102	1.09. 201…	-	-	-	-

№	Найменування	Дата	Кількість	Оприбут-ковано	Брак			Підпис контролера ВТК
					Всього	У т.ч. оплачуваний	№ документа про брак	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Розкрій сукні модель МК-564	2.09-9.09	28	26	2	-	24	
2.	Пошиття сукні модель МК-564	3 -14.09	26	24	1	1	31	
3.	Пришивання ґудзиків	4-14.09	25	23	-	-	-	

Замовлення №	Деталь №	Підпис виписувала маршрутний лист			№ креслення
		найменування	Партія № 18		
			Штук		
09-349		Сукні модель МК-564	25		

Нормативи			Виконавець			Всього		Здано на склад	
Розряд роботи	На одиницю		Прізвище, І.Б.	Таб. номер	Розряд	Виробіток	Нормо-години	Дата	Підпис комірника
	Розцінка	Час							
10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Y	62-00	3 год.	Гук В М.	2002	4	24	72	9.09	
Y	56-00	3, 2 год.	Олесь Д. І.	2003	5	23	73,6	14.09	
IY	8-00	0, 4 год.	Грець І. А.	2004	4	23	9,2	14.9	

Додаток В4

Назва підприємства ПП. “Астра”

Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ _____
Код за УКУД _____

РАПОРТ ПРО ВИРОБІТОК ЗА ЗМІНУ

Дата 4.09. 201 _ р.

№ маршрутного листа	Вироблено			Замовлення, стаття	Нормативи на одиницю			Прийнято ВТК			
	№ деталі, вузла	Операція			Розряд роботи	Час	розцінка	придатні	всього брак	у т.ч. оплачуваний	№ документа про облік
		№	Найменування								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
36	МК-564	1	Розкрій	09-349	Y	3 год.	62-00	24	2		24
36	МК-564	2	Пошиття	09-349	Y	3,2 год.	56-00	23	1	1	31
36	МК-564	3	Пришивання ґудзиків	09-349	IY	0,4 год	8-00	23			

Цех	Бригада	Зміна	Вид оплати

Виконавці			Всього	
Прізвище, ім’я, по. батькові	Табельний номер	Розряд	Сума заробітку	Нормо-години
13	14	15	16	17
Гук В М.	2002	Y	1488-00	72
Олесь Д. І.	2003	Y	1288-00	73,6
Грець І. А.	2004	IY	184-00	9,2

Додаток Д1

_____ПП “Астра”_____
підприємство, організація

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД

Затверджую
Керівник підприємства
Мазур О.М.
«_13» 09 201… р.

АКТ

приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідної за зберігання основних засобів	Код виду операції
8	12.09.10	Начальник цеху Іваненко Т.С.	Внутрішнє переміщення

Здавач	Одержувач	Дебет		Кредит		Первісна (балансова) вартість	Шифр		Код		Норма амортизаційних відрахувань		Поправочний коефіцієнт	устаткування		Сума амортизації (зносу) за документами придбання	Рік випуску (добудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Номер паспорта
цех, відділ, дільниця, лінія		рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку		інвентарний	заводський	рахунку та об’єкта аналітичного обліку	норми амортизаційних відрахувань	на повне відновлення	на капітальний ремонт		Вид	код				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14						
Цех № 1	Цех № 2	10	4	10	4	4000,0	1043001 4	-	91	01	-	-	-	-	-	610,0	2008	10.02	201754

На підставі наказу, розпорядження ПП “Астра” від «2» 09 2010 р.
Проведений огляд _____комп’ютера, що приймається (передається) в експлуатацію від цеху № 1
найменування об’єкта

В момент приймання (передачі) об’єкт знаходиться в цеху № 1_____
_____
місце знаходження об’єкта

Коротка характеристика об’єкта Р II -300/128/30,2/12х/ 1,44/15" _____
_____
_____
_____

Об’єкт технічним умовам відповідає (не відповідає) *відповідає*
вказати, що саме не відповідає
доробка не потрібна (потрібна) *не потрібна*
вказати, що саме потрібно
Підсумки випробувань об’єкта *стан об’єкта відповідає вимогам технічної документації*

Висновки комісії *передати до цеху № 2*

Додаток. Перелік технічної документації *паспорт, технічні умови експлуатації, гарантійний талон, посібник користувача*

Голова комісії	заст. директора	Юрченко	Юрченко А.Т.
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*
Члени комісії	гол. інженер	Самсоненко	Самсоненко В.Б.
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*
	_____	_____	_____
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*
	_____	_____	_____
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*

Об’єкт основних засобів прийняв	системний адміністратор цеху № 2	Чернченко	Чернченко Р.А.
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*
здав	системний адміністратор цеху № 1	Солов’яненко	Солов’яненко С.Ю.
	посада	*підпис*	*і., по б., прізвище*

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки або переміщення об’єкта

“___" _____ 200__ р.

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Додаток Д2

Код УКУД
ПП. “Астра”
підприємство, організація
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Затверджую
Керівник підприємства
Мазур О.М.
“17” 09 20.. р.

АКТ
на списання основних засобів

Номер документа	Дата складання	Код виду операції
16	15.09.20,,, р.	Ліквідація у зв’язку з повним зносом

Цех, відділ, дільниця, лінія	Дебет		Кредит		Сума	Сума зносу	Номер		Код		Норми амортизації		Устаткування		Рік випуску (побудови)	Дата введення в експлуатацію (місяць, рік)	Дата початку сплати за основні засоби (місяць, рік)
	Рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку	Рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку			інвентарний	заводський	рахунку та об’єкту аналичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	норми амортизаційних відрахувань			вид	код			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
№ 1	97	6	10	5	300,0	-	1051	9276	91	-	-	-	-	-	2006	5.02	-

Комісія, призначена наказом (розпорядженням) від “3” січня 20.. р. № 12
зробила огляд (*найменування об’єкта*) *кондиціонера ПК-1500*
В результаті огляду комісія встановила:
1. Надійшло на підприємство “ 8 ” _травня 2016 р.
2. Кількість ремонтів *п’ять* на суму *триста двадцять грн.*
3. Маса об’єкта за паспортом *60 кг*
4. Наявність дорогоцінних металів *немає*
5.Технічний стан та причини списання *повний знос основних вузлів*
Висновок комісії *об’єкт підлягає ліквідації у зв’язку з недоцільністю його ремонту*
Додаток. Перелік документів, що додаються *технічний паспорт*

Голова комісії	заст. директора	Юрченко	Юрченко А.Т.
	посада	*підпис*	*прізвище, і., по б.*
Члени комісії	гол. інженер	Самсоненко	Самсоненко В.Б.
	посада	*підпис*	*прізвище, і., по б.*
	начальник цеху № 1	Петренко	Петренко Л.А
	посада	*підпис*	*прізвище, і., по б.*
	бухгалтер цеху № 1	Іващенко	Іваненко Л.А.
	посада	*підпис*	*прізвище, і., по б.*

Продовження додатка Д2

Розрахунок результатів списання об’єкту

Витрати на списання			Надійшло від списання				
найменування документа	статті витрат	сума	найменування документа	цінностей		кількість	сума
				вид	номенкла-турний номер		
1	2	3	4	5	6	7	8
Наряд на відрядну роботу Від 16.09.20… р.	976	120-00	Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. М-11)	металобрухт	2011002	28	35-00
Акт виконаних робіт № 231 Від 17. 09. 20… р.	976	200-00					
Бухгалтерська довідка на суму відрахувань на соціальні заходи	976	48-00					

Результати списання *кондиціонер ПК-150 розібрано. Металобрухт, що утворився у результаті списання, у кількості 28 кг здано на склад № 2.*

У картці *№ 3473* **вибуття основних засобів відмічено**

“17 ” вересня 20… р.

Додаток Д3

Типова форма № ОЗ-6
ПП. “Астра”
Ідентифікаційний код

ІНВЕНТАРНА КАРТКА № 2413
ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Швейна машина Чайка А 142- М
(повне найменування та призначення об’єкта, модель, тип, марка)
Подільський завод швейного обладнання «Чайка»

Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Первісна вартість всіх об’єктів
дата	номер	
16	17	18
10.05. 20… р.	26	4620-00

Цех, відділ, дільниця, лінія	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Первісна (балансова) вартість	Код			Норми аморт. відрахувань		Поправочний коефіцієнт	Устаткування		Акт про введення в експлуатацію	
				рахунку і об’єкта аналітичного обліку (для віднесення амортизаційних відрахувань)	Норми аморт. відрахувань					вид	код	дата	№
					Повне відновлення	кап. ремонт	Повне відновлення	кап. ремонт					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Цех № 1	10	4	4620	91	-	-	-	-	-	-	-	8.05	24

Дата початку сплати за основні засоби	Номер			Сума (зносу за даними переоцінки на 20… р. або за документами придбання)	Рік випуску (побудови)	Дорогоцінні метали			Вибуло (передано)		
	інвентарний	заводський	пас порт-ний			найменування	вид	маса	Бухгалтерський запис (акт, накладна)		Причина вибуття (переміщення)
									дата	номер	
15	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29
-	10410021	-	1314	-	2007	-	-	-			

Продовження додатка Д3

Джерело придбання (фінансування) (для державних підприємств)

_____

Добудування, доустаткування модернізація, індексація				Ремонт (бухгалтерський запис)							
дата	номер	інвен-тарний номер	сума	дата	номер	інвен-тарний номер	сума	дата	номер	інвен-тарний номер	сума

Коротка індивідуальна характеристика об’єкта

Найменування конструкторських елементів та інших ознак, що характеризують об’єкт	Матеріали, розміри та інші відомості				
	основний об’єкт	найменування найважливіших прибудов обладнань та приладдя, що відносяться до основного об’єкта			
1	2	3	4	5	6

Картку заповнив старший бухгалтер Овчаренко Овчаренко Т.А

(посада) (підпис) (прізвище, і., по б.)

«11» травня 2007 р.

Додаток Д4

Типова форма № ОЗ-9
Затверджена наказом Мінстату
України від 27.10.1995 р. № 352
Код за УКУД _____

ПП. “Астра”
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код
код ЄДРПОУ

ІНВЕНТАРНИЙ СПИСОК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(за місцем їх знаходження, експлуатації)
Цех № 1
(відділ, цех, дільниця, лінія)
Машини швейні
(найменування класифікаційної групи)

Інвентарна картка або запис в інвентарній книзі		Інвентарний номер	Повне найменування об’єкта	Первісна (балансова) вартість	Вибуття (переміщення)		
					документа		Причина вибуття (переміщення)
номер	дата				дата	номер	
1	2	3	4	5	6	7	8
104	2.02.20..	10410001	Машина швейна Чайка А 140-М	26000			
201	3.04.20..	10410002	Машина швейна Чайка А 140-М	26000			
329	2.05.20..	10410011	Машина швейна Чайка А 141-М	32000			
421	3.06.20..	10410012	Машина швейна Чайка А 141-М	46200			
422	3.06.20..	10410021	Машина швейна Чайка А 142-М	46200			
423	3.0620..	10410022	Машина швейна Чайка А 142-М	46200			

Додаток Д5

Типова форма № ОЗ-8
Затверджена наказом Мінстату
України від 27.10.1995 р. № 352

ПП. “Астра”
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код

КАРТКА ОБЛІКУ РУХУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Звітні періоди	Наявність основних засобів на 1-е число звітної дати	Надійшло всього (індексовано)	Вибуло			Амортизація (за січень – повністю, згодом - замінена) на				Витрати на капітальний ремонт
			Всього	У тому числі внаслідок		повне відновлення		капітальний ремонт		
				старіння та зносу	стихійного лиха	+, -	сума	+, -	сума	
Січень	54130		1270	1270						
лютий	52860									
Березень	52860									7280
Разом I квартал	X		1270	1270						7280
Квітень	60140									
Травень	60140	2035								
Червень	62175		4720	4720						
Разом II квартал	X	2035	4720	4720						
Липень	57455									
Серпень	57455									720
Вересень	58175		18370	18370						
Разом III кв.	X									
Жовтень	39805	2120								910
Листопад	42835									
Грудень	42835		270	270						
Разом IV кв.	X	2120	270	270						910
Всього (оборот за рік)	X	4155	24630	24630						8910
На кінець року	42835	4155	x	x	x	-	-	-	-	8910

Додаток Д6

Форма № ВНА-1

Відомість
обліку нематеріальних активів і нарахованої
амортизації (зносу) за 201 __ рік

Номер інвен-тарної одиниці	Вид, назва, коротка характе-ристика	Місце вико-ристання, прізвище відпові-дальної особи	Дата оприбутк ування	Початкова вартість	Сума зносу на початок року або при оприбутку ванні, грн.	Термін корис-ного вико-ристання, міс.	Місячна норма амортизації	Змінювання вартості		
								Індекс інфляції	Зміна вартості (кап. доход)	Початкова вартість з урахуванням індексації, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
11210001	Програмне забезпечення 1С Підприємство	бухгал-терія	10.09. 2009 р.	16000	-	24	4,125	-	-	-

Сума нарахованої амортизації												вибуття	
січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	дата	сума
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25
66	66	66	66	66	66	66	66	66	66	66	66		

Виконавець Овчаренко
(підпис)

Головний бухгалтер Самошкіна
(підпис)

Додаток Е1

Витяг з наказу про облікову політику

1.Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій. Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відповідних структурних підрозділів.

1.1. Перелічені у додатку 1 особи наділяються правом і несуть всю повноту відповідальності за відповідність проведених операцій чинному законодавству і статуту підприємства згідно із посадовими інструкціями.

Додаток 1

До наказу про облікову політику

Перелік посадових осіб, які наділяються правом видачі дозволу на проведення господарських операцій

№ п/п	посада	ПІБ
1	*Директор*	Петренко Л.А.
2	*Заступник директора*	Каменська Н.П.
3	Головний інженер	Сотниченко В.М.

ПП “Астра”
(підприємство)

Прибутковий ордер № 139

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа
				найменування	код	Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	
326	1.09	8	2	ТОВ «Бриг»	63128	631	-	154

Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
Найменування, сорт, розмір, марка	Номенклатурний номер	код	Найменування	За документом	Прийнято фактично				
Тканина пальтова «Елегія»	2011001	5	м	100	100	320	32000	-	456

Прийняв Іващенко *(підпис)* Здав Самсонова *(підпис)*

Додаток Е3

ПП. “Астра”
(підприємство)

Типова форма № М-9
Затверджена наказом Мінстату України
Від 21.06.96 р. № 193

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

Код за УКУД _____

ЛІМІТНО-ЗАБІРНА КАРТКА

Номер документа	Місяць, рік	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
52	Вересень, 201..	-	-	-	23	231

Матеріальні цінності		Одиниця виміру	
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний номер	код	Найменування
Тканина пальтова «Елегія»	2011001	5	м

Ліміт	Порядковий номер запису за складською картотекою	Всього відпущено з урахуванням повернення	Ціна	Сума
180	121	155	320	49600

	Дата	Кількість	Залишок ліміту	Підпис завідуючого складом або одержувача
Відпущено	5.09	50	130	Охрименко/ Іваненко П.М.
	9.09	40	90	Охрименко/ Іваненко П.М.
	20.09	50	40	Охрименко/ Іваненко П.М.
	24.09	15	25	Охрименко/ Іваненко П.М.
Повернено				

ПП. “Астра”
(підприємство)

Типова форма № М-11
Затверджена наказом Мінстату України
Від 21.06.96 р. № 193

Ідентифікаційний код
ЄДРПОУ _____

Код за УКУД _____

НАКЛАДНА-ВИМОГА
НА ВІДПУСК (ВНУТРІШНЄ ПЕРЕМІЩЕННЯ) МАТЕРІАЛІВ

Номер документа	Дата складання	Код		
		Виду операції	відправника	одержувача
126	24.09.201.. р.	-	Склад № 2	Склад № 1

Підстава заявка № 138 від 20.098.201.. р.
Кому *Іваненко П.М.*
Через кого *Охрименко Т.А.*

Кореспондуючий рахунок		Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		ціна	сума	Інвентарний номер	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
Рахунок, субрахунок	Код аналітичного обліку	Найменування, сорт, розмір, марка	Номенклатурний номер	код	найменування	Відправлено (належить відпустити, затребувано)	Прийнято (відпущено)					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
201	106	Нитки чорні № 40	2011005	-	котушка	50	50	3,0	150	-	-	18

Додаток Е5

ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА _____ N 84

серія

"12" вересні 2020 р. Автомобіль ГАЗ-52 КІ 752-84 до подорожнього листа N 14

марка, держ. N

								Код
Автопідприємство	ВАТ «Сокур»	Водій	Маркін Т.М.	Вид перевезень				
Замовник (платник)	ПП. “Астра”							Код
Вантажовідправник	ВАТ «Сокур»							Код
Вантажоодержувач	ПП. “Астра”							Код
Пункт навантаження	М. Київ, вул. Попудренка, 120	Пункт розвантаження	М. Київ, вул. Попова, 26		Маршрут N			
	адреса		адреса					
Переадресування	-		1. Причеп	-	Гар. N			
	назва і адреса нового вантажоодержувача, підп. відповідальної особи			держ. N				
			2. Причеп	-	Гар. N			
				держ. N				

Відомості про вантаж*

Номенкл. N, код	N прейск. позиція	Назва продукції, товару (вантажу) або N контейнера	Один. вимір.	Кількість	Ціна	Сума	З вантажем слідують документи	Вид пакування	Кількість місць	Спосіб визначення маси	Код вантажу	Клас вантажу	Маса брутто, т
1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**	**14**
2011002	-	Ткаина пальтова «Елегія»	м	120	350	42000	Накладна № 123 від 11.09.2010 р.	Мішки поліетиленові	10	рахунок	-	-	0,098
Всього				120	350	42000			10	Кільк. їздок, заїздів	1		0,98

Всього відпущено на суму *Сорок дві тисячі грн.*

прописом

Відпуск дозволив Самсоненко В.Б.

посада, підпис

Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою та пакуванням	відбиток	Кільк. місць	*десять*пр описом	Зазначений вантаж за справн. пломбою, тарою та пакуванням	відбиток	Кільк. місць	Десять прописом	За дорученням N 243716 від "10" вересня 201.. р.
Масою брутто, т	Дев'яносто вісім кгпрописом	для перевезення		Масою брутто, т	Дев'яносто вісім кг прописом	здав		**Виданим ПП. "Астра"** _____
здав *комірник Котов С.А.* посада, п., і., по б., підпис, штамп				водій-експедитор Маркін В.С. підпис				Вантаж одержав комірник *ОхрименкоТ.А.*
Прийняв водій-експедитор *Маркін В.С.* п., і., по б. водія, підпис				Прийняв комірник *ОхрименкоТ.А.* посада, п., і., по б., підпис, штамп				*Охрименко* підпис вантажоодержувача

Вантажно-розвантажувальні операції										Транспортні послуги
Операція	Виконавці (АТП, відпр., отрим.)	Спосіб		Час, год., хв.			Додаткові операції		Підпис відп. особи	
		руч., нал., мех., вантажопід., ємк. ковша	код	прибуття	вибуття	простою	час, хвилин	назва, кількість		
	15	16	17	18	19	20	21	22	23	
наван.	Відпр.	Ручн.	-	9.30	11.00		-	-	Богданов	
розв.	Отрим.	Ручн.	-	13.00	14.40		-	-	Середа	

Інші відомості (заповнюється автопідприємством)													Відмітки про складені акти
Відстань перевезення по гр. доріг в км					Код. експед.	за трансп. посл.		попр. коеф.		Штраф			
всього	в місті	I гр.	II гр.	III гр.		з клієнта	водію	розц. вод.	осн. тариф.				
24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	
60	60					300							

Розрах. вартості	За тонни	Недовант. авт. і прич.	За спец. транс.	За трансп. послуги	Вант.-розв. роботи (тонн)	Позанор. простой		Інші доплати		Знижки за скор. прост.	Всього	Таксування
						навант.	розвант.					
	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	
виконано	0,098			8	0,098							
розцінка	40			34	300							
до сплати	39,2			272	24						335,2	

* В тих випадках, коли в ТТН у розділі *"Відомості про вантаж" немає можливості* перелічити *усі* назви і характеристики відпущених товарно-матеріальних цінностей, до товарно-транспортної накладної, як *товарний розділ*, повинні прикладатися як невід'ємна частина *спеціалізовані форми* (товарна накладна та інші форми), затверджені в установленому порядку, по яких провадиться *списування* товарно-матеріальних цінностей *у вантажовідправника* і *оприбуткування* їх *у вантажоодержувача*, а також ведеться *складський, оперативний і бухгалтерський облік.*

В цих випадках графи *1, 2, 4, 5, 6* і *7* розділу *"Відомості про вантаж"* товарно-транспортної накладної *не заповнюються*. У *вільних* рядках граф записуються назви *спеціалізованих форм, номери* і *дати їх виписки.*

Додаток Е6

ПП. “Астра”
(підприємство)

КАРТОЧКА № *38* СКЛАДСЬКОГО ОБЛІКУ МАТЕРІАЛІВ

Склад	Стелаж	Ячейка	Марка	Ґатунок	Профіль	Розмір	Код (номенклатурний номер	Од. вим.		Ціна	Норма запасу
								найменування	код		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	2	1|12		1			2011001	Рул.	Рул.	320	240

Назва матеріалу Тканина пальтова «Елегія»

номер рядку у ф. № 2-Дм
13

Дата запису	Номер документу	Номер запису за порядком	Від кого одержано або кому відпущено	Прибуток	Видаток	Залишок	Контроль (підпис, дата)
14	15	16	17	18	19	20	21
1.09						300	
1.09	139	25	ТОВ «Бриг»	100		400	
5.09	52		*Цех № 1*		50	650	
9.09	52		Цех № 1		40	610	
20.09	52		Цех № 1		50	560	
24.09	52		Цех № 1		15	545	

Додаток Е7

ПП “Астра”

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом Міністерства фінансів України

від 29.12.2000 р. № 356

ВІДОМІСТЬ 5.1
аналітичного обліку запасів за рахунком № 201
за вересень 201… р.

№ пор.	Показники	Номер кореспондуючого рахунка	Номер однорідної групи (виду)							
			Номер складу (матеріально відповідальна особа)							
			1	2						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	**Залишок на початок місяця**		12030							
2	**Надходження**									
3	1.09	631	54020							
4	4.09	631	43000							
19	**Усього надійшло**		97020							
20	**Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат**									
21	**Видаток**									
22	1.09		26000							
23	5.09		34200							
24	20.09		42800							
49	**Усього видатку**		103000							
50	**Залишок на кінець місяця**		6050							

“3” 10 201… р.

Продовження додатку Е 7

									Усього за обліковими цінами	Сума транспортно-заготівельних витрат	Усього фактичною собівартістю
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23

Виконавець Остапенко А.Л.

(підпис) Остапенко

Додаток Е8

Типова форма МШ-2
ПП “Астра”
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код
за ЄДРПОУ _____

Затверджена наказом Мінстату України
від 22.05.96 р. № 145

Код за УКУД _____

КАРТКА
ОБЛІКУ МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

Прізвище, ім’я, по батькові *Федоров А.П.*
Професія *механік*_____
Посада *механік*

	Цех, відділ, дільниця	Комора	Табельний номер
	ремонтний	Склад № 1	4013

Предмет		Видано			Повернено			Акт вибуття		Строк служби	Номер паспорта
наймен., розмір, марка	номенкл. номер	дата	К-ть	Підпис робітника (бригадира)	дата	К-ть	Підпис комірника	номер	дата		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Ключ розвідний М-10	2212005	2.01.201…	1	*Федоров*	2.07.201..	1	Охріменко	26	3.07	6 міс.	1235

Типова форма № МШ-8
ПП. “Астра” Затверджую
Ідентифікаційний код Керівник підприємства
(посада)
за ЄДРПОУ _____
Мазур О.М.
Код за УКУД _____

«30» 09 201… р.

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів

Комісія, яка призначена наказом від «26» січня 2010 р. № 18, переглянула прийняті за вересень 2010 р. малоцінні та швидкозношувані предмети, що були в експлуатації, і визнала їх придатними, які належать здачі у брухт.

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Цех, відділ, дільниця	Комора	Кореспондуючий рахунок	
					рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
82	28.09	-	-	-	91	-

Предмет			Одиниця виміру		К-ть	Дата надходження	ціна	сума	Строк служби	Причина списання	Номер паспорта
найме-нування	номенкл. номер	інвент. номер	Код	найме-нування							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Костюм бавовня-ний	2232103	-	-	комплект	1	3.02	230	230	1 рік	Повний знос	-

Загальна кількість предметів літерами *один*
Номери та дати актів вибуття № 82 від 28.09
Перелічені в цьому акті предмети у присутності комісії перетворені на брухт, який підлягає оприбуткуванню:

Брухт		Одиниця виміру		кількість	ціна	сума	Порядковий номер запис за складською картотекою
найменування	номенкл. номер	код	найменування				
1	2	3	4	5	6	7	8
-	-	-	-	-	-	-	-

	Ідентифікаційний код в ЄДРПОУ _____ _____ (найменування підприємства/установи/організації) Прибутковий касовий ордер N _____від "___" _____ 20__ року					
N з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки	Лінія відрізу
1	2	3	4	5	6	
Прийнято від _____ Підстава _____ _____ Сума _____ _____ грн _____ коп. (словами) Додатки: _____ _____ Головний бухгалтер _____ (підпис, прізвище, ініціали) Одержав касир _____ (підпис, прізвище, ініціали)						

(найменування підприємства/установи/організації)

Квитанція
до прибуткового касового ордера N _____від "___" _____ 20__ року
Прийнято
від_____
____

Підстава_____
Сума_____
(словами)
_____ грн _____ коп.

М. П.

Головний
бухгалтер _____ (підпис, прізвище, ініціали)

Касир _____
(підпис, прізвище, ініціали)

_____
(найменування підприємства/установи/організації)
_____
Ідентифікаційний код в ЄДРПОУ

Видатковий касовий ордер
від "___" _____ 20__ року

N з/п	Номер документа	Дата складання	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума	Код цільового призначення

Видати _____
(прізвище, ім’я, по батькові)
Підстава
_____
Сума _____
грн ___ коп. (словами)
Додаток: _____
Керівник
_____
(підпис, прізвище, ініціали)
Головний бухгалтер
_____ (підпис, прізвище, ініціали)
Одержав _____
грн ___ коп. (словами) "___" _____ 20__ року
Підпис одержувача _____
За
_____
___
(найменування, номер, дата та місце видачі документа, який засвідчує особу одержувача)
Видав касир __
(підпис, прізвище, ініціали)

Додаток Ж3

Типова форма № КО-3а
ПП. “Астра”
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код Код за УКУД

_____
код ЄДРПОУ 13689756

Журнал реєстрації
прибуткових та видаткових касових документів
за 20… р.

Прибутковий касовий ордер		Сума	Примітка	Видатковий касовий ордер		Сума	Примітка
дата	№			дата	№		
1	2	3	4	5	6	7	8
2.09	563	7800	За трансп. послуги	2.09	325	2000	Оплата товару

Виконавець *Іваненко П.М.*
Головний бухгалтер *Петренко О.Д.*

Додаток Ж4

КАСОВА КНИГА (звіт касира)

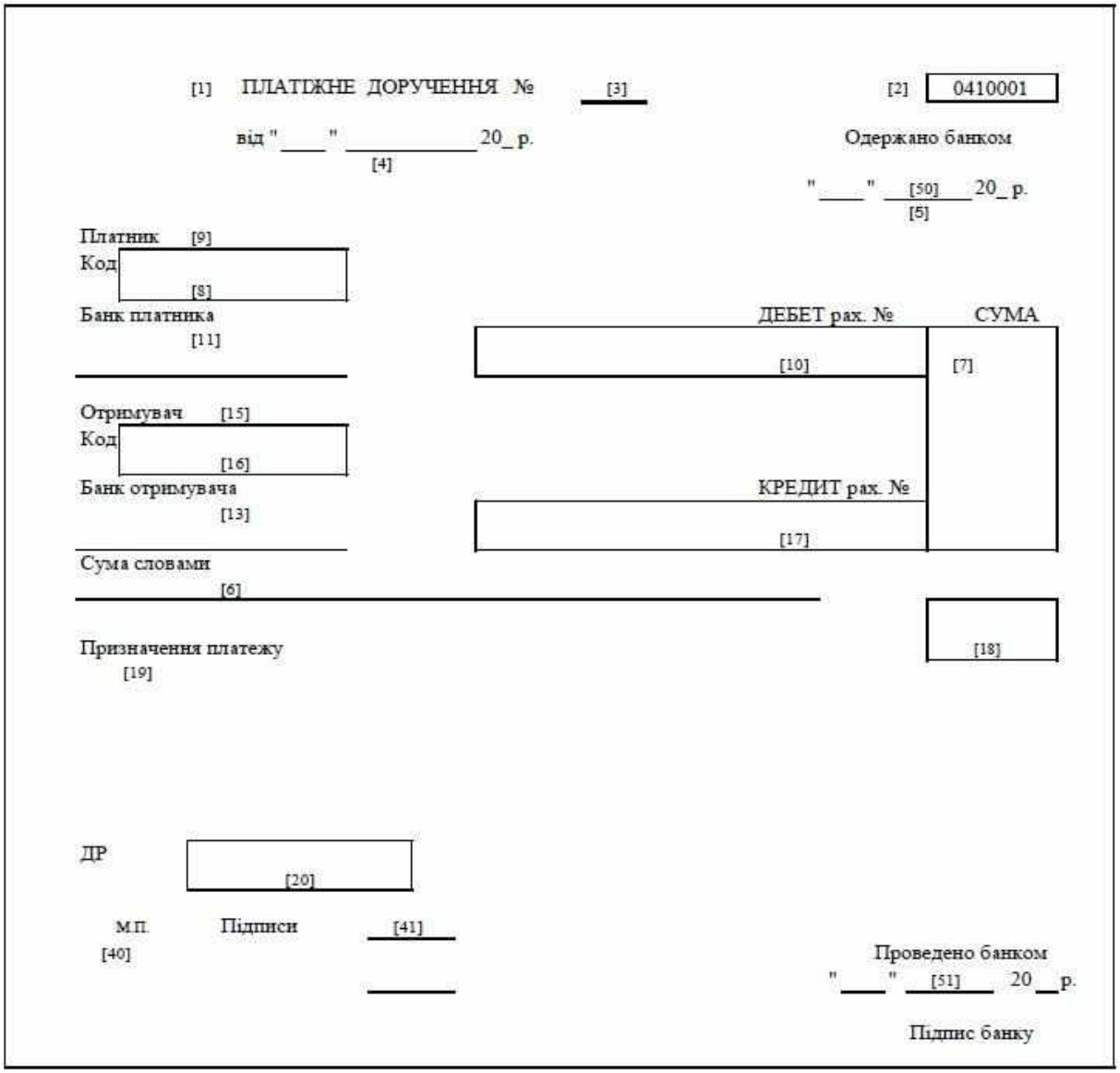
“___”_____200__ р.

№ п/п	№ документа	Від кого одержано або кому видано	Кореспондуючий рахунок	Прибуток	Видаток
		Залишок на початок дня:		60,0	
1.	563	Самсонової С.І.	361	7800,0	
2.	325	Редько В.П.	685		2000,0
		Разом:		7800	2000
		Залишок на кінець дня:		5860	
		у тому числі на заробітну плату		5850	

Склав касир: *Маркіна Р.Д.* (підпис)

Перевірив головний (старший) бухгалтер: *Петренко О.Д.* (підпис)

Прибуткові ордери у кількості *один* та видаткові у кількості *один*
Одержав бухгалтер *Андрієнко* (підпис)


[1] ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № [3] [2] 0410001

від "____" _____ 20_ р.
[4]

Одержано банком

"____" [50] 20_ р.
[5]

Платник [9]

Код [8]

Банк платника [11]

ДЕБЕТ рах. № [10] СУМА [7]

Отримувач [15]

Код [16]

Банк отримувача [13]

КРЕДИТ рах. № [17]

Сума словами [6]

[18]

Призначення платежу [19]

ДР [20]

м.п. [40] Підписи [41]

Проведено банком

"____" [51] 20__р.

Підпис банку

<table>
<tr><td colspan="4">Організація ПП “Астра”</td><td colspan="3">Проводка №</td></tr>
<tr><td colspan="4">Цех № 1</td><td colspan="3">Від «____» _____ 200 __ р.</td></tr>
<tr><td colspan="4" rowspan="2">Прізвище, ім’я, по батькові Іваненко П.М.
Звіт про використання коштів, виданих на відрядження та під звіт № ___ від _____ 20 _ р.
Призначення авансу відрядження</td><td>Дебет</td><td>Кредит</td><td></td></tr>
<tr><td>рах.</td><td>карт</td><td>сума</td></tr>
<tr><td></td><td colspan="2">сума</td><td rowspan="4">Доцільність проведених витрат підтверджую «6» 09 2010 р.
Підпис</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Залишок попереднього авансу</td><td>-</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Одержано аванс (від кого і дата)</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>1.ВКО № 320 від 1.09.1… р.</td><td>3796,0</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Всього одержано</td><td>3796,0</td><td></td><td>Звіт перевірено до затвердження 2796 грн.
Бухгалтер «6» 09 20.. р.</td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Витрачено</td><td>3796,0</td><td></td><td rowspan="3"></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Перевитрати</td><td>-</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Залишок</td><td>-</td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td colspan="3">Додаток 4 документи</td><td colspan="4"></td></tr>
</table>

Залишок внесено у сумі - грн.. за касовим ордером № - від - 200_р.
«____» _____ 200 _ р. **Підпис**

Дата	Порядковий № документа	Кому, за що і за яким документом виплачено	Сума	
			грн.	коп.
2-3.09.1.. р.	1	Проїзд Київ-Дніпро	913	00
4-5.09.1.. р.	2	Проїзд Дніпро-Київ	913	00
3-4.09 1.. р.	3	Рахунок № 561 від 3.09.201.. р. готель «Спортивний»	1250	00
2-5.09.1.. р.	4	Добові	1600	00
Разом			3796	00

Додаток 31

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ
працівника
за вересень 20___р.

КОД ЄДПРОУ						
Найменування підприємства (установи, організації)						
Дата заповнення	**ПІБ**	**Стать**	**Табельний номер**	**Ідентифікаційний номер**	**Професія, посада (код за Класифікатором професій)**	**Відпрацьовано днів, (годин)**
1.10	**Деркач В. С.**	**ч**	**2001**	**197345627**	**технолог**	**11**

№ з/п	**Нараховано за видами оплат**		**№ з/п**	**Утримано**	
	вид оплати	**нараховано, грн**		**утримано, грн**	**вид утримано**
1	2	3	4	5	6
	Фонд основної заробітної плати:	3000	1.	Видано за І-у половину місяця (аванс)	1860
1.	Тарифна ставка, посадовий оклад		2.	Податок на доходи фізичних осіб	403,80
2.	Комісійні від реалізації продукції		3.	Профспілкові внески	55,80
3.	Гонорар, авторська винагорода штатним працівникам		4.	Аліменти	
4.	Оплата праці за час перебування у відрядженні			Аванс в банк Каса (належить до видачі)	2232,70
5.	Оплата за профнавчання інших працівників		5.		
6.	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці				
7.	Інші види нарахувань		6.		
	Фонд додаткової заробітної плати:		7.		
8.	Премія	350	8.		
9.	Відсоткові або комісійні винагороди		9.		
10.	Оплата роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні				

1	2	3	4	5	6
11.	Оплата днів відпочинку				
12.	Індексація заробітної плати	300			
13.	Компенсації працівникам у зв’язку з порушенням термінів виплати заробітної плати				
14.	Витрати на безкоштовний проїзд				
15.	Вартість форменого одягу				
16.	Відпустка за поточний місяць				
17.	Відпустка за наступний період				
18.	Інші нарахування за невідпрацьований час (простої, медогляд та ін.)				
19.	Суміщення професій				
20.	Розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт				
21.	Виконання обов’язків тимчасово відсутнього працівника	1000			
22.	Робота у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці				
23.	Інтенсивність праці				
24.	Робота в нічний час				
25.	Керівництво бригадою				
26.	Висока професійна майстерність				
27.	Класність водіям транспортних засобів				
28.	Високі досягнення праці				
30.	Знання та використання в роботі іноземної мови				
33.	Науковий ступінь				
35.	Робота на територіях радіоактивного забруднення				
36.	Інші надбавки та доплати				
37.	Інші види нарахувань				
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати:				
38.	Винагороди та заохочення, що мають одноразовий характер				
39.	Матеріальна допомога, що має систематичний характер				

1	2	3	4	5	6
40.	Виплати соціального характеру				
	Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:				
43.	Оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства				
44.	Дивіденди, відсотки, виплати за паями				
45.	Витрати на відрядження				
46.	Матеріальна допомога разового характеру				
47.	Внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників				
48.	Інші види нарахувань				
	Разом за весь період:	4650			

Бухгалтер _____ _____
(підпис) ПІБ

Додаток 32

КОД ЄДПРОУ	
Найменування підприємства (установи, організації)	Дата складання

РОЗРАХУНКОВО-ПЛАТІЖНА ВІДОМІСТЬ
(зведена)
за вересень 201__р.

№ з/п	Нараховано за видами оплати		№ з/п	Утримано	
	вид оплати	**нарахо-вано, грн**		**вид утримання**	**утри мано, грн**
1	2	3	4	5	6
	Фонд основної заробітної плати:	40000	1.	Видано за І-у половину місяця (аванс)	18000 ,00
4.	Оплата праці за час перебування у відрядженні		2.	Військовий збір	483
5.	Оплата за профнавчання інших працівників		3.	Податок на доходи фізичних осіб	4076, 00
6.	Вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці		4.	Профспілкові внески	610,0 0
7.	Інші види нарахувань				
	Фонд додаткової заробітної плати:		5.	Аліменти Аванс в банк	
8.	Премія	4500,00			
9.	Відсоткові або комісійні винагороди	2800,00	6.	Каса (належить до видачі)	12238 ,00
10.	Оплата роботи в надурочний час, святкові та неробочі дні		7.		
11.	Оплата днів відпочинку		8.		
12.	Індексація заробітної плати		9.		
13.	Компенсації працівникам у зв’язку з порушенням термінів виплати заробітної плати				

1	2	3	4	5	6
14.	Витрати на безкоштовний проїзд				
15.	Вартість форменого одягу				
16.	Відпустка за поточний місяць				
17.	Відпустка за наступний період				
19.	Суміщення професій				
20.	Розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт				
21.	Виконання обов’язків тимчасово відсутнього працівника	1000,00			
22.	Робота у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці				
23.	Інтенсивність праці				
24.	Робота в нічний час				
25.	Керівництво бригадою				
26.	Висока професійна майстерність				
27.	Класність водіям транспортних засобів				
28.	Високі досягнення праці				
29.	Виконання особливо важливої роботи на певний термін				
30.	Знання та використання в роботі іноземної мови				
31.	Допуск до державної таємниці				
32.	Дипломатичні ранги, персональні звання службових осіб, ранги державних службовців, кваліфікаційні класи суддів				
33.	Науковий ступінь				
34.	Нормативний час пересування у шахті				
35.	Робота на територіях радіоактивного забруднення				
36.	Інші надбавки та доплати				
37.	Інші види нарахувань				
	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати:				

1	2	3	4	5	6
38.	Винагороди та заохочення, що мають одноразовий характер				
39.	Матеріальна допомога, що має систематичний характер				
40.	Виплати соціального характеру				
41.	Інші заохочувальні та компенсаційні виплати				
	Інші виплати, що не належать до фонду оплати праці:				
42.	Допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування				
43.	Оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства				
44.	Дивіденди, відсотки, виплати за паями				
45.	Витрати на відрядження				
46.	Матеріальна допомога разового характеру				
47.	Внески підприємств на медичне та пенсійне страхування працівників				
48.	Інші види нарахувань				
Разом за весь період по організації		48300,00			

Головний бухгалтер _____ _____
(підпис) ПІБ

Навчальне видання

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

Островерха Рита Едуардівна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Навчально-методичний посібник

Третє видання, перероблене і доповнене

Відповідальний за випуск	*Д. Ф. Салахова*
Редактор	*Л. Б. Дьомена*
Коректор	*Н. М. Шамардак*
Форматування та комп'ютерна верстка	*О. В. Лисенко*

Здано до друку 06.02.2020. Формат 60×84/16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman».
Друк. арк. 34,9.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 873.

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавців, виготовлювачів і
розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 5104 від 20.05.2016