

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут економіки та управління
Обліково-фінансовий факультет

Кафедра фінансів, банківської справи та страхування

О. І. Мельник

Організація бухгалтерського обліку

Курс лекцій

для здобувачів вищої освіти ступеня «Магістр»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання

Миколаїв
2018

УДК 657.1

О-64

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 19.09.2018 р., протокол №1.

Автор

О. І. Мельник – канд. екон. наук, доцент кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет.

Рецензенти:

О. Л. Хобер – начальник фінансово-економічного відділу, головний бухгалтер управління агропромислового розвитку Вознесенської райдержадміністрації;

О. І. Лугова – канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет.

ЗМІСТ

Вступ	4
Модуль 1. Основи організації бухгалтерського обліку	5
Тема 1. Принципи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.....	5
Тема 2. Нормативно-правове забезпечення облікового процесу та облікова політика підприємства.....	12
Тема 3. Формування та функціонування облікових підрозділів.....	27
Тема 4. Бухгалтерський контроль і юридична відповідальність на підприємстві.....	34
Модуль 2. Організація забезпечення обліку та документообігу	44
Тема 5. Забезпечення ефективного функціонування та розвитку бухгалтерського обліку	44
Тема 6. Формування системи документування господарських операцій та документообігу	53
Модуль 3. Організація обліку активів, капіталу, зобов'язань та фінансових результатів	61
Тема 7. Особливості організації обліку активів	61
Тема 8. Особливості організації обліку капіталу та зобов'язань	66
Тема 9. Організаційні засади обліку доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства	71
Модуль 4. Організація інформаційного забезпечення управлінських рішень	75
Тема 10. Організація управлінського обліку та узагальнення даних для цілей управління	75
Тема 11. Формування та опрацювання фінансової, управлінської й податкової звітності підприємства	82
Тема 12. Система захисту облікової інформації	88
Список рекомендованих джерел	93

ВСТУП

Система бухгалтерського обліку в державі має ввібрати в себе кращі традиції і правила застосування світової практики ведення та організації бухгалтерського обліку, зберігаючи при цьому його національні особливості. Важливість викладання дисципліни визначається роллю організації бухгалтерського обліку в управлінні підприємством будь-якої форми власності і необхідністю точного відображення в системі фінансового обліку і звітності результатів діяльності підприємства, його виробничого та соціального розвитку, фінансового та майнового стану, дотримання договірних зобов'язань.

Метою вивчення дисципліни є: формування системи знань з теорії та практики організації бухгалтерського обліку на підприємствах; поглиблене засвоєння здобувачами вищої освіти методологічних основ та найважливіших принципів організації бухгалтерського обліку на підприємствах; застосування облікових даних для контролю і аналізу господарської діяльності з метою прийняття управлінських рішень.

Під час опрацювання тем, наведених у курсі лекцій, здобувачі вищої освіти засвоюють знання методологічних засад та найважливіших принципів організації бухгалтерського обліку на підприємствах, а також отримують навички опрацювання і використання облікової інформації в управлінні. Здобувачі вищої освіти удосконалюють знання: з основ організації бухгалтерського обліку на підприємстві; основних нормативно-правових актів щодо бухгалтерського обліку діяльності підприємства; послідовності організації облікового процесу на підприємстві; організації обліку необоротних і оборотних активів; організації обліку власного капіталу і зобов'язань підприємства; організації обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства; принципів організації праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком, контролем і аналізом діяльності підприємства; складових організації інформаційного, технічного та ергономічного забезпечення обліку; організаційних засад планування перспектив розвитку бухгалтерського обліку.

Після вивчення курсу здобувач вищої освіти повинен вміти:

- визначати об'єкти організації обліку;
- визначати нормативну чисельність облікового персоналу;
- формувати підрозділи бухгалтерської служби;
- розробляти положення про них та посадові інструкції для персоналу;
- будувати графіки роботи облікового персоналу.

МОДУЛЬ 1

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1

ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Сутність, принципи та основні передумови організації бухгалтерського обліку
2. Предмет, об'єкт і методи організації бухгалтерського обліку
3. Вибір форми організації бухгалтерського обліку

1. Сутність, принципи та основні передумови організації бухгалтерського обліку

З розвитком ринкової економіки ускладнюються внутрішньогосподарські та зовнішні зв'язки підприємства, зростають потоки економічної та іншої інформації. Саме тому від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить рівень прийнятих управлінських рішень.

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямоване впорядкування та вдосконалення механізму, структури і процесів бухгалтерського обліку в умовах конкретного підприємства.

Організація бухгалтерського обліку – це науково обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень [].

В економічній літературі виділяють різні принципи організації обліку.

Принцип цілісності передбачає розгляд системи як об'єкта, як єдності, якість якої не зводиться до властивості будь-якої з окремих частин, що утворюють її. Цілісність обліку системи як об'єкта виявляється у подвійному узагальненні господарських фактів – явищ та процесів.

Принцип усебічності передбачає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, усіх факторів, що впливають на її функціонування.

Принцип субординації передбачає необхідність побудови ієрархії елементів та відносин за чітко визначеними критеріями (мобільність, адекватність тощо). Основним критерієм для системи бухгалтерського обліку є адекватність організаційної та технологічної

структур підприємства. Наприклад, облік матеріалів будується адекватно організації складського господарства: за кожною матеріально відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів; облік витрат на управління – за рівнями останнього, структурами, підрозділами.

Принцип динамічності встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються. Динамічність бухгалтерського обліку зумовлена постійним удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм виконання розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, затрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції.

Принцип випереджаючого відображення означає постійну наявність проблем, виникнення яких обумовлене часом, а отже, вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому.

Принцип системостворюючих відносин вимагає визначення саме тих зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування та розвиток.

Адаптивність щодо організації обліку означає пристосування його будови й функцій до конкретних умов управління.

Паралелізм визначається як обов'язкова наявність систем (підсистем) бухгалтерського обліку в усіх самостійних господарських підрозділах.

Ритмічність в організації обліку означає рівномірне надходження даних й надання вихідної інформації. Недодержання рівномірності призводить до порушення строків обробки такої інформації.

Безпосередність передбачає послідовність облікового процесу під час розв'язування конкретних завдань.

Прямолинність в організації бухгалтерського обліку означає забезпечення таких схем руху носіїв інформації щодо перебігу технологічного процесу, які максимально відповідають технологічним схемам, наприклад руху матеріальних цінностей у виробничому процесі або руху готової продукції під час її продажу.

Пропорційність як принцип організації бухгалтерського обліку вимагає правильного співвідношення між різними елементами й об'єктами організації, зокрема обчислювальної техніки, кваліфікаційного складу виконавців тощо. Пропорційність дає змогу збалансувати використання трудових і матеріальних ресурсів.

Економічність передбачає забезпечення ефективної організації обліку при мінімальних витратах.

Безпечність – це забезпечення захисту від помилок та проведення зовнішнього контролю діяльності бухгалтерії.

Чіткість передбачає забезпечення якісної термінології та достовірної інформації.

Організація обліку має бути раціональною. Раціонально організований облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів праці і праці облікового персоналу.

Основними **передумовами раціональної організації обліку** на підприємстві є такі:

1) *врахування організаційної структури підприємства, особливостей застосовуваної техніки і технології, організації виробництва.* Врахування організаційної структури підприємства, умов роботи його виробничих підрозділів, постачальницької і збутової діяльності забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, встановлення взаємовідносин окремих підрозділів підприємства з бухгалтерією, визначення порядку документації господарських операцій і документообігу, реєстрації господарських операцій в системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку, методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації;

2) *визначення характеру й обсягу інформації, необхідної для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень.* Головним бухгалтером разом з керівними працівниками повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і строки подання. Графік подання обліково-аналітичної інформації із зазначенням посадових осіб, які несуть відповідальність за об'єктивність і своєчасність її надання, затверджується керівником підприємства;

3) *врахування законодавчо-нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності, обліку і звітності.* Дотримання діючого законодавства забезпечує єдність методології обліку й одержання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу й оперативного управління як окремим господарством, так і економікою країни в цілому, а також убезпечує від накладення на підприємство фінансових санкцій;

4) *встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства.* Бухгалтерія, як складова частина управлінського апарату, тісно взаємопов'язана з усіма виробничими підрозділами і службами підприємства. Вона одержує від них потрібну для обліку і контролю документацію і, в свою чергу, забезпечує їх економічною інформацією про результати їхньої роботи. Ці взаємовідносини визначають організацію бухгалтерського обліку, яка може бути централізованою або децентралізованою.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від ряду факторів: форми власності; організаційно-правової форми підприємства; характеру, технології і обсягу його діяльності; чисельності персоналу; структури управління та ін.

2. Предмет, об'єкт і методи організації бухгалтерського обліку

Предметом дисципліни «Організація обліку» є діяльність підрозділів і працівників, зайнятих обліковими, контрольними та аналітичними процесами.

Предмет організації обліку можна пізнати лише через її **об'єкти**. Їх виокремлено чотири:

1. **Обліковий процес** – це процес збору, опрацювання та синтезу облікової інформації;

2. **Праця виконавців**. Важливим при цьому є раціональний розподіл та регламентація обов'язків між працівниками, упорядкування послідовності облікових робіт, оптимізація чисельності облікових працівників, організація робочої зони та робочого місця тощо;

3. **Забезпечення** (організаційне, технічне, інформаційне, ергономічне забезпечення облікового процесу та праці виконавців). Розробка відповідних положень, інструкцій, графіків дасть можливість упорядкувати працю виконавців, а також функціонування облікового процесу.

4. **Перспективний розвиток** – найважливіший об'єкт, оскільки вимоги часу ставлять перед обліковою системою все нові завдання, що спонукає до вдосконалення та оновлення облікових моделей.

Метод дисципліни – це сукупність способів і прийомів організації обліку. Організацію обліку будують на основі загальнонаукового методу діалектики. Одночасно використовують такі методи пізнання: моделювання, проектний, графічний, аналітичний, спостереження, розрахунковий, сітьовий тощо.

Метод моделювання передбачає створення моделі організації обліку, яка відповідає обсягам і структурі діяльності підприємства.

Проектний метод передбачає створення проекту організації бухгалтерського обліку, в якому зафіксовані прийоми ведення обліку, порядок праці виконавців, нормативне і технічне забезпечення ведення обліку. Під час розроблення проекту уточнюють систему організації управління, ступінь механізації та автоматизації на підприємстві.

Графічний метод передбачає широке застосування графіків ведення облікового процесу. За допомогою графіків створюють детальний розклад роботи по днях, відображають технологічні взаємозв'язки між різними ділянками обліку, визначають строки виконання робіт.

Аналітичний метод передбачає аналіз виконання процедур з організації обліку, виявлення і ліквідацію недоліків у роботі.

Метод спостереження дає можливість постійно контролювати графіки виконання робіт з ведення обліку.

За допомогою **розрахункового методу** визначають оптимальну кількість облікового персоналу, здійснюють розподіл обов'язків між ними.

Сітьовий метод передбачає побудову сітьових графіків, які дають змогу оцінити систему організації обліку, виявити і ліквідувати наявні в ній недоліки.

3. Вибір форми організації бухгалтерського обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (далі – Закон № 996), бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно, тобто від дня реєстрації до дня ліквідації. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації (рис.1.1).

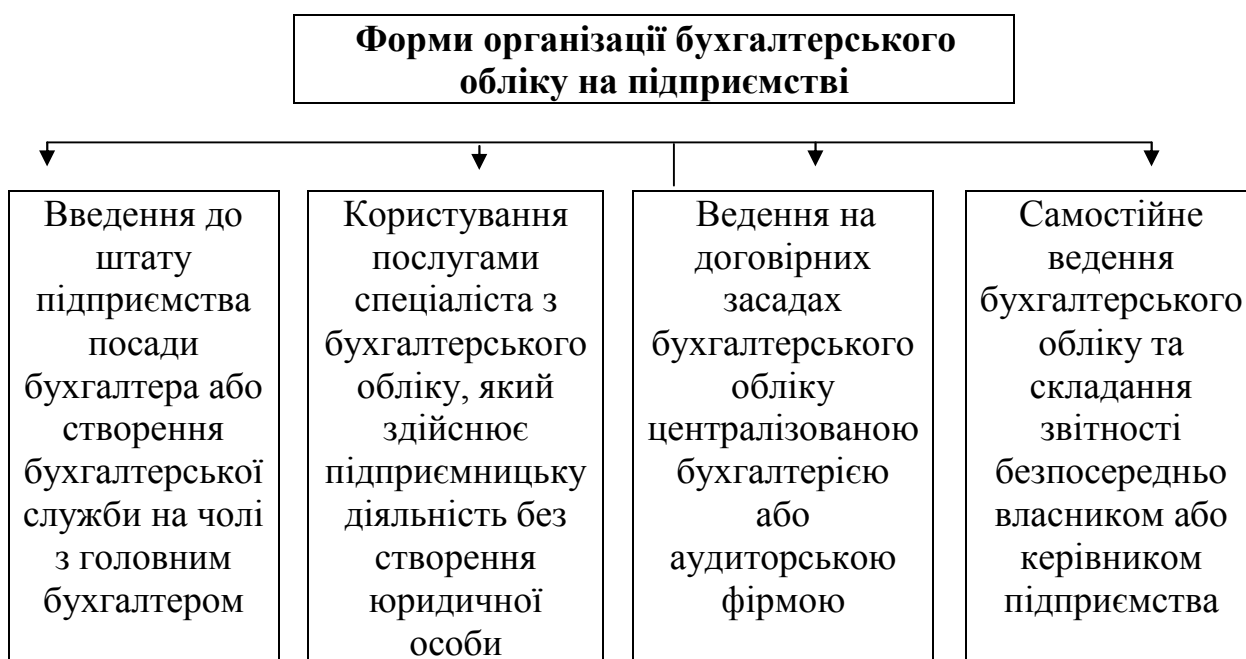


Рисунок 1.1 – Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві

1. Ведення бухгалтерського обліку штатними працівниками

Ця форма організації бухгалтерського обліку використовується на практиці найчастіше.

Згідно з ч. 3 ст. 64 Господарського кодексу України підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність і штатний розпис. Тому питання про те, якою буде структура служби, що забезпечує ведення бухгалтерського обліку, підприємство вирішує самостійно. На невеликих підприємствах це може бути одна людина – головний бухгалтер, бухгалтер. А на великих підприємствах – структурний підрозділ, який на практиці зазвичай називають бухгалтерія, фінансове управління тощо.

2. Ведення бухгалтерського обліку підприємцем-фахівцем з бухгалтерського обліку

Ця форма організації бухгалтерського обліку теж досить часто використовується на практиці. Відносини з таким бухгалтером оформляються цивільно-правовим договором на надання послуг (гл. 63 Цивільного кодексу України). Як і будь-який інший господарський договір, він повинен містити істотні умови: предмет, ціну, строк.

У договорі бажано:

- чітко сформулювати обов'язки, що виконуються підприємцем: які документи і в які строки він повинен складати. Якщо підприємство довіряє бухгалтеру-підприємцеві підписувати первинні документи та звітність, це потрібно окремо передбачити в договорі;

- вказати спосіб і періодичність оплати наданих послуг. Зазвичай це роблять щомісяця з оформленням акта приймання-передачі;

- передбачити штрафні санкції за порушення умов договору.

Важливий момент: бухгалтер-підприємець, який надає послуги за цивільно-правовим договором, несе повну відповідальність за збиток, завданий підприємству його діями (на відміну від штатного бухгалтера, якого можна притягати тільки до обмеженої матеріальної відповідальності в межах середньомісячного заробітку).

Вибрати цю форму організації бухгалтерського обліку – досить вигідно для підприємства: можна заощадити на витратах на оплату праці, а часто і на придбанні комп'ютерної техніки та програм для ведення бухгалтерського обліку. Також важливим є те, що підприємець повністю відповідає за збиток, завданий підприємству.

Але притягти підприємця до дисциплінарної відповідальності (догана, звільнення) не можливо – адже дисциплінарну відповідальність згідно із КЗпП можна застосувати тільки до штатних працівників, яким підприємець у цьому випадку не є.

3. Ведення бухгалтерського обліку спеціалізованим підприємством

Для цієї форми організації бухгалтерського обліку характерним є те, що підприємство укладає договір з юридичною особою, яка спеціалізується на наданні бухгалтерських послуг. Це може бути аудиторська або консалтингова фірма. При цьому також укладається цивільно-правовий договір на надання послуг, у якому слід максимально прописати всі права та обов'язки сторін, відповідальність і право підписання первинних, звітних та інших необхідних документів.

Перевага цієї форми організації бухгалтерського обліку – знову ж таки в повній відповідальності виконавця за збиток, завданий підприємству. Крім того, найчастіше можна розраховувати на досить кваліфіковані послуги –

адже юридична особа, що надає бухгалтерські послуги, спеціалізується в цій галузі, має певний штат співробітників.

4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку власником підприємства або його керівником

Ця форма використовується досить рідко і зазвичай на невеликих підприємствах. Адже ведення бухгалтерського обліку на сьогодні потребує володіння спеціальними професійними знаннями, в тому числі особливостями ведення податкового обліку. Ця форма організації обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Якщо бухгалтерський облік на підприємстві веде керівник, то це має бути передбачено трудовим договором (наприклад, у наказі про суміщення професій). При цьому всі необхідні документи він підписує сам: податкову, фінансову, статистичну звітність, документи для банку, первинні документи тощо.

Виходячи із Закону № 996 підприємство самостійно:

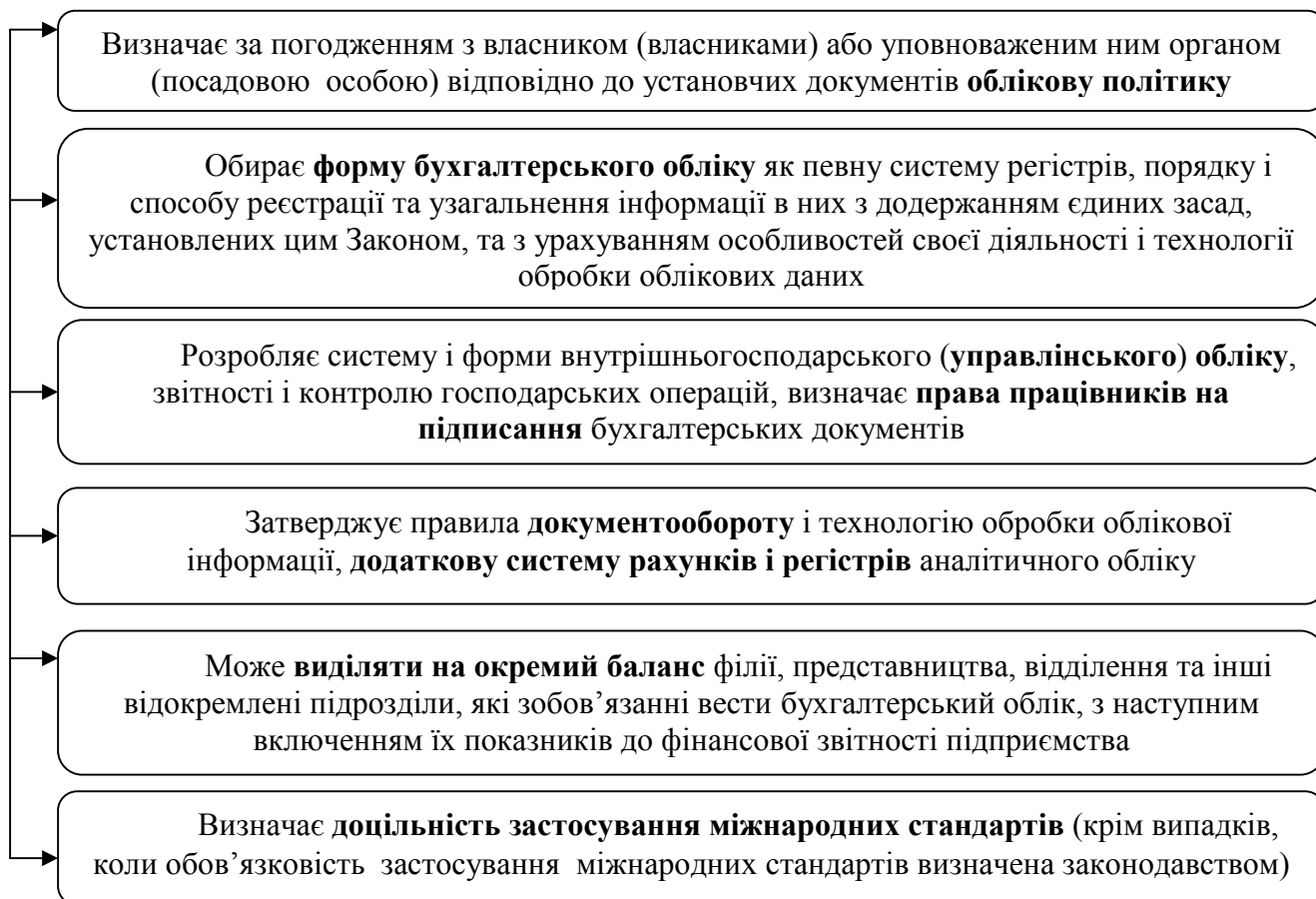


Рисунок 2.2 – Складові організації бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до законодавства

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, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Керівник підприємства зобов'язаний:

- створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку;

- забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- 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 з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

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

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

Тема 2

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

1. Рівні законодавчо-нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

2. Формування облікової політики підприємства

3. Обліковий процес: загальна побудова та об'єкти

1. Рівні законодавчо-нормативного забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні умовно можна поділити на такі рівні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 Рівні законодавчо – нормативного забезпечення бухгалтерського обліку

Рівень	Приклади
I. Кодекси, Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України	Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями)
II. Нормативні документи Міністерства фінансів України, Державної фіскальної служби України, Державної служби статистики України, Національного банку України та ін. відомств	Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» від 27.06.13 р. № 628 Наказ Державної служби статистики України «Про затвердження форми державного статистичного спостереження № 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» від 06.06.17 р. № 127 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.17 р. № 148
III. Інструкції, методичні рекомендації, вказівки	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73
IV. Робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві	Наказ про облікову політику на підприємстві та додатки до нього: <ul style="list-style-type: none"> • Робочий план рахунків; • Графік документообігу; • Склад бухгалтерської служби; • Перелік посадових осіб підприємства, які мають право підпису визначених документів тощо.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від

16.07.1999р. №996-XIV, відповідно до якого держава створює єдині правила ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, а виконання цих установлених єдиних правил є обов'язковим для усіх підприємств.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевого бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

Суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

1) створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

2) удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється **центральним органом виконавчої влади**, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється **Національним банком України** відповідно до цього Закону та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності за угодою про розподіл продукції, у тому числі валюта, а також перелік, форми, зміст, звітний період, порядок складання та подання фінансових звітів за угодою про розподіл продукції, визначаються такою угодою відповідно до Закону України «Про угоди про розподіл продукції»

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, у межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

2. Облікова політика підприємства

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Головна мета облікової політики – створення системи бухгалтерського обліку підприємства за єдиними принципами і правилами для подання інформації у фінансовій звітності, що відповідає якісним характеристикам, які наведені в розд. III НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику (п.5 ст.8 Закону № 996). Основою для її розробки є Закон № 996, норми національних П(С)БО, міжнародні стандарти, а також інші нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку. Крім того, можна керуватися Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 27.06.13 р. № 635 (далі – Методрекомендації № 635).

Облікову політику зазвичай розробляє головний бухгалтер підприємства. Якщо в штаті підприємства відсутня посада головного бухгалтера, то цим може займатися керівництво підприємства із залученням фахівців аудиторських (консалтингових) фірм.

Сформована облікова політика затверджується організаційно-розпорядчим документом – **наказом або розпорядженням власника** (якщо власників декілька, то облікова політика затверджується рішенням загальних зборів власників (учасників) підприємства або уповноваженого ним органу (керівника підприємства) відповідно до установчих документів).

Основні складові облікової політики підприємства наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 Основні положення (пункти) наказу про облікову політику підприємства, що затверджується для раціональної організації і ведення бухгалтерського обліку

№ з/п	Напрями обліку	Положення (пункти) наказу про облікову політику	Підстава
1	2	3	4
I. Організаційний розділ			
1	Варіант організації бухгалтерського обліку	Форма організації бухгалтерського обліку	Ч. 4 ст.8 Закону № 996
		Перелік осіб, відповідальних за якісне і своєчасне складання, подання фінансової, статистичної та іншої звітності	Ч. 3, 6, 7 ст.8 Закону №996

2	Підхід до ведення бухгалтерського обліку	Форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, проста *, спрощена*, автоматизована)	Ч. 5 ст.8 Закону № 996; Методрекомедації, затверджені наказом МФУ від 25.06.03 р. № 422; Інструкція, затверджена наказом Держказначейства від 27.07.2000 р. № 68; Методрекомедації, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000 р. № 356; Методрекомедації, затверджені наказом Мінагрополітики України від 04.06.09 р. № 390
<i>* Просту або спрощену форму обліку можуть обрати тільки суб'єкти малого підприємництва</i>			
3	Підхід до організації та ведення бухгалтерського обліку у філіях	Виділення філій на окремий баланс або централізоване ведення бухгалтерського обліку головним підприємством	Ч. 5 ст.8 Закону № 996; п.7 розд. II НП(С)БО 1; п.2.26 Методрекомедацій № 635
		Перелік посадових осіб філій, відповідальних за своєчасне складання і подання фінансової та іншої звітності філій	
		Наділення філії правом виписування податкових накладних із ПДВ і присвоєння їй номера	П.1 Порядку № 10
		Визначення статусу філії (чи буде вона уповноваженою) для цілей сплати ПДФО та подання податкової звітності за формою № 1ДФ	Пп. 168.4.3, 168.4.4, пп. «б» п. 176.2 ПК
4	Розробка робочого плану рахунків	Робочий план рахунків (з виділенням рахунків (субрахунків), що використовуються на підприємстві) за класами	Ч. 5 ст.8 Закону № 996; наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291
5	Організація документообігу та зберігання документів	Перелік первинних документів, що використовуються на підприємстві (перелік типових форм, а також перелік і бланки форм, що самостійно розроблені підприємством)	Ст. 9 Закону №996; розд. 2 Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженого наказом МФУ від 24.05.95 р. № 88 (далі – Положення № 88)
		Перелік реєстрів бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством (за необхідності наводяться бланки форм реєстрів)	Ч. 5 ст.8, ст.9 Закону №996; розд. 3 Положення № 88
		Графік документообігу; перелік посадових осіб, які мають право підпису первинних документів	Ч. 5 ст.8 Закону № 996; розд. 5 Положення № 88

		Організація зберігання документів та облікових реєстрів	Ч. 3 ст.8 Закону № 996; розд. 6 Положення № 88; Перелік, затверджений наказом Міністерства юстиції України від 12.04.12 р. № 578/5
6	Організація матеріальної відповідальності на підприємстві	Перелік осіб, з якими укладено договір про повну матеріальну відповідальність або про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність	Ст. 135 ¹ , 135 ² КЗпП, Перелік № 447/24
7	Періодичність і порядок проведення інвентаризації	Призначення інвентаризаційних комісій (постійних і робочих)	Ст.10 Закону № 996; Положення про інвентаризацію, затверджене наказом МФУ від 02.09.14р. №879; п.4.10 Положення, затвердженого постановою НБУ від 29.12.17 р. № 637; п.2.27 Методрекомедацій №635
		Об'єкти інвентаризації	
		Позапланові інвентаризації: ініціатор, документальне оформлення	
		Планові інвентаризації: ініціатор, документальне оформлення	
		Періодичність і тривалість проведення планових інвентаризацій за кожним об'єктом	
II. Методологічний розділ			
8	Стандарти, за якими ведеться облік*	Стандарти, за якими ведеться облік* (національні чи міжнародні)	Ч. 5 ст.8, ч.3 ст. 12 ¹ Закону № 996; п.1 розд. IV НП(С)БО 1
9	Критерії суттєвості облікової інформації	Критерії суттєвості** інформації про господарські операції і події (за видами господарських операцій)	П. 3 розд. I НП(С)БО 1 та інші відповідні П(С)БО; п.2.20, пп. 2.20.1 – 2.20.3 Методрекомедацій № 635
		Критерії суттєвості для відображення інформації у рядках фінансової звітності	
*Цей пункт є обов'язковим, якщо підприємство самостійно вирішило застосовувати міжнародні стандарти (МСФЗ і МСБО) замість П(С)БО. В інших випадках його включати не обов'язково (за умовчанням усі підприємства застосовують або П(С)БО, або МСФЗ і МСБО – у випадках, зазначених у п.2 Порядку № 419).			
**Рекомендується встановлювати окремі критерії суттєвості для відображення операцій, пов'язаних зі зміною активів, зобов'язань, власного капіталу, а також з визнання доходів і витрат. Наприклад, суттєвість відхилення залишкової вартості від справедливої є критерієм для проведення переоцінки основних засобів (п.16 П(С)БО 7)			
10	Основні засоби (далі – ОЗ)	Методи нарахування амортизації об'єкта ОЗ*	П. 26-28 П(С)БО 7; п.2.5 Методрекомедацій №635; платникам податку на прибуток необхідно враховувати вимоги пп.138.3 ПКУ
		Строки корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єктів ОЗ (правила визначення цих показників та склад комісії, яка буде їх встановлювати)	П. 4, 17, 23-26 П(С)БО 7 (підприємства можуть встановлювати термін корисного використання із врахуванням пп.138.3.3 ПКУ)

		Підхід до проведення переоцінки об'єктів ОЗ	П.16 П(С)БО 7; пп.2.7.1 Методрекомедацій №635
		Критерій суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої для цілей проведення переоцінки ОЗ у бухобліку	п.16 П(С)БО 7, пп.2.20.1 Методрекомедацій №635
		Періодичність зарахування сум дооцінки об'єктів ОЗ, проведеної в бухгалтерському обліку, до складу нерозподіленого прибутку	П. 21 П(С)БО 7; п.2.9 Методрекомедацій №635
11	Малоцінні необоротні матеріальні активи (далі – МНМА)	Вартісний критерій розмежування активів між ОЗ та МНМА *	Пп. 5.2.7 П(С)БО 7; п.2.6 Методрекомедацій №635
		Методи нарахування амортизації МНМА **	П. 27 П(С)БО 7; п.2.5 Методрекомедацій №635; платникам податку на прибуток необхідно враховувати вимоги пп.138.3 ПКУ
		Строки корисного використання (експлуатації) (правила встановлення та/або склад комісії, яка визначатиме ці показники)	П. 23-26 П(С)БО 7 (у податковому обліку мінімальні строки амортизації МНМА не встановлено)
<p>* Установлюється в будь-якому розмірі на розсуд підприємства. Платниками податку на прибуток зазвичай приймається на рівні 6000 грн, тобто на рівні вартісного критерію віднесення матеріальних цінностей до основних засобів при обліку податку на прибуток відповідно до пп.14.1.138 ПКУ</p> <p>** Якщо для МНМА вибрано прямолінійний або виробничий метод нарахування амортизації, то для таких активів потрібно встановити порядок визначення ліквідаційної вартості, підхід до переоцінки в бухобліку і рівень критерію суттєвості для переоцінки (якщо підприємство прийме рішення їх переоцінити).</p>			
12	Нематеріальні активи (далі – НМА)	Строки корисного використання* (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єктів НМА (правила визначення цих показників та склад комісії, яка буде їх встановлювати)	П. 25, 26, 28 П(С)БО 8. Платникам податку на прибуток необхідно враховувати вимоги пп.138.3.4 ПКУ
		Методи нарахування амортизації об'єктів НМА	П. 27 П(С)БО 8; п.26 П(С)БО 7; п.2.5 Методрекомедацій №635; платникам податку на прибуток необхідно враховувати вимоги пп.138.3 ПКУ
		Підхід до проведення переоцінки об'єктів НМА в бухобліку (чи буде підприємство проводити таку переоцінку)	П. 19 П(С)БО 8; пп.2.7.2 Методрекомедацій №635
		Критерій суттєвості відхилення залишкової вартості від справедливої для цілей проведення переоцінки НМА в бухобліку	п.19, п.20 П(С)БО 8, пп.2.20.1 Методрекомедацій №635

		Періодичність зарахування сум дооцінки об'єктів НМА в бухобліку до складу нерозподіленого прибутку	П. 24 П(С)БО 8; п.2.9 Методрекомедацій №635
*Необхідно також прописати порядок визначення строку корисного використання для цілей здійснення амортизації в податковому обліку за тими НМА, за якими немає правовстановлюючих документів (він може бути від 2 до 10 років на розсуд підприємства) – пп.138.3.4 ПКУ			
13	Інвестиційна нерухомість (далі – ІН)	Підхід до оцінки об'єктів ІН (за справедливою вартістю або за первісною)	П. 16, 19-21 П(С)БО 32
		Методи та/або склад комісії для визначення справедливої вартості ІН (за тими об'єктами, для яких підприємство її визначатиме)	
		Критерії для розмежування ІН та операційної нерухомості у випадку, коли один і той же об'єкт використовується одночасно і як ІН, і як операційна нерухомість	П. 6 П(С)БО 32; п.2.22 Методрекомедацій №635
		Строки корисного використання (експлуатації) та ліквідаційна вартість об'єктів ІН, що обліковуються за первісною вартістю (правила визначення цих показників та/або склад комісії, яка буде їх встановлювати)	П. 16, пп.36.1 П(С)БО 32; п. 4, 17, 23-26 П(С)БО 7 (підприємства можуть встановлювати строки корисного використання із врахуванням п.138.3 ПКУ)
		Методи нарахування амортизації об'єктів ІН, що обліковуються за первісною вартістю	П. 16, пп.36.1 П(С)БО 32; п.26 П(С)БО 7; п.2.5 Методрекомедацій №635; платникам податку на прибуток необхідно враховувати вимоги п.138.3 ПКУ
14	Запаси	Одиниця бухгалтерського обліку запасів	П. 7 П(С)БО 9; п.2.28 Методрекомедацій №635
		Порядок обліку транспортно-заготівельних витрат	П. 9 П(С)БО 9; п.2.4 Методрекомедацій №635
		Методи оцінки запасів при їх вибутті*	П. 16-22 П(С)БО 9; п.2.2 Методрекомедацій №635
*При виборі методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю необхідно додатково обрати порядок визначення такої собівартості (один раз в кінці місяця або на дату кожної операції) (п.18, 19 П(С)БО 9; п.2.3 Методрекомедацій №635).			
15	Дебіторська заборгованість	Методи створення резерву сумнівних боргів*	П. 8, 9 П(С)БО 10; п.2.10 Методрекомедацій №635
*Якщо обрано метод із використанням коефіцієнта сумнівності, то необхідно додатково зазначити спосіб розрахунку такого коефіцієнта (можливі способи розрахунку наведені в п.8 П(С)БО 10), а також підхід до групування дебіторської заборгованості за строками непогашення.			
16	Забезпечення	Види забезпечень майбутніх витрат і платежів та порядок їх створення (за кожним видом забезпечення)	П. 13-17 П(С)БО 11; п.8 П(С)БО 7; п.2.11 Методрекомедацій №635

17	Фінансові інструменти	Дата визнання фінансових активів, що придбані в результаті систематичних операцій	П. 15 П(С)БО 13; п.2.18 Методрекомедацій №635
		База розподілу витрат за декількома операціями з інструментами власного капіталу між цими операціями	П. 27 П(С)БО 13; п.2.19 Методрекомедацій №635
18	Біологічні активи та сільсько-господарська продукція	Одиниця обліку біологічних активів	П. 6 П(С)БО 30
		Підхід до оцінки поточних та додаткових біологічних активів (за справедливою вартістю або за первісною)	П. 9, 10, 11 П(С)БО 30
		Підхід до оцінки сільськогосподарської продукції при її первісному визнанні (за справедливою вартістю або за виробничою собівартістю)	П. 12 П(С)БО 30
		Підхід до оцінки довгострокових біологічних активів (далі – ДБА) (за справедливою вартістю або за первісною*)	П. 11 П(С)БО 30
		Методи та/або склад комісії для визначення справедливої вартості різних видів біологічних активів і сільгосппродукції (якщо підприємство вирішить її визначати)	П. 13-16 П(С)БО 30
* Якщо ДБА будуть оцінюватися за первісною вартістю, то для них в наказі про облікову політику необхідно передбачити ті ж положення (пункти), що й для основних засобів (див. п. 10 даної таблиці) (п. 11, 22 П(С)БО 30).			
19	Доходи	Метод оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	П. 11 П(С)БО 15; п.2.13 Методрекомедацій №635
		Метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами	П. 4 П(С)БО 18; п.2.17 Методрекомедацій №635
20	Витрати та собівартість продукції	Перелік і склад витрат, що формують виробничу собівартість продукції	П. 11-15 П(С)БО 16; п.2.16 Методичних рекомендацій №635
		Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	П. 15, 16 П(С)БО 16; п.2.15 Методрекомедацій №635
		База розподілу постійних загальновиробничих витрат на ті, що включаються і ті, що не включаються до виробничої собівартості	П. 16 П(С)БО 16; п.2.15 Методрекомедацій №635
		Види супутньої продукції, порядок її оцінки	П. 11 П(С)БО 16
		Метод калькулювання собівартості продукції (простий, позамовний, попередільний (напівфабрикатний або безнапівфабрикатний варіант) чи нормативний)	Визначається підприємством самостійно

		Використання рахунків 8-го та/або 9-го класів для обліку витрат	П. 2.8 Методичних рекомендацій №635; опис 8-го класу рахунків в Інструкції, затвердженій наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291
21	Капіталізація фінансових витрат	Період часу, що вважається суттєвим часом створення активу для цілей його визнання кваліфікаційним (Мінфін рекомендує встановлювати його на рівні більше трьох місяців)	П. 3 П(С)БО 31; п.1.6 Методрекомендацій з бухг. обліку фінансових витрат, затв. наказом МФУ №1300 від 01.11.2010 р.
22	Облік податку на прибуток	Періодичність формування відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань	П. 15 П(С)БО 17; п. 2.21 Методрекомендацій №635
23	Використання нерозподіленого прибутку	Порядок і склад виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних та комунальних підприємств)	Розд. IV Положення, затвердженого наказом МФУ від 19.12.06 р. №1213; п. 2.12 Методрекомендацій №635
		Порядок створення фондів та формування резервного капіталу (для комерційних підприємств приватної власності)	Визначається підприємством на основі вимог законодавства * та відповідно до установчих документів
*Господарські товариства повинні сформувати резервний капітал у розмірі, не менше 15% статутного капіталу шляхом щорічного відрахування не менше 5% прибутку (ч. 4 ст. 87 Господарського кодексу)			
24	Пов'язані сторони	Підхід до класифікації пов'язаних сторін і перелік пов'язаних сторін з огляду на суть відносин	П. 3 П(С)БО 23; п. 2.23 Методрекомендацій № 635
		Методи оцінки активів та зобов'язань в операціях з пов'язаними сторонами	П. 6 П(С)БО 23
25	Господарські сегменти	Визначення пріоритетного виду сегментів (господарський, або географічний виробничий, або географічний збутовий)	П. 5-15, 17 П(С)БО 29; п.2.14 Методрекомендацій № 635
		Виділення конкретних сегментів усередині кожного виду сегментів, порядок визначення звітних сегментів	
		Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	
26	Складання фінансової звітності	Спосіб складання звіту про рух грошових коштів (прямий або непрямий)	П. 9 розд. II НП(С)БО 1; п.2.29 Методрекомендацій № 635
27	Облік валютних операцій	Курс НБУ, який використовуватиметься при обліку операцій за безготівковими розрахунками (на початок дня або за банківськими документами)	П. 5 П(С)БО 21
		Порядок визначення курсових різниць на дату операції (у межах суми операції або за монетарною статтею в цілому)	П. 8 П(С)БО 21
		Підхід до перерахунку залишків за монетарною статтею на кінець дня із застосуванням курсу НБУ на кінець дня (чи буде підприємство проводити такий перерахунок)	

Додатками до наказу про облікову політику можуть бути такі документи:

- графік документообігу;
- перелік первинних документів (в тому числі розроблених спеціалістами підприємства), що використовуються підприємством, виходячи з особливостей його діяльності (з інструкціями щодо їх заповнення);
- перелік посадових осіб (з їхніми підписами), які мають право підпису визначених документів, в тому числі на бланках форм суворої звітності;
- робочий план рахунків, що враховує особливості видів діяльності підприємства та ін.

Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

На основі **принципу послідовності** облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Облікова політика **може змінюватися** у випадках, якщо:

- змінюються на підприємстві *статутні вимоги*;
- змінюються *вимоги органу*, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни облікової політики забезпечать *більш достовірне відображення подій* (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

3. Обліковий процес: загальна побудова та об'єкти

Найважливіше місце в усій системі організації обліку на підприємстві займає організація облікового процесу, яку можна називати також *процедурою бухгалтерського обліку*. Це - послідовність організації бухгалтерських дій з відображення операцій у обліку. Вона є чітко визначеною, порушення в ній хоча б однієї ланки не дозволить отримати результат бухгалтерського обліку - бухгалтерський баланс і бухгалтерську звітність. Тому бухгалтерська процедура, яка здійснюється у межах облікового процесу, є основоположною в системі

організації обліку. Без її знання неможливе здійснення облікового процесу - процесу послідовності організації облікових робіт.

Порядок збирання та підготовки інформації - це процес, який має певні етапи:

- 1) первинний облік;
- 2) поточний облік;
- 3) підсумковий облік.

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

Тому вдосконалення, упорядкування всього облікового процесу стає можливим лише за належної організації таких його **об'єктів**:

- облікові номенклатури;
- носії облікових номенклатур;
- технологія облікового процесу.

Отже, належне сприйняття та вимірювання в обліку можливі лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані в облікових номенклатурах. Під обліковою номенклатурою слід розуміти сформований перелік даних, показників щодо того на іншого об'єкта обліку для достатнього охоплення обліковою системою з метою збору та синтезу результативної інформації для користувачів інформації.

Іншими словами, обліковій системі слід задати напрям, кількісні та вартісні параметри, які необхідно охопити і провести в обліковому процесі, причому на кожному його етапі. Звідси зрозуміло, що облікові номенклатури слід формувати (конкретизувати) яку первинному обліку, так і в аналітичному, і синтетичному.

Звісно, що будь-яка інформація, визначена обліковими номенклатурами, має міститися на певних носіях облікової інформації, тобто облікових документах. Проблема досконалого документування — одна з найважливіших, оскільки документ має юридичну силу і підтверджує достовірність облікової інформації, тобто забезпечує досягнення основної мети обліку — продукування достовірної, неупередженої результативної інформації. Звідси зрозуміло, що такий об'єкт облікового процесу, як носій облікових номенклатур, потребує організації (упорядкування), попереднього добору на кожному з його етапів.

Важливим моментом у плані організації облікового процесу є забезпечення нормального його функціонування, оскільки зрозуміло, що сприйняття, вимірювання та фіксування господарських операцій здійснюється в різні періоди часу, кількома виконавцями, у зв'язку з чим, організовуючи обліковий процес, треба заздалегідь визначити **послідовність руху носіїв облікової інформації**, тобто впорядкувати технологію облікового процесу.

Таким чином, виокремлені об'єкти облікового процесу є тими ланками, над

якими робота в напрямі організації практично не припиняється ніколи, оскільки певна динаміка розвитку самого суб'єкта господарювання спонукає до поповнення, оновлення переліку облікових номенклатур, що, відповідно, має вплив на формування (проектування) нових носіїв облікової інформації, і як наслідок, відбуваються методичні чи формальні зміни в самій технології облікового процесу.

У зв'язку з цим розглянемо методологію проектування облікового процесу через обґрунтування особливостей добору, формування всіх окремих його елементів (об'єктів).

Облікові номенклатури — це перелік господарських фактів про функціонування майна (господарські засоби) та капіталу (джерела утворення господарських засобів) у процесі господарської діяльності, а також результати цієї діяльності, які мають бути відображені у бухгалтерському обліку.

Склад облікових номенклатур на різних підприємствах характеризується специфікою їх діяльності, оскільки та чи інша галузь, структура підприємства, стратегія функціонування та розвитку — це ті чинники, які мають безпосередній вплив на визначення переліку та обсягів облікової інформації, яку слід задіяти в обліковому процесі.

Для раціоналізації організації облікових номенклатур для початку треба визначити обсяги інформації, певні показники, одиниці виміру та інші параметри, що дозволять якомога повніше відтворити події, факти, що підлягають обліку.

Організація облікових номенклатур включає в себе два етапи: формування (вибір облікових номенклатур) та складання переліку.

При **формуванні облікових номенклатур первинного обліку** до уваги слід брати всі господарські операції, здійснення яких передбачено діяльністю самого підприємства. Тому, перш ніж формувати перелік облікових номенклатур на цьому етапі облікового процесу, слід урахувати особливості специфіки господарювання, ознайомитися з потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Зазначимо, що саме на етапі первинного обліку важливим є факт добору облікових номенклатур, оскільки це і буде вхідна інформація, яка в подальшому проходитиме по всьому обліковому процесу і в кінцевому підсумку через різні форми звітності характеризуватиме стан та результати діяльності підприємства. І якщо не охопити достатньою мірою необхідний обсяг облікових номенклатур на початку, результативна облікова інформація не відтворить повного якісного змісту облікових номенклатур на підсумковому етапі облікового процесу.

Таким чином, визначаючи облікові номенклатури на етапі первинного обліку, складають перелік усіх об'єктів обліку, які мають бути задіяні в обліковому процесі.

Ідучи далі по структурі облікового процесу, треба впорядкувати (сформувати) перелік облікових номенклатур уже на етапі аналітичного (поточного) обліку. За основу тут слід брати до уваги як систему показників, які входять до визначених форм фінансової, статистичної чи оперативної звітності, так і враховувати інтереси власників, користувачів інформації для налагодження системи аналітичного та контрольного процесів стосовно стратегічного розвитку

підприємства. Зрозуміло, що на цьому етапі облікового процесу формування облікових номенклатур є складнішим завданням. *Відповідно, за своїм змістом облікові номенклатури на цьому етапі можуть бути двох видів: прості і складні.*

Прості номенклатури — це ті, які в подальшому не будуть деталізовані, і, відповідно, складні — ті, що потребують деталізації. Слід зауважити, що самі групи номенклатур в обліку визначено Планом рахунків, зокрема субрахунок того чи іншого синтетичного рахунку. Для прикладу продовжимо перегляд можливих облікових номенклатур у поточному обліку доходів. Так, Планом рахунків передбачено цілий 7-й клас, де запропоновано рахунки (групи номенклатур) для обліку доходів від операційної і неопераційної діяльності. Проте зрозуміло, що аналітика таких різних доходів залежить від галузі та виду діяльності конкретного підприємства, його структури тощо. У силу цього перелік облікових номенклатур у межах окремої групи доходів слід конкретизувати, виходячи з умов та потреб.

Організація облікових номенклатур підсумкового (синтетичного) обліку характеризується системою показників, які слід визначити та оприлюднити в тих чи інших носіях інформації (фінансовій, податковій, статистичній чи оперативній звітності). Зрозуміло, що вихідною інформацією (базою) для формування облікових номенклатур тут слугують уже сформовані облікові номенклатури поточного обліку. Таким чином, результативна інформація облікового процесу, або облікові номенклатури підсумкового обліку, — це система показників, які дають повну характеристику стану активів, пасивів, фінансового результату тощо. Тут зазначимо, що облікові номенклатури підсумкового обліку більшою мірою є регламентовані відповідними нормативно-інструктивними інструментами, що має суттєве значення для формування номенклатур на підсумковому етапі облікового процесу і дозволяє класифікувати облікові номенклатури підсумкового обліку на певні групи:

- *за змістом — оперативну, статистичну, бухгалтерську;*
- *за періодичністю складання — на поточну (місячну, квартальну, піврічну, дев'ятимісячну) та річну;*
- *за характером ~ на фінансову та внутрігосподарську.*

Отже, характерною особливістю облікових номенклатур підсумкового обліку є вихід на необхідні нормативні показники та показники, що визначають Інформаційні потреби для управління, стратегічного розвитку самого підприємства.

Найпоширенішим **носієм економічної (облікової) інформації** і понині є бухгалтерський документ, у якому зафіксовано факт здійснення тієї чи іншої господарської операції. Тому проблема вдосконалення процесу документування та самих форм документів залишається однією з найважливіших в організації обліку.

Організація документування господарських операцій охоплює розробку форм документів, добір документів для повного оформлення операцій на підприємстві, а також обґрунтування методики і техніки їх складання.

Слід зауважити, що організація носіїв облікової інформації має характерні особливості на кожному з трьох етапів облікового процесу.

Тому в систему проектування носія облікової інформації входить цілий

комплекс робіт, а саме:

- 1) визначення основних характеристик майбутнього носія;
- 2) відбір та конкретизація необхідної інформації (облікових номенклатур) для відображення в носії;
- 3) визначення реквізитів;
- 4) проектування зон розміщення реквізитів;
- 5) розрахунок загальної площі для розміщення реквізитів;
- 6) попередній монтаж документа в цілому;
- 7) проектування ескізу та вибір форми;
- 8) редагування та оформлення.

Самостійно розроблені та відібрані типові носії облікової інформації оформляють у спеціальні робочі альбоми. Такі альбоми можна формувати як за видами документів {первинні документи, реєстри, звітність}, так і за окремими топологічними ділянками (з обліку грошових коштів, із розрахунків з оплати праці тощо).

Структура робочого альбома має чотири складові:

1. Титульна сторінка.
2. Перелік документів.
3. Короткі вказівки (інструкції) щодо складання документів.
4. Зразки документів.

Такі альбоми є не лише наочним матеріалом, а й практичним методичним матеріалом щодо складання та використання в обліковому процесі всіх необхідних документів на підприємстві.

Формування облікових номенклатур, проектування носіїв облікової інформації, складання звітності і загалом обслуговування всього облікового процесу пов'язані з великою кількістю операцій, у веденні яких задіяно багато виконавців. Дуже часто виконання (проведення в обліку) операції одним виконавцем залежить від іншого. У силу цього виникають перебої в потоках облікової інформації, що ускладнює облік і часто призводить у подальшому до помилок, неоперативності тощо. Саме тому в організації облікового процесу після того, як сформовано облікові номенклатури на всіх етапах, оформлено робочі альбоми носіїв облікової інформації, слід організувати (впорядкувати) **технологію облікового процесу**. У практиці організації обліку таке впорядкування називається документообігом. *Отже, документообіг — це впорядкування руху документів (потоків облікової інформації) у просторі (за ділянками обліку від одного до другого виконавця) та часі (у межах визначеного звітного періоду).*

Розробка механізму управління документообігом є необхідною складовою організації бухгалтерського обліку, що забезпечує:

- стабільність роботи бухгалтерської служби;
- чіткість руху та оперативність обробки документів;
- своєчасність прийняття управлінських рішень.

Своєчасне оформлення первинних документів, передача їх у встановленому порядку і строки для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до затвердженого на підприємстві графіку документообігу.

ТЕМА 3

ФОРМУВАННЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ

1. Організаційна побудова бухгалтерії.
2. Визначення чисельності облікового персоналу.
3. Передавання справ під час зміни бухгалтера.

1. Організаційна побудова бухгалтерії

Раціональна організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати виконання поставлених перед ним завдань при найменших затратах праці і коштів.

Для раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно:

- а) вивчити особливості технології та організації роботи підприємства, які впливають на облік;
- б) врахувати можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання обчислювальної техніки;
- в) проаналізувати економічні взаємозв'язки між структурними підрозділами та бухгалтерією підприємства.

Організаційна структура бухгалтерської служби - це форма поділу праці, яка передбачає розподіл між виконавцями усього обсягу облікових, контрольних та аналітичних робіт.

Розрізняють дві форми побудови організаційної структури облікового апарату: централізована і децентралізована.

У разі централізованої форми ведення синтетичний і аналітичний облік зосереджується в бухгалтерії підприємства. Його структурні підрозділи обмежуються складанням бухгалтерських документів і передачею їх в центральну бухгалтерію для подальшого опрацювання.

Апарат бухгалтерії методично й адміністративно підпорядкований одній особі - головному бухгалтеру.

Центральна бухгалтерія постійно здійснює контроль за правильним і своєчасним складанням документів, організовує і веде облік таким чином, щоб забезпечити необхідну інформацію про діяльність підприємства та його структурних підрозділів, складає і подає фінансову та податкову звітність

Децентралізована форма передбачає створення у підрозділах підприємства (філіях, дочірніх підприємствах, виробничих цехах тощо) бухгалтерій, в яких перевіряють і обробляють документи, узагальнюють інформацію, а потім передають її у центральну бухгалтерію для зведення та узагальнення.

За умови децентралізованої побудови обліку апарат бухгалтерії з методичних питань підпорядкований головному бухгалтеру підприємства. А з адміністративних - керівнику підрозділу, в якому функціонує бухгалтерія. Варіантом децентралізованого обліку є поділ бухгалтерії на фінансову та управлінську.

Перевага централізації обліку в тому, що вона забезпечує ефективне використання облікового персоналу, сприяє впровадженню передових прийомів

обліку та застосуванню комп'ютерів. Недолік централізації обліку в тому, що контроль за проведенням господарських операцій здійснюється відірвано від місця їхнього проведення, а керівники цехів та відділів мають недостатньо інформації для прийняття управлінських рішень.

На практиці часто використовують форму, за якої у центральній бухгалтерії ведуть синтетичний і аналітичний облік, і одночасно є бухгалтерії у структурних підрозділах. Але облік у них обмежується складанням зведених документів, які потім разом з первинними документами передають до центральної бухгалтерії. Така форма поєднує централізацію і децентралізацію обліку. Її можна назвати змішаною формою побудови організаційної структури.

У великих бухгалтеріях створюють групи, сектори, відділи та інші підрозділи. Організація робіт може здійснюватися за таким поділом праці:

1) оперативно-виробничий - сектори створені за виробничою ознакою: сектор обліку праці, сектор обліку виробництва, сектор обліку реалізації тощо;

2) функціональний - сектори створені за ознаками однорідності роботи: сектори приймання документів, таксування, опрацювання, контролю тощо.

Перший варіант характерний за ручного опрацювання документів, а другий - у разі використання персональних комп'ютерів.

На структуру апарату бухгалтерської служби та її побудову впливають різні чинники: обсяг і технологія виробництва, кількість працівників, види діяльності, кількість структурних підрозділів та інші.

Залежно від кількості працівників облікового апарату та підпорядкованості бухгалтерів формують типи організаційних структур. Найхарактернішими з них є три: **лінійна, лінійно-штабна, функціонально-комбінована.**

Лінійна організаційна структура будується так, що всі виконавці безпосередньо підпорядковуються керівникові - головному бухгалтеру або головному економісту, тобто створюється єдина вертикальна лінія управління (рис. 3.1). Бухгалтерія ділиться на групи (сектори), у кожному з яких може бути від одного до кількох осіб. Можна створювати такі групи: облік основних засобів, облік виробничих запасів, облік виробництва, облік розрахунків, зведення облікової інформації і складання звітності та інші, що залежить від кількості працівників бухгалтерії. Цей тип організаційної структури характерний для невеликих підприємств, в яких є до 5-7 облікових працівників.

Лінійно-штабна організаційна структура передбачає створення проміжних ланок - відділів (секторів), які включають декілька груп (рис. 3.2).

Головний бухгалтер безпосередньо спілкується з керівником відділу (старшим бухгалтером), який, своєю чергою, передає розпорядження керівнику групи. Можна виділити, наприклад, такі відділи: облік основних засобів і запасів, облік розрахунків, облік виробництва і реалізації, управлінський облік, внутрішній контроль тощо. Цей тип організаційної структури характерний для середніх підприємств.

Функціонально-комбінована організаційна структура базується на функціональному розподілі управління з одночасним створенням окремих бухгалтерій у структурних підрозділах та використанням лінійного підпорядкування (рис. 3.3).

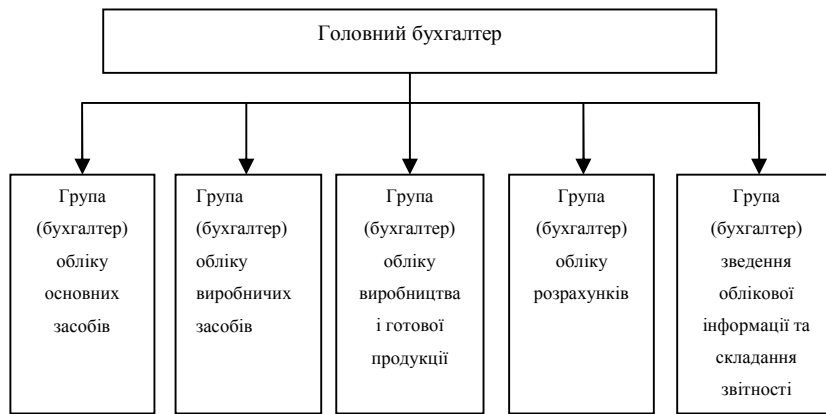


Рисунок 3.1 - Лінійна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

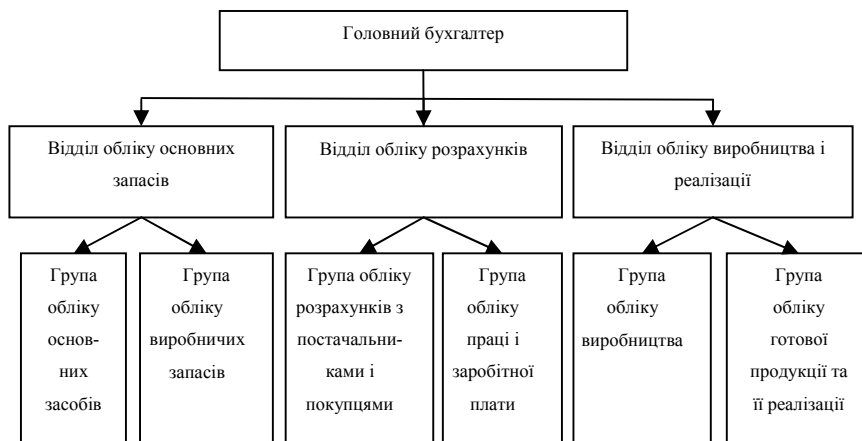


Рисунок 3.2 - Лінійно-штабна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Головний бухгалтер безпосередньо спілкується з керівниками відділів, бухгалтерій, а також з окремими бухгалтерами та економістами, які не входять у структурні підрозділи бухгалтерії. Цей тип організаційної структури характерний для великих підприємств.

Повсякденну діяльність структурного підрозділу підприємства організовують відповідно до його положення, яке розробляє, як правило, керівник підрозділу і затверджує керівник підприємства.

2. Визначення чисельності облікового персоналу

Кількість облікового персоналу підприємство встановлює самостійно, враховуючи конкретні умови його діяльності. Міністерство праці та соціальної політики України наказом №269 від 26 вересня 2003р. затвердило «Міжгалузеві

нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку». Ними користуються для визначення потреби в облікових працівниках.

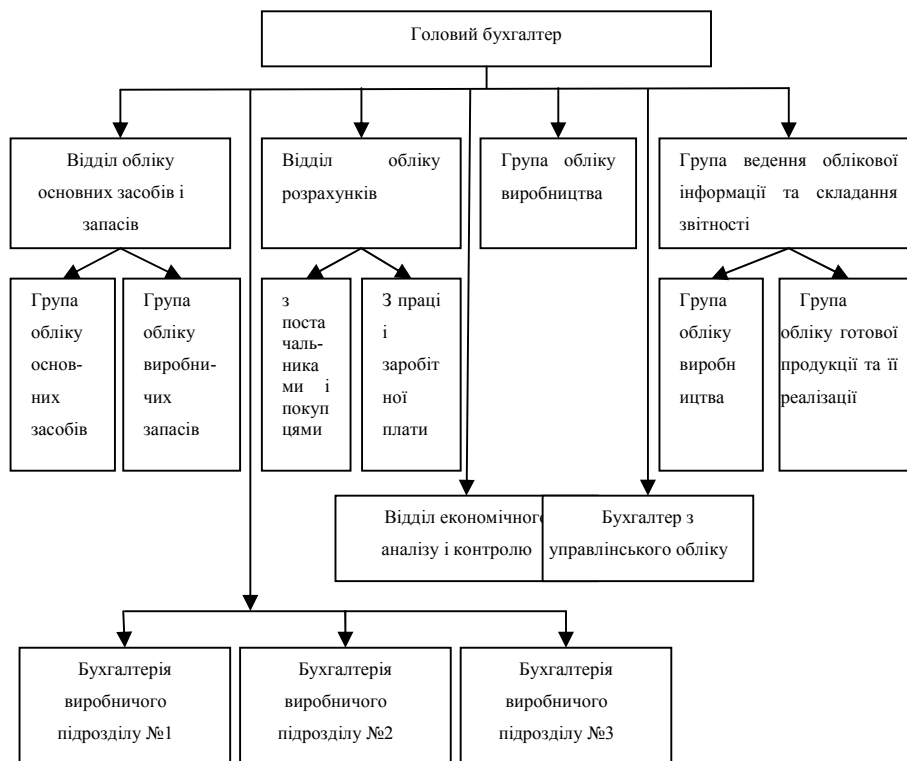


Рисунок 3.3 - Функціонально-комбінована організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Збірник нормативів чисельності містить два розділи:

- 1) норми часу на виконання робіт з бухгалтерського обліку;
- 2) нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку установ, організацій, підприємств.

Відповідно можна користуватися двома способами для підрахунку чисельності облікових працівників.

I спосіб. У нормах часу наведено види виконуваних робіт та норми часу на їхнє виконання в годинах одним працівником і оформлено як нормативні карти. Їх одинадцять (зокрема, 1 – Облік ОЗ та НМА, 2 – Облік запасів, 3 – Облік розрахунків з оплати праці та ін.).

Нормативи чисельності розроблено залежно від трудомісткості типового складу виконуваних робіт та розраховано залежно від чинників, що мають найбільший вплив на їхню величину.

Загальну трудомісткість типового складу робіт, що виконуються працівниками бухгалтерського обліку, розраховують за формулою:

$$T_3 = \sum_i^H T$$

де T_3 - загальна трудомісткість типового складу робіт за рік;

T - трудомісткість за типовими видами робіт з бухгалтерського обліку;

H - кількість видів робіт, що виконуються.

Трудомісткість за типовими видами робіт розраховують за формулою:

$$T = \sum_i^H T_0 \times V_i$$

де T_0 - витрати часу на виконання конкретного типового виду роботи;

V_i - обсяг конкретного типового виду роботи, виконуваної за рік.

Чисельність працівників бухгалтерського обліку розраховують за формулою:

$$H = \frac{T_3}{\Phi} \times K \times K_{к.п.з.}$$

де H - нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку, осіб;

T_3 - загальна трудомісткість типового складу робіт;

Φ - річний фонд робочого часу одного працівника, годин;

K - коефіцієнт, що враховує заплановану відсутність працівників (відпустки, хвороби тощо) – **зазвичай він становить 1,15**;

$K_{к.п.з.}$ - коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, виконаної на ПЕОМ, величину яких визначено методом дослідження.

Поправні коефіцієнти на рівень автоматизації робіт

Питома вага робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ, %	Менше 70	71-80	81-90	91-95	96-100
Коефіцієнт, $K_{к.п.з.}$	1,3	1,2	1,1	1,05	1,0

Можна розраховувати чисельність працівників бухгалтерського обліку залежно від загальної чисельності працівників на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів, яка визначається за формулою:

$$H = K \times Ч_{пр.}^x \times N_{с.п.}^y$$

де H - нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку, осіб;

$Ч_{пр.}$ - чисельність працівників на підприємстві, осіб;

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

K - коефіцієнт регресії лінійного рівняння;

x, y - коефіцієнти регресії степеневого рівняння.

За рівнянням регресії отримують розрахункові значення чисельності, наведені на листах карти 12.

II спосіб. Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку у картах наведено нормативи, розраховані за поданими формулами (карта 12).

Загальну нормативну чисельність (H_3) працівників з бухгалтерського обліку визначають за формулою:

$$H_3 = H \times K_{к.п.з.}$$

3. Передавання справ під час зміни бухгалтера

Законодавством України не визначено порядок передавання та приймання справ бухгалтерами, тому ця процедура проходить на власний розсуд керівника чи бухгалтера. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (керівник), тому саме він зобов'язаний забезпечити процедуру приймання-передачі справ і документальне її оформлення.

Варто пам'ятати, що відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, за достовірність наведених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Підприємство зобов'язане повідомити податкові органи про зміну головного бухгалтера.

Призначення на посаду та звільнення з посади головного бухгалтера у філіях і дочірніх підприємствах здійснюється за погодженням з головним підприємством.

Отже, у випадку зміни головного бухгалтера потрібно зафіксувати актом передачу документів, який підписують колишній і новий бухгалтери та затверджує керівник підприємства. Це дає змогу мати інформацію про те, які документи і в якому стані були в наявності на дату прийняття на роботу головного бухгалтера.

У складанні акту та перевірці стану ведення обліку зацікавлені:

а) керівник підприємства, щоб вчасно виявити і виправити допущені порушення;

б) бухгалтер, який звільняється, щоб виправити виявлені порушення і надалі не нести відповідальності;

в) бухгалтер, який стає до роботи, щоб упевнитися, що наявна облікова інформація дає можливість правильно складати звітність і вести бухгалтерський облік, а перевірка органами контролю не принесе неприємностей.

Для проведення процедури передачі-приймання справ керівник підприємства видає наказ. В ньому потрібно визначити склад комісії, порядок підготовки документів та перевірки стану обліку, строк, протягом якого відбувається передача справ. До складу комісії включають не менше трьох працівників, у тому числі бухгалтера, який звільняється. Якщо він відмовляється брати участь у роботі комісії, то це зазначають в акті. До роботи комісії бажано залучати претендента на посаду бухгалтера.

Послідовність дій у випадку зміни головного бухгалтера може бути такою:

а) перевірка стану обліку;

б) підготовка документів до передавання;

в) оформлення приймання-передачі справ;

г) звільнення і призначення головного бухгалтера.

Перевірку стану обліку може проводити незалежний аудитор або працівник цього підприємства. Аудит здійснює аудитор і за його наслідками складає висновок. Перевіряти роботу бухгалтерії може також комісія, створена наказом керівника, або внутрішні аудитори, що залежить від конкретних умов на підприємстві. Часто перевірку проводять шляхом лише встановлення наявності документів. В такому випадку не виявляють фактів порушень і зловживань, а документи приймають формально.

Звичайно, зробити швидко суцільну перевірку документації за останні три роки неможливо, тому перевірку здійснюють вибірково. Суцільно перевіряють

наявність фінансової та податкової звітності, бухгалтерських регістрів синтетичного та аналітичного обліку (книги, відомості, журнали), первинних документів.

Можливий варіант, коли кандидат на посаду головного бухгалтера обирається із членів трудового колективу. За вказівкою керівника підприємства такий кандидат бере участь у проведенні перевірки стану бухгалтерського обліку, правильності відображення господарських операцій, підготовці документів для передання, що зазначають в акті приймання-передачі справ.

На визначену дату передання бухгалтерських справ усі облікові операції за минулий період повинні бути завершені, а саме;

- проведено всі бухгалтерські записи за минулий період;
- укомплектовано в справи первинні документи;
- оформлено журнал реєстрації довіреностей, реєстри податкових накладних, книги (відомості) аналітичного обліку, касову книгу тощо;
- складено головну книгу.

Під час передавання справ інвентаризацію проводять за згодою між головним бухгалтером, який звільняється, новим бухгалтером і власником (керівником) підприємства. Якщо головний бухгалтер виконує також обов'язки касира і є матеріально відповідальною особою, то при його зміні проведення інвентаризації каси є обов'язковим.

Підготовка документів до передавання передбачає групування їх за однорідними операціями і підшивання в справи. Відомості, журнали та інші облікові регістри дооформляють, якщо є потреба, і підбирають в окремі папки. Виявлені у процесі перевірки недоліки зазначають в акті, по можливості роблять виправлення, які супроводжуються оформленням бухгалтерських довідок.

Оформляють приймання-передачу справ актом. Акт приймання-передачі складають у трьох примірниках: керівникові, колишньому і новому головному бухгалтерам, які й підписують цей документ. В акті зазначають суттєві випадки, які характеризують якість ведення бухгалтерського обліку і складання звітності на підприємстві. До акту додають опис документів, що передаються, акти проведених перевірок (акти ревізії, висновки аудитора тощо), положення про бухгалтерію, положення про облікову політику, посадові інструкції та інші організаційно-розпорядчі документи бухгалтерської служби. До акта також можуть бути додані пояснення працівника, який звільняється. Акт підписують новий і колишній бухгалтери та представник адміністрації. У разі незгоди головного бухгалтера (який приймає чи який передає справи) він має право зробити в акті відповідні мотивовані заперечення.

ТЕМА 4

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ І ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1. Мета і завдання проведення бухгалтерського контролю та його забезпечення.
2. Організаційна побудова контрольного процесу.
3. Поняття і види юридичної відповідальності бухгалтера.
4. Особливості застосування дисциплінарної і матеріальної відповідальності.
5. Адміністративна і кримінальна відповідальність бухгалтера.

1. Мета і завдання проведення бухгалтерського контролю та його забезпечення

Організація та проведення внутрішнього фінансово-бухгалтерського контролю – одним із основних обов'язків головного бухгалтера підприємства відповідно до п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Такий контроль головний бухгалтер здійснює особисто, або через підпорядкованих йому бухгалтерів, а також працівників структурних підрозділів підприємства або відділів бухгалтерської служби, які виконують функції бухгалтерів-ревізорів.

Організація та здійснення поточного бухгалтерського контролю залежить від обсягу виробничої діяльності підприємств, наявності у них виробничих одиниць та їх територіальної роз'єднаності.

Важливим елементом організації роботи керівника є керівництво підрозділами (*секторами, групами*) і контроль за виконанням відповідних доручень за розподілом роботи. *При цьому використовують різні види контролю: вибіркового, суцільного і т. ін.*

Для керівника облікової служби складають докладний план контролю, де вказують систематичну перевірку стану справ на окремих ділянках, терміни виконання та ін. Контролерами поряд із головним бухгалтером можуть бути його заступники, а у великих господарствах і *старші бухгалтери* – керівники секторів, підрозділів.

План контролю повинен бути тісно пов'язаний із загальним планом облікових, контрольних і аналітичних робіт, графіками, посадовими інструкціями.

Внутрішній контроль у цілому є компетенцією бухгалтерії, він охоплює функції і методи, за допомогою яких процеси загального документування, бухгалтерського обліку й калькулювання, а також їх виконання, перевірка та ведення повинні бути скоординовані так, щоб керівництво підприємства могло повністю покладатися на бухгалтерські дані, як *точний (детальний), правдивий*

та оперативний сигнал визнання бухгалтерського обліку, як досконалого інструменту збереження майна і контролю за виконанням поставленого завдання.

Метою внутрішньогосподарського контролю є:

- визначення фактичного стану об'єкта (або його частини) контролю на певний момент;
- перевірка відповідності фактичного стану об'єкта (або його частини) установленому законом або іншими нормативними актами, кошторисом, квотою, стандартом, лімітом та виявлення відхилень від них;
- прогнозування стану та поведінки об'єкта (або його частини) на заданий майбутній час;
- визначення місця, причини, ініціатора (винуватця) відхилення;
- забезпечення постійного стану об'єкта контролю під впливом господарського факту;
- законність або правомірність господарських операцій;
- повнота відображення господарських операцій у поточному обліку;
- доцільність господарських операцій;
- визначення причинно-наслідкових факторів господарських операцій.

Завданням внутрішньогосподарського контролю є:

- перевірка господарських операцій на виробничих об'єктах з метою недопущення перевитрат матеріальних і фінансових ресурсів,
- перевірка виконання виробничих і фінансових планів,
- перевірка раціонального використання робочої сили,
- впровадження прогресивних методів праці і технологій в виробничих одиницях, підрозділах,
- забезпечення збереженості засобів праці і товарно-матеріальних цінностей,
- забезпечення раціонального використання сировини і паливно-енергетичних ресурсів
- надання допомоги в прийнятті найбільш доцільних управлінських рішень;
- отримання інформації для оцінки правильності прийнятих рішень, своєчасності і результативності їх виконання;
- своєчасне виявлення і усунення умов і факторів, які заважають ефективному веденню виробництва;
- коригування діяльності суб'єкта господарювання та його структурних підрозділів.

Отже, внутрішній фінансово-бухгалтерський контроль здійснюють в бухгалтерії, охоплюючи роботу з метою перевірки – щодо законності, добросовісності та достовірності – господарських операцій до їх здійснення або перед їх завершенням на підставі бухгалтерських документів, а також з метою перевірки правильності функціонування бухгалтерії та вивчення результатів господарської діяльності підприємства.

Здійснення бухгалтерського контролю дає змогу розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню ряду найбільш загальних або часткових завдань, серед яких:

- сприяння досягненню цілей господарюючого об'єкта;
- попередження зривів у роботі;

- виявлення невикористаних ресурсів;
- попередження нераціональних витрат і безгосподарності;
- виявлення сутності господарських операцій;
- попередження протизаконних дій і втрат;
- прийняття коригувальних заходів;
- виявлення реальності фактичного стану об'єкта;
- виявлення результатів управлінських взаємодій;
- визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням, виявлення ступеня реалізації управлінських рішень.

Організація та здійснення поточного бухгалтерського контролю за господарсько-фінансовою діяльністю дає змогу підвищити контрольні функції бухгалтерського обліку.

Для вирішення основних завдань контролю необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне й обліково-аналітичне забезпечення контрольної діяльності.

Організаційне забезпечення контролю пов'язане з упорядкуванням стосунків між працівниками, службами з приводу контролю, впорядкуванням організації виробництва для забезпечення реалізації ефективних форм і методів контролю.

Технічне забезпечення контрольної діяльності пов'язане з відповідними технічними засобами для вимірювання, підрахунку, зважування, обмірювання тощо. Без кількісної характеристики об'єкта контролю неможливе здійснення контролю. Від ступеня надійності й точності технічних засобів контролю залежать і його результати.

Економічне забезпечення контролю пов'язане зі створенням економічної зацікавленості в проведенні контролю. Зацікавленість у контрольній діяльності виникає в тому випадку, коли результати контролю безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності даного працівника, колективу і відповідно їх стимулювання.

Юридичне забезпечення контролю пов'язане з вибором форм, методів і процедур контролю, що забезпечують повноцінну доказовість результатів контролю, однозначність у визначенні вини робітників, колективів у небажаних відхиленнях, пов'язане зі встановленням прав і обов'язків при здійсненні контролю.

Обліково-аналітичне забезпечення контролю пов'язане зі створенням системи первинного і зведеного обліку й аналізу.

Надання працівникові або колективу прав та обов'язків повинно неодмінно супроводжуватись їх повною відповідальністю за його результати у тому ступені, в якому технічно або організаційно забезпечуються умови і результати контролю.

До важливих умов контролю необхідно віднести організаційну і технічну можливість здійснення контролю, а також економічну доцільність його проведення.

Інформація, яку фіксують в обліку, зокрема в первинних документах, має пройти контрольну обробку, тобто її повинен перевірити і підтвердити не тільки працівник, який подає результати своєї праці іншому, а й працівником, котрий приймає результати праці попереднього для наступної обробки. Якщо окремі працівники поставлені в умови економічної відповідальності за результати своєї

праці, вони одночасно зацікавлені й у перевірці результатів діяльності інших працівників або колективів для фіксування різних відхилень за факторами і причинами, що від них не залежать, оскільки в протилежному випадку приймають відповідальність за їх наслідки на себе.

2. Організаційна побудова контрольного процесу.

Специфікою операцій, які здійснюються в ході контрольного процесу, на відміну від облікових та аналітичних операцій, є спрямованість на виявлення відхилень та проведення запобіжних та коригуючих заходів для досягнення відповідності економічних даних (інформації) певним критеріям (планам, стандартам, вимогам, нормативам тощо).

Організація контролю – це впорядкування взаємозв'язків в системі контролю, в межах якої здійснюються конкретні заходи, то *процес контролю фактично можна розглядати як забезпечення відповідності керованого об'єкта прийнятним рішенням з умовою успішного здійснення поставлених цілей*. Організація контролю не має такої жорсткої регламентації системою нормативних актів, як організація бухгалтерського обліку.

Процес контролю – це сукупність етапів контролю, які повторюються і певним чином організовані в просторі і часі.

З точки зору обробки даних, вищенаведені етапи контрольного процесу можуть бути оцінені як:

- 1) підготовка даних для контролю – організаційний (підготовчий) етап;
- 2) перевірка даних різними прийомами контролю – основний (поточний) етап;
- 3) узагальнення результатів контролю – заключний етап.

На *підготовчому етапі* виконуються наступні процедури, кожна з яких є сукупністю елементарних контрольних операцій:

- вибір об'єкта контролю;
- збір даних про об'єкт контролю;
- визначення і обґрунтування мети і задач контролю.

На *основному етапі* проводиться:

- вивчення об'єкту контролю в ході роботи з ним;
- застосування методичних прийомів контролю;
- попереднє узагальнення проміжних результатів.

На *заключному етапі* процесу контролю виконують:

- оформлення результатів контролю;
- гласність результатів контролю;
- розробку заходів щодо виявлення фактів;
- контроль прийнятих рекомендацій

За аналогією з обліковим та аналітичним процесами, об'єктами організації контрольного процесу виступають

1. номенклатури контрольного процесу;
2. форми відображення (носії номенклатур);

3. технологія контрольного процесу;
4. забезпечення.

Номенклатури контролю – це склад (перелік) даних (інформації), що є в законах, нормативних актах, кошторисах, квотах, планах і фактично зафіксованих характеристиках господарських фактів та процесів, які використані у контрольному процесі для підготовки управлінських рішень.

Основними критеріями відбору номенклатур контролю є:

- достовірність (правдивість) даних та інформації;
- об'єктивність (неупередженість) даних та інформації;
- економічна доцільність;
- доказовість тощо;

До контрольної номенклатури включають нормативні, планові, фактичні дані, а також дані, що отримані безпосередньо в процесі контролю. Для прикладу, виявлені при перевірці відхилення, порушення використовують, щоб зробити висновки.

На різних етапах контрольного процесу контрольні номенклатури мають свої особливості в формуванні. Контрольні номенклатури дають змогу обґрунтовано вибирати або проектувати носії, формувати контрольні таблиці, визначати обсяги робіт та інші дані для організації контрольної роботи.

Перелік використовуваних контрольних номенклатур залежить від змісту завдання, яке поставлене до виконання на вході контрольного процесу. Особливо важливим є вибір контрольних номенклатур на організаційному етапі.

Практика показує, що дотримуючись принципу раціоналізму, формування переліку номенклатур підготовчого етапу доцільно здійснювати з дотриманням наступних критеріїв:

1. відсутність дублювання даних;
2. оптимізація (фільтрування) структури номенклатури даних;
3. оптимізація процесу виконання елементарних операцій з номенклатурами даних.

Слід відзначити, що кожне контрольне завдання тісно пов'язане із процедурами облікового процесу, оскільки суть завдання пов'язана з відповідними ділянками обліку (топологічними структурними підрозділами).

Склад, зміст та формування матеріальних носіїв контрольної інформації програмою контролю, при чому результати контролю значною мірою залежать від того, які джерела інформації використовують у контрольному процесі.

Носіями контрольної інформації виступають:

- нормативно-правові акти здійснення облікової діяльності;
- внутрішньогосподарські норми, нормативи, кошториси тощо;
- облікові документи.

Слід наголосити, що від вибору носіїв інформації залежить склад контрольних номенклатур, які було визначено на основі завдання контролю.

Фактично номенклатура контрольної інформації та її носії формуються за межами контрольного процесу, і тільки незначну кількість їх створюють безпосередньо ньому. З огляду на це розрізняють *зовнішню* і *внутрішню* контрольну інформацію та її матеріальні носії.

Зовнішні носії контрольної інформації не потребують змін для проведення контролю. Форма *внутрішніх* носіїв контрольної інформації визначається об'єктами та завданням контролю, обраній методиці його проведення.

Склад методичних прийомів, що застосовуються при проведенні контрольного процесу залежить від форми здійснюваного контролю і його суб'єктів.

Підсумковий етап контрольного процесу – оформлення результатів контролю також напряму залежить від мети, об'єктів, форм методів та інших ознак контролю.

Основні форми відображення та носії підсумкової контрольної інформації можуть бути згруповані наступним чином:

- *безтекстові* – таблиці, малюнки, креслення, схеми, графіки;
- *описові* – акти перевірки, оцінні й експертні висновки.

3. Поняття і види юридичної відповідальності бухгалтера.

Особливе місце серед видів соціальної відповідальності для бухгалтера займає юридична відповідальність, що передбачає застосування до винної особи примусових заходів за вчинене правопорушення.

Юридична відповідальність як самостійний і необхідний елемент механізму правового регулювання характеризується трьома специфічними ознаками:

- 1) вона є видом державного примусу;
- 2) єдиною підставою до її застосування виступає правопорушення;
- 3) вона функціонує шляхом вжиття певних негативних заходів до осіб, що скоїли правопорушення.

Найпоширенішою у практичному відношенні вважається класифікація за галузевою ознакою (рис. 1).

Цивільно-правова-відповідальність настає за порушення договірних зобов'язань майнового характеру або через заподіяння майнової чи не майнової (моральної) шкоди, тобто за скоєння цивільно-правового правопорушення. Вона може виражатись у:

- ❖ позбавленні правопорушника певних благ матеріального характеру;
- ❖ заміні невиконаного обов'язку новим;
- ❖ приєднанні до невиконаного обов'язку нового, додаткового.

До цивільно-правової відповідальності можуть бути притягнуті особи, які ведуть облік на договірній основі, тобто позаштатні бухгалтери.

Цивільно-правова відповідальність може бути двох видів:

договірна – настає за виконання або неналежне виконання зобов'язань за договором. На правопорушника покладаються нові, додаткові обов'язки із відшкодування ним збитків або зі сплати неустойки за невиконання або неналежне виконання договірних умов. Ці обов'язки є додатковими, порівняно із основним обов'язком – виконання умов договору;

позадоговірна – настає внаслідок порушення абсолютно суб'єктивного права та полягає в тому, що на правопорушника покладається обов'язок

відшкодувати завдані збитки. В цьому випадку має місце новий юридичний обов'язок, який покладається на правопорушника замість невиконаного.

Форми і розміри позадоговірної відповідальності визначаються тільки законом, а договірної – як законом, так і умовами договору.



4. Особливості застосування дисциплінарної і матеріальної відповідальності.

Дисциплінарна відповідальність – це відповідальність за порушення трудової дисципліни на робочому місці (*тобто за невиконання посадової інструкції та правил внутрішнього трудового розпорядку*). Застосовується на підставі наказу керівника підприємства і може мати форму:

- 1) догани;
- 2) звільнення.

Якщо бухгалтеру виноситься **догана**, то слід пам'ятати, що:

- наказ про догану повинен бути пред'явлений бухгалтеру під підпис не пізніше одного місяця із дня виявлення порушення на підприємстві за умови, що з

дня його здійснення минуло не більше 6 місяців (ст. 148 КЗпП), в інших випадках такий наказ не має юридичної сили;

- перед винесенням догани в бухгалтера необхідно затребувати пояснення, що стосуються порушення;

- після закінчення року після оголошення догани (якщо до працівника не застосовується нове дисциплінарне стягнення), догана вважається автоматично знятою.

Звільнення бухгалтера в порядку застосування дисциплінарного стягнення виконується на підставі п. 3, 4, 7, 8 ст. 40 та п. 1 ст. 41 КЗпП. При цьому треба врахувати, що звільнення можливе:

- за п. 3 ст. 40, лише якщо до працівника застосовувалася догана (бухгалтеру було пред'явлено наказ про догану) і таку догану не знято на момент наступного порушення трудової дисципліни;

- за п. 4 ст. 40-у разі складання акта про прогул та обґрунтування прогулу (наприклад, пояснювальна записка працівника);

- за п. 7 ст. 40, якщо факт сп'яніння працівника підтверджується медичним висновком та іншими доказами (наприклад, пояснювальними записками інших працівників - свідків про те, що бухгалтер у нетверезому стані перебував на території підприємства);

- за п. 8 ст. 40 - лише у разі, коли факт розкрадання майна власника встановлено рішенням суду, постановою про адміністративне стягнення (ст. 24 КУпАП) або про застосування заходів громадського впливу (наприклад, затверджене протоколом зборів рішення трудового колективу);

- за п. 1 ст. 41 - навіть у разі, коли фактичний збиток підприємству відвернуто, але грубе порушення головним бухгалтером своїх обов'язків могло спричинити такий збиток (п. 7 Постанови № 9).

Матеріальна відповідальність – це стягнення з бухгалтера грошових сум збитку, нанесеного ним підприємству.

Відшкодуванню підлягає лише прямий дійсний збиток, тобто шкода майну підприємства, безпосередньо пов'язана із проступком бухгалтера.

До бухгалтера може бути застосована матеріальна відповідальність двох видів: у межах середнього місячного заробітку або повна. Утримання сум збитку із зарплати бухгалтера за наказом керівника проводиться лише в тому випадку, якщо бухгалтер згоден із розміром і формою відшкодування та якщо відшкодовуваний збиток не перевищує його середнього місячного заробітку (ст. 136 КЗпП). У решті випадків стягнути з бухгалтера розмір збитку можна лише за рішенням суду.

Розглянемо в табл. 4.1, у яких випадках до бухгалтерів застосовується повна матеріальна відповідальність (далі - ПМВ).

У решті випадків відшкодування збитку до бухгалтера застосовується матеріальна відповідальність у межах середнього місячного заробітку.

Таблиця 4.1 Повна матеріальна відповідальність

Випадки застосування до бухгалтера ПМВ	Примітки	Норма КЗпП
Із бухгалтером укладено договір про ПМВ	Такий договір можна укласти лише з повнолітніми працівниками, посада або робота яких безпосередньо пов'язана із зберіганням, обробкою, продажем, перевезенням або використанням у виробництві отриманих від підприємства цінностей. <i>Повний перелік цих посад і робіт, а також типовий договір про ПМВ міститься у додатку 1 до Постанови № 447. Тобто такий договір із бухгалтером можна укласти, тільки якщо до його обов'язку за посадовою інструкцією входить, наприклад, видача грошових коштів, і бухгалтер фактично виконує функції касира. Причому до ПМВ притягуються лише за незабезпечення бухгалтером цілості прийнятого під звіт майна (грошових коштів), а не за невиконання інших посадових обов'язків (п. 7 Постанови № 14)</i>	Частина 1 ст. 134
Цінності було отримано бухгалтером за разовим звітним документом	Наприклад, за довіреністю на отримання ТМЦ або за іншими документами було отримано <i>відрядні</i> , гроші під звіт на придбання ТМЦ тощо	Частина 2 ст. 134
Збитку завдано діями, які переслідуються в кримінальному порядку	<i>У цьому випадку</i> для притягнення до ПМВ треба отримати судовий документ, який підтверджує, що здійснення бухгалтером таких дій установлене в порядку кримінального судочинства. Бухгалтера можна притягнути до ПМВ, навіть якщо його було звільнено від кримінальної відповідальності, але суд кваліфікував його дії як кримінальний злочин (див. п. 9 Постанови № 14)	Частина 3 ст. 134
Збитку завдано бухгалтером у нетверезому стані	Як і у випадках застосування дисциплінарного стягнення, нетверезість бухгалтера може підтверджуватися як медичним висновком, так і іншими документами (наприклад, поясненнями свідків). При цьому суд має право сам оцінити їх достовірність.	Частина 4 ст. 134
Недостача, умисне знищення або псування майна	При притягненні до ПМВ за недостачу необхідно враховувати обставини роботи бухгалтера, наприклад, погані умови зберігання матеріальних цінностей або недоліки в організації праці на підприємстві (п. 19 Постанови № 14). <i>Умисне знищення або псування - це ситуація, коли бухгалтер сам зізнається, що завдав збитку підприємству навмисно, або його намір буде встановлений рішенням суду</i>	Частина 5 ст. 134
Збитку завдано не при виконанні трудових обов'язків	Наприклад , бухгалтер з'явився у вихідний день для роботи за комп'ютером в особистих цілях і пошкодив електронні бази даних підприємства	Частина 7 ст. 134

5. Адміністративна і кримінальна відповідальність бухгалтера.

Адміністративна відповідальність – це застосування до особи адміністративно-правових санкцій за вчинення адміністративного правопорушення.

Коло правопорушень, за які бухгалтер може бути притягнутий до адміністративної відповідальності, встановлено главою 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, в

галузі фінансів і підприємницькій діяльності» розділу II Кодексу України про адміністративні правопорушення (КУпАП).

Кримінальна відповідальність настає тільки внаслідок скоєння злочину – суспільно небезпечного діяння, склад якого передбачений Кримінальним кодексом України (ККУ). Порядок реалізації кримінальної відповідальності суворо регламентований і встановлений виключно Кримінальним кодексом України. До кримінальної відповідальності особа, винна у скоєнні злочину, може бути притягнена лише судом.

Бухгалтер найчастіше може бути притягнутий до кримінальної відповідальності за такими статтями ККУ:

- ст. 212 «Ухилення від сплати податків, зборів (обов’язкових платежів);
- ст. 212¹ «Ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов’язкове державне пенсійне страхування»;
- ст 364 – «Зловживання владою або службовим становищем»;
- ст. 367 – «Службова недбалість».

Перераховані вище статті ККУ встановлюють можливість настання і міру кримінальної відповідальності бухгалтера залежно від розміру несплачених сум податків, зборів (інших обов’язкових платежів) або заподіяного збитку.

МОДУЛЬ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ

Тема 5

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Організаційне забезпечення обліку.
2. Інформаційне забезпечення обліку.
3. Технічне та програмне забезпечення обліку.
4. Ергономічне забезпечення обліку.
5. Види і зміст планів розвитку бухгалтерського обліку.
6. Організація планування розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерії.
7. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку.

1. Організаційне забезпечення обліку

Організаційне забезпечення - це структура облікового апарату, зміст його завдань і функцій, регламентація апарату бухгалтерії та інших підрозділів, зайнятих обліком та контролем, організаційна регламентація облікового та контрольного процесів, організаційна регламентація функцій бухгалтерії та інших підрозділів апарату управління, організаційна регламентація праці фахівців з обліку. Для реалізації організаційного забезпечення обліку необхідно визначити структурні підрозділи, їхні завдання, регламентувати роботу облікового апарату через такі нормативні документи як положення про бухгалтерію, посадові інструкції бухгалтерів, графіки виходу на роботу, графіки проведення інвентаризації, графіки виконання тих чи інших облікових робіт.

Хоча обліковий процес в основному і здійснюється в бухгалтерії, однак деяка інформація може надходити з інших функціональних підрозділів апарату управління, а це вимагає чіткого визначення завдань і функцій як кожного із цих підрозділів, так і окремих посадових осіб. Завдання і функції бухгалтерії та інших підрозділів визначено у нормативних документах, згідно з якими для правильної організації облікової роботи потрібно:

- перш за все знати досконало предмет організації, вивчивши його у всіх деталях;
- забезпечити необхідні технічні засоби для роботи;
- правильно підібрати кадри;
- знати умови, в яких повинна виконуватися робота;
- проаналізувати ці умови, виявивши можливі перешкоди;

- діяти планомірно, ставити конкретні завдання і перевіряти їх виконання.

Функції бухгалтерії регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером та призначені для конкретних виконавців. Розподіл функцій закріплюється в «Положенні про бухгалтерську службу».

Нормативно-правове забезпечення обліку включає нормативні документи, що регламентують функціонування облікового апарату і здійснення облікового процесу. Нагадаємо коротко, що це так звані організаційні регламенти. Обов'язковими є Закон про бухгалтерський облік та звітність в Україні та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Податковий кодекс України, постанови Кабінету Міністрів України тощо. На їх основі розробляються загальногалузеві керівні матеріали, що покладені в основу тих чи інших робіт; рекомендаційні матеріали. До них належать положення про бухгалтерію, посадові інструкції, графіки, інструкції, регламенти робочого дня тощо.

2. Інформаційне забезпечення обліку

Інформаційне забезпечення обліку включає, з одного боку, **носії інформації** (документи, облікові реєстри, розрахункові таблиці, машинограми, звітні форми і т. ін.), а з іншого, воно пов'язано з широким **впровадженням** у практику обліку **сучасних засобів обчислювальної техніки**, яка вносить якісно нові зміни в обліковий процес, відкриває безмежні шляхи його удосконалення.

Щодо першої частини інформаційного забезпечення - носіїв вихідної облікової інформації, то вони (відеограми, машинограми) повинні формуватися так, щоб інформація була оптимальною за складом та відповідала вимогам не лише внутрішніх користувачів (обліку, планування, контролю, аналізу), а й зовнішніх (податкових органів, органів статистики, банків, інвесторів, власників тощо). Цю інформацію повинні надавати у такому вигляді, щоб її легко було читати, використовувати за запитом, не перевантажуючи тим самим ЕОМ.

Інший бік - це технічні можливості ЕОМ, які дозволяють вести групування первинних даних із будь-якою ступінню деталізації об'єкту за всіма його численними характеристиками. В результаті збільшується місткість інформаційних моделей, де відображаються кількісні і якісні зміни в об'єктах обліку, розширюється уявлення про глибинні процеси та явища, що відбуваються в них, і потребують впливу через функцію обліку. Використання ПЕОМ, впровадження автоматизованих робочих місць (далі - АРМ) та їх об'єднання в єдину інформаційно-управляючу інфраструктуру за допомогою засобів обміну інформацією, реалізованих на базі локальної обчислювальної системи (ЛОС), призводять до того, що АРМ бухгалтера стає ключовим елементом системи управління комп'ютеризованого підприємства.

Тому тут істотно змінюється характер інформаційних процесів, що протікають. Із сукупності завдань, що вирішуються централізовано в обчислювальному центрі підприємства, система управління перетворюється у сукупність робіт, які виконують абоненти АРМ в інтерактивному режимі. При цьому кінцеві користувачі інформацією, в тім числі й бухгалтери, замість пасивних споживачів результатів централізовано виконуваних розрахунків стають

активними учасниками процесу формування потрібних для управління даних, які безпосередньо впливають на прийняття управлінських рішень.

В умовах функціонування АРМ до компонентів інформаційного забезпечення відносять: дані, необхідні для розв'язування завдань обліку; методи і засоби подання облікових даних; систему уніфікованих документів; систему і методику створення баз даних АРМ; інформаційну взаємодію завдань обліку; АРМ; засоби формалізації запису даних, організації потоків облікової інформації, методи і засоби розподільної інформаційної системи обробки інформації; інформаційну послідовність виконання завдань обліку.

У цьому забезпеченні особливе значення має інформаційна взаємодія між автоматизованими робочими місцями бухгалтера. Інформаційні взаємовідносини комплексів завдань обліку з іншими підсистемами автоматизованої системи управління підприємством (АСУП) формуються у вигляді прямих і зворотних зв'язків. Цей взаємозв'язок забезпечується єдиною системою рахунків та їх кодів, єдністю об'єктів аналітичного обліку, кодів структурних підрозділів, єдиною нормативно-довідковою інформацією, єдиною структурою інформаційних даних.

3. Технічне та програмне забезпечення обліку

Технічне забезпечення являє собою комплекс технічних засобів і методів, на яких ґрунтується функціонування автоматизованих систем управління. Елементами технічного забезпечення є: технічні засоби, методичні матеріали, технічна документація, відповідний персонал. Комплекс технічних засобів включає: збір і реєстрацію інформації; передавання, введення у інформаційну систему, обробку, відображення, виведення даних: підготовку даних, нагромадження, зберігання і пошук інформації; передавання даних по лінії зв'язку; оргтехніку; допоміжні експлуатаційні матеріали.

Організація технічного забезпечення здійснюється на основі застосування методичних і керівних матеріалів, а також технічної документації. Методичні і керівні матеріали поділяють на загальносистемні (державні і галузеві стандарти), спеціалізовані (різного роду методики вибору комплексу технічних засобів, побудови технологічного процесу, перетворення інформації), нормативно-довідкові документи (номенклатура технічних засобів, що застосовується в АСУ, альбом структурних схем АСУ). До персоналу з технічного забезпечення відносять розробників обчислювального центру та периферійної техніки, монтажно-налагоджувальний, експлуатаційний і обслуговуючий персонал.

У сучасних умовах практично всі підприємства для ведення обліку використовують комп'ютерну техніку з відповідним програмним забезпеченням. Застосування програмного забезпечення дозволяє прискорити обробку облікової інформації та її передачу користувачам.

За функціональними можливостями бухгалтерські програми можна поділити на такі класи:

1. **Міні-бухгалтерія** – це програми, орієнтовані на малий бізнес і призначені для бухгалтерій з малою чисельністю працівників (від одного до трьох) без явного їх закріплення за конкретними розділами обліку. Такі

програми реалізують функції ведення синтетичного й аналітичного обліку, дають змогу вводити та обробляти бухгалтерські записи, оформляти невелику кількість первинних документів і формувати звітність.

2. Інтегрована бухгалтерська система - це система, орієнтована, переважно, на малий і середній бізнес, призначена для бухгалтерій чисельністю від двох до п'яти осіб. До цього класу належать програми, що об'єднують і підтримують ведення всіх основних функцій і розділів бухгалтерського обліку. Такі системи розраховані в основному на роботу на одному комп'ютері, хоча можливі варіанти їх використання на декількох комп'ютерах, а також у локальній мережі. При цьому на кожному комп'ютері відображається здебільшого вся система.

3. Бухгалтерський конструктор — це бухгалтерська система з розширеними інструментальними можливостями. Така програмна система по суті універсальна заготовка, з якої за допомогою настроювання можна зробити програму для потреб конкретного підприємства, яке має певні відмінності. Програма включає спеціальну вбудовану процедурну мову (макромову), засоби налаштування і має гнучку модульну архітектуру. Адаптація програми до конкретних умов обліку може здійснюватись або самим користувачем або представником фірми-розробника.

4. Бухгалтерський комплекс — це сукупність програм, що реалізують функції як окремих розділів обліку, так і бухгалтерського обліку в цілому. Бухгалтерський комплекс реалізується як комплекс АРМ (автоматизоване робоче місце) відповідних основних розділів або ділянок бухгалтерського обліку і передбачає мережеві засоби обміну даними між окремими АРМ та об'єднання інформації для зведення балансу, одержання синтетичних вихідних форм і формування звітності. Такі програмні засоби призначені для автоматизації роботи бухгалтерії з чисельністю персоналу більше п'яти осіб і з явним розподілом функцій між працівниками.

5. Бухгалтерія-Офіс — бухгалтерська підсистема у складі системи автоматизації управління підприємством. Компонентами системи є: функціонально повна система бухгалтерського обліку, підсистеми планування, управління, діловодства, елементи аналізу й прийняття рішень тощо.

Бухгалтерська підсистема у цій системі не є головною, більшого значення набуває підтримання функцій і завдань управління.

6. Системи на замовлення — системи на базі типового бухгалтерського ядра, що індивідуально доопрацьовуються і впроваджуються. Цьому класу притаманні індивідуальне налаштування відповідно до вимог клієнта, навчання користувачів, введення в експлуатацію та обов'язкове подальше супроводження.

7. Системи обліку в міжнародних стандартах — системи, що забезпечують підтримання як вітчизняних, так і найбільш поширених західних стандартів обліку та звітності (GAAP, IAS), підтримують декілька мов і валют, найбільш поширені форми внутрішньогосподарської звітності тощо. Таким вимогам відповідають системи, призначені для інофірм і спільних підприємств.

8. Консультаційні бухгалтерські системи — це системи для зберігання та регулярного оновлення баз нормативних документів і роботи з ними.

Представниками таких систем, зокрема, є:

- «Ліга: Закон» — спеціалізована система інформаційно-правового забезпечення, що містить нормативно-правову, консультаційну, довідкову інформацію, що регламентує питання бухгалтерського обліку, оподаткування, підприємницької діяльності. Система призначена для виконання широкого спектру завдань головного бухгалтера, аудитора, бухгалтера крупних і середніх компаній. Інформаційне наповнення системи : нормативно-правова інформація по питаннях бухгалтерського обліку, оподаткування, трудового законодавства, господарської діяльності, листи і роз'яснення, міжнародне законодавство, ситуації для бізнесу, ситуації для бухгалтера, енциклопедія бухгалтера, довідкова інформація для бухгалтера, фінансова інформація по валютному і кредитному ринках, термінологічний словник бухгалтера, календар бухгалтера, типові договори для бухгалтера, форми і бланки (у форматі Word і Excel), щотижневі і щомісячні огляди преси і новин законодавства.

4. Ергономічне забезпечення обліку

Ергономічне забезпечення працівників обліку передбачає відповідним чином організовані робочі місця бухгалтерів та обліковців, надані їм технічні засоби та методичні матеріали. У зв'язку із застосуванням ПЕОМ та створення АРМ бухгалтера потребують розв'язання проблеми різних аспектів: психологічні, фізіологічні, технічні. Реалізуються вони за допомогою ергономічного забезпечення, яке являє собою сукупність методів, методик та інструкцій, стандартів, нормативних і довідкових документів щодо виконання ергономіки в бухгалтерії.

Ергономіка вивчає питання оптимізації умов праці з проектуванням машин: людина-машина-виробниче середовище.

Це означає, що АРМ повинні бути розподілені так, щоб охопити автоматизацією весь обліковий процес, розпорошений за окремими підрозділами. Крім того, слід враховувати особливості виконуваних робіт, психологічні і фізичні властивості працівника. При наявності коштів потрібно щоб за кожним комп'ютером працював один фахівець. При цьому важливо враховувати вимоги антропометрії і біомеханіки при визначенні робочих зон бухгалтера, розташуванні елементів робочого місця, конструкції робочого сидіння. Щоб бухгалтер-оператор ефективно працював на ЕОМ слід приділяти увагу навичкам швидкості руху рук, *роботи наосліп*, знанням «меню» та файлової системи, програмним засобам управління файлами.

В умовах використання АРМ бухгалтера ергономічне забезпечення висуває такі додаткові вимоги: розподіл функцій між бухгалтером і ПЕОМ; оптимальний розподіл функцій між бухгалтером і колективом (режим праці і відпочинку, чергування видів діяльності, оптимальні психологічні показники праці); розробка послідовності дій роботи бухгалтера (алгоритму) - враховувати, що «середній» працівник за визначений час виконує функції, необхідні для його діяльності. При цьому слід врахувати, як змінюватиметься ймовірність виконання функцій при збільшенні часу, відведеного на їх виконання; раціональне розміщення технічних засобів на робочому місці (тут треба врахувати такі принципи: відповідність

робочого місця можливостям бухгалтера, розміщення важливих технічних засобів поблизу його).

Вимоги до ергономічного забезпечення робочих місць наведено в Державних санітарних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПН 3.3.2.007-98, затверджені постановою Головного державного санітарного лікаря України №7 від 10 грудня 1998 р. Керівники (власники) підприємств зобов'язані впорядкувати робочі місця користувачів ЕОМ згідно з вимогами цих правил.

Під час 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:

1. Температура повітря $20 \pm 5^{\circ}\text{C}$;
2. Відносна вологість повітря $65 \pm 15\%$;
3. Атмосферний тиск – від 84 до 107 кПа (630-800 мм. рт. ст.);
4. Максимальна запиленість повітря в приміщеннях $0,75 \text{ мг/м}^3$.

Відстань між очима працівника та екраном комп'ютера повинна бути не меншою, ніж півтори довжини діагоналі використовуваного монітора; дисплей слід розташовувати нижче від рівня очей на 15 градусів, а клавіатуру – на відстані близько 40 сантиметрів від тулуба. Відстань між робочими місцями повинна бути 0,75-0,9 м.

Рекомендовані норми освітлення службових приміщень та робочих місць:

- у разі люмінесцентного освітлення – 300 люкс;
- у разі освітлення лампами розжарювання – 150 люкс.

Бухгалтерію слід розміщувати поблизу виробництва і в одній будівлі з іншими службами управління. Якщо в умовах ручної роботи при невеликій чисельності облікового апарату (6-8 чол.) всіх працівників рекомендували зосереджувати в одній великій кімнаті, то в умовах повної комп'ютеризації доцільно у цій кімнаті відокремити кожному бухгалтеру своє місце, де буде його робочий стіл і комп'ютер. Це дозволить оптимізувати роботу кожного фахівця, дасть змогу своєчасно виконувати поставлені перед ним завдання, оскільки йому ніхто не заважатиме це робити, це також поліпшить трудову дисципліну. В окремих кімнатах розміщують осіб, які приймають відвідувачів (головний бухгалтер, касир).

Крім того, до ергономічного забезпечення відносяться такі фактори, як: кольорове оформлення інтер'єру, освітлення робочих місць, тиша, температура та вологість повітря, озеленення приміщення, естетизація робочих місць.

5. Види і зміст планів розвитку бухгалтерського обліку

Плани розвитку бухгалтерського обліку можна поділити за двома основними ознаками: за часом дії та за тематикою запланованих заходів. За часом дії їх поділяють на:

- **перспективні**, які складають на тривалу перспективу (до десяти років);

- **річні** - плани, де визначаються заходи з розвитку обліку на наступний рік;

- **поточні** (на квартал, півріччя), в яких передбачають обов'язкове виконання певних робіт у цьому періоді.

За тематикою запланованих заходів плани поділяють:

- плани удосконалення (методології, методики, організації та забезпечення обліку);

- плани розвитку бухгалтерії (структури, посад);

- плани розвитку (нормативно-правового, інформаційно-технічного, ергономічного та соціального забезпечення обліку).

План організації бухгалтерського обліку повинен мати такі основні плани:

- план складання та надання звітності;

- план надання документів у бухгалтерію та план документообігу;

- план проведення інвентаризації,

План складання та надання звітності передбачає перелік форм встановленої звітності, строки їх складання і подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається відповідним органам, так і внутрішня. План зовнішньої звітності ґрунтується на нормативно - правових актах Міністерства фінансів України, вимогах Інших керівних органів, зокрема податкової адміністрації, Держкомстату України тощо. Форми і строки складання внутрішньої звітності, необхідної для управління і контролю, визначаються керівником підприємства і головним бухгалтером. Зміст звітності, порядок її складання і подання є вихідною базою при плануванні всієї облікової роботи. Саме вимоги до звітності значною мірою визначають організацію поточного фінансового й управлінського обліку. Складання відповідних форм звітності й оперативно - аналітичної інформації закріплюється в плані за конкретними виконавцями.

План надання документів у бухгалтерію та план документообігу складається на підставі переліку типових і спеціалізованих форм документів, встановлених для підприємств даної галузі. Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства документами, виходячи із специфіки його діяльності, а також визначення послідовності проходження документів за усіма стадіями облікового опрацювання. План документації оформляється у вигляді переліку форм документів з коротким описом їх змісту або у вигляді альбому форм документів.

План документообігу, розроблений головним бухгалтером, визначає порядок роботи не тільки облікового апарату, а й інших підрозділів і служб підприємства, причетних до бухгалтерського обліку щодо оформлення господарських операцій відповідними документами. Дотримання встановленого плану документообігу забезпечує своєчасність складання й опрацювання документів, повноту і правильність облікових записів і звітних показників. Порушення плану документообігу, затримка документів на будь - якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в обліку і послаблення контролю за їх виконанням. Тому Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено, що

вимоги головного бухгалтера щодо неухильного дотримання порядку оформлення і подання в бухгалтерію первинних документів є обов'язковими для всіх підрозділів, служб і працівників підприємства.

План інвентаризації передбачає строки і порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових, коштів та інших активів підприємства, а також зобов'язань із розрахунків з різними дебіторами і кредиторами. Цим планом передбачається як повна інвентаризація, так і часткові, визначаються орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки таких інвентаризацій не повинні бути завчасно відомі матеріально-відповідальним особам. При складанні плану інвентаризації керуються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. (зі змінами та доповненнями).

6. Організація планування розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерії

Організація планування розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерії передбачається спеціальним Планом заходів щодо розвитку обліку, коли для кожного напрямку розробляють власний план. Він являє собою перелік робіт з різних напрямків та шляхи їх удосконалення. План оформлюють у окремих таблицях, де в підметі указують заходи, а в присудку - відповідальних виконавців, строки виконання, затрати на реалізацію планів, ефективність від впровадження.

План удосконалення організації облікового процесу передбачає наступні кроки:

- впровадження нових форм носіїв облікової й аналітичної інформації, які б дозволяли з найменшими затратами на папір отримувати повну і доцільну для управління та зовнішніх користувачів інформацію;
- розробку і використання раціональних форм схем документообігу та схем розв'язання аналітичних і облікових задач;
- розробку і впровадження раціональних форм бухгалтерського ліку, наприклад, поєднання централізації з децентралізацією великих комплексів;
- впровадження раціональної структури управління та доцільне розміщення в ній функції обліку, тобто доведення обліку до місць безпосередньо відбуваються господарські операції з об'єктами повинні прийматися управлінські рішення щодо правильності функціонування;
- впровадження на виробничих підприємствах нормативного обліку витрат з метою своєчасного попередження нераціонального витрачення ресурсів;
- удосконалення форм праці облікових працівників та задоволення їх матеріальних і моральних потреб, щоб бухгалтери мали бажання не лише створювати інформацію для користувачів, а й самі її використовували та приймали активну участь в управлінні господарством.

7. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку.

При плануванні перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації необхідно враховувати очікувану ефективність запланованих заходів, яка може виражатись як кількісними так і якісними показниками.

До якісних показників відносять ті, які відображають ступінь поліпшення методології, організації та техніки обліку, аналізу і контролю.

Економічні показники характеризують ефективність здійснених чи запланованих заходів.

Важливим показником, який характеризує ефективність облікових, аналітичних та контрольних робіт є їх трудомісткість та коефіцієнт зміни трудомісткості.

Одним з показників трудомісткості, який відображає ефективність організації обліку на підприємстві є показник навантаження на одного облікового працівника.

Характеризує ефективність здійснення заходів з удосконалення обліку, аналізу та контролю також показники витрат.

Серед показників витрат можна розрахувати абсолютну економію витрат.

З відносних витратних показників розраховують також коефіцієнт зміни витрат та коефіцієнт відносної економії витрат.

В певній мірі ефективність роботи бухгалтерії може характеризувати показник рівня непрямих непродуктивних витрат по підприємству. Так, внаслідок неефективної роботи бухгалтерії підприємство може сплачувати різні штрафи, пені та неустойки, які є непродуктивними витратами. Рівень непродуктивних витрат можна розраховувати до різної бази, наприклад: до загального рівня витрат по підприємству; до операційних витрат; до витрат на утримання бухгалтерії; до обсягів реалізації; до операційного прибутку тощо.

Можуть розраховуватись й інші показники ефективності проектів з удосконалення обліку та його організації. Однак, слід враховувати, що не все одразу дає ефект і не все може бути виражене в кількісному вигляді. Наприклад, не завжди можна розрахувати ефективність від підвищення рівня задоволення інформаційних потреб як самої бухгалтерії, так і керівного персоналу підприємства, а тому часто необхідно застосовувати експертні оцінки.

При плануванні перспективного розвитку бухгалтерського обліку і його організації слід розраховувати ефективність здійснення суттєвих витрат. У будь-якому разі, розрахунки ефективності мають бути перевірені на їх логічність, відповідність здоровому глузду, адже застосування невірних алгоритмів розрахунків чи неадекватне застосування можуть призвести до помилкових результатів.

Під витратами на створення (прив'язку) та впровадження проекту мають на увазі витрати замовника, пов'язані з розробкою проекту та підготовкою його до впровадження, а також налагодження та впровадження засобів передачі даних.

Одноразові витрати на розробку та впровадження проекту (K_p) визначають за формулою:

$$K_p = K_n + K_k,$$

де K_n – витрати на розробку (придбання) проектної документації та програми до умов конкретного об'єкта впровадження;

K_k – капітальні витрати на придбання обчислювальної техніки.

До витрат на розробку (придбання) проектної документації та програм K_n належать такі:

- витрати на розробку (прив'язку, придбання) проекту, а також витрати на машинний час, необхідний для налагодження програм;
- витрати на створення нормативно-довідкової інформації та залишків на початок впровадження ІСО;
- витрати на підготовку кадрів.

Тема 6

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ

- 1. Створення, оформлення і реквізити первинних документів.**
- 2. Обробка первинних документів.**
- 3. Графік документообігу.**
- 4. Електронний документообіг.**
- 5. Організація зберігання та знищення документів.**

1. Створення, оформлення і реквізити первинних документів.

Бухгалтерський облік заснований на застосуванні методу суцільного та безперервного документування всіх господарських операцій, здійснюваних підприємством. Відповідно підставою для відображення в обліку господарських операцій є первинні документи (ст. 9 Закону № 996).

Робота з первинними документами регламентується Законом № 996 і Положенням № 88. Згідно з нормами останнього первинними є документи, створені в письмовій чи електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Складають первинні документи на паперових або машинних носіях із використанням як типових первинних форм (якщо такі затверджені відповідними міністерствами), так і самостійно розроблених форм, що містять усі необхідні реквізити. Первинні документи, створені в електронній формі, у бухгалтерському обліку застосовуються за умови дотримання норм законодавства про електронний документ та електронний документообіг.

Первинні документи, як і фінансова звітність, повинні складатися українською мовою. Якщо ж первинні документи (банківські, товарні, транспортні документи тощо) оформлені іноземною мовою, то вони повинні мати автентичний переклад українською мовою.

Відповідальність за забезпечення відображення всіх господарських операцій у первинних документах і зберігання оброблених (включених до бухгалтерського обліку) документів протягом установленого строку, але не менше від трьох років, несе власник (керівник) підприємства. При цьому головний бухгалтер повинен забезпечити відображення інформації про всі операції на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку.

Для того щоб первинні документи мали юридичну силу та доказовість, вони повинні містити такі обов'язкові реквізити:

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

Записи в первинних документах, облікових регістрах повинні робитися лише темним чорнилом, кульковою ручкою, на принтері або за допомогою інших засобів, здатних забезпечити їх збереження протягом установленого законом строку зберігання документів і захист від унесення несанкціонованих і непомітних виправлень. При цьому вільні рядки обов'язково прокреслюються.

Первинний документ повинен бути підписаний посадовою особою, яка бере участь у господарській операції, а підпис може скріплюватися печаткою підприємства. Власник (керівник) підприємства розпорядчим документом повинен затвердити перелік посадових осіб, наділених правом підписувати первинні документи.

Відповідно до п. 2.5 Положення № 88 первинний документ може бути підписаний як особисто, так і з застосуванням факсиміле чи штампа. Факсиміле - це печатка, кліше, за допомогою якого відтворюється підпис особи. Використання при здійсненні операцій факсиміле, відтворення підпису за допомогою засобів механічного чи іншого копіювання, електронно-цифрового підпису або іншого аналога власноручного підпису допускається у випадках, установлених законом та іншими актами цивільного законодавства, або з письмової згоди сторін, у якій повинні міститися зразки відповідного аналога їх власноручних підписів (ст. 207 ЦК).

Крім того, підписи осіб, відповідальних за складання первинних документів на обчислювальних машинах та інших засобах оргтехніки, виконуються у вигляді пароля або іншим способом авторизації, що дає можливість однозначно ідентифікувати особу, яка здійснила господарську операцію (п. 2.5 Положення № 88).

Отже, підпис факсиміле посадових осіб може застосовуватися на будь-яких документах - як для зовнішнього користування (договорах, актах приймання-передачі, рахунках і т. д.) у разі, коли між сторонами (контрагентами) є письмова згода (у вигляді договору чи угоди) на використання факсиміле цих осіб, так і для внутрішнього. Можливість проставлення факсиміле на документах (наказах, розпорядженнях, договорах і т. д.) повинна бути зафіксована відповідним розпорядженням (наказом, інструкцією щодо застосування тощо) керівника підприємства про застосування факсиміле на конкретних документах.

2. Обробка первинних документів.

Усі первинні документи, складені різними службами, надходять до бухгалтерії, де вони підлягають бухгалтерській обробці. Під цим поняттям мають на увазі підготовку документа для перенесення його показників до облікових реєстрів. Регістри бухгалтерського обліку - це носії певного формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів і т. д., призначені для накопичення, групування та узагальнення інформації з отриманих документів. При обробці первинні документи піддаються:

- перевірі за формою і сутністю - перевіряється наявність усіх обов'язкових реквізитів, повнота та правильність заповнення, а також законність операції;
- розцінці (таксуванню) - перевіряється правильність установа цін і розрахунку підсумкових показників. Якщо операції зазначені в документі в натуральних одиницях, то проводять їх грошову оцінку (таксують);
- групуванню - документи накопичують за однорідними ознаками (наприклад, касові, з оплати праці, за прибутком і видатком, за певний період) для отримання зведених даних, що відображаються в облікових реєстрах;
- контируванню - на документах зазначають відповідні кореспондуючі рахунки.

Якщо при перевірці виявиться, що документ оформлено неправильно, його повертають виконавцю для виправлення або заміни новим.

Помилку в первинному документі виправляють так, щоб можна було прочитати виправлене. Для цього неправильний текст закреслюють і над ним пишуть правильний. Виправлення позначається написом «Виправлено» і підтверджується підписами відповідальних осіб із зазначенням дати виправлення. При цьому в деяких первинних документах виправлення не допускаються. Це, зокрема, касові та банківські документи (прибуткові та видаткові касові ордери і чеки).

Відповідно до Положення № 88 на вимогу контролюючих або судових органів чи своїх контрагентів підприємство зобов'язане зробити копії електронних документів на паперовому носію. Так, згідно з ПКУ усі податкові витрати підприємство повинне підтверджувати первинними документами. Тому всі документи, що передаються контрагентам (покупцям, замовникам), - видаткові накладні, податкові накладні та коригування до них, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг), акти приймання-передачі ОЗ, ТМЦ, касові документи та ін., - повинні бути роздруковані в паперовому вигляді.

Крім того, багато документів для внутрішнього користування, які повинні підписуватися кількома особами або комісією (наприклад, акти на списання ТМЦ та ОЗ) і затверджуватися керівником підприємства (наприклад, платіжні відомості, касові документи), також слід роздруковувати на папері.

Таким чином, усі первинні документи необхідно роздруковувати, згрупувати за певними ознаками, відобразити в реєстрах бухгалтерського обліку і зберігати на підприємстві.

3. Графік документообігу

Згідно із Законом № 996 підприємство самостійно визначає облікову політику, установлює форму бухгалтерського обліку виходячи з особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних, а також затверджує правила документообороту (ч. 5 ст. 8). Для організації оптимального документообороту розробляється графік, у якому відображають рух первинних документів (створення або отримання від інших підприємств, приймання до обліку, опрацювання, зберігання і передачу в архів). Форму графіка документообігу чинним законодавством не встановлено. Тільки Положенням № 88 визначено, що роботу з його складання організовує головний бухгалтер, а сам графік затверджується наказом керівника підприємства (п. 5).

Графік документообігу може бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням взаємозв'язку між документами та строків виконання робіт.

Працівники підприємства (майстри, табельники, начальники підрозділів, працівники фінансової служби, бухгалтерії, відділу праці та заробітної плати, відділу постачання, комірники, підзвітні особи та ін.) готують і подають документи, що належать до сфери їх діяльності, згідно із графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю вручається виписка із графіка, де перелічуються документи, які він оформляє, строки їх подання і підрозділи, куди подаються зазначені документи.

Відповідальність за дотримання графіка документообігу, своєчасне та правильне створення документів, їх передачу до бухгалтерії для відображення в бухгалтерському обліку та звітності, а також за достовірність даних, що містяться в них, несуть особи, які створили та підписали ці документи.

Складання такого графіка доцільне для будь-кого підприємства, оскільки:

- графік допоможе впорядкувати документооборот;
- наявність графіка дозволить підвищити відповідальність працівників підприємства, зайнятих виписуванням первинних документів;
- графік полегшить роботу бухгалтерії зі своєчасного відображення документів у бухгалтерському обліку, що, у свою чергу, зменшить кількість помилок і виправлень у фінансовій і податковій звітності, які чреваті штрафними санкціями;
- графік може виявитися корисним і для управлінського обліку підприємства.

4. Електронний документообіг.

Ухвалені 22 травня 2003 року Закон № 851 «Про електронні документи й електронний документообіг», а також Закон № 852 —IV «Про електронний цифровий підпис» створюють правове поле для застосування електронних документів у цивільних правовідносинах.

В Україні електронним документом називається документ, інформація в якому зафіксована у формі електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа. Таким чином, українське визначення електронного документа має

деякі особливості, що в основному акцептують увагу на наявності *обов'язкових реквізитів* — обов'язкових даних в електронному документі, без яких він не може бути підставою для його обліку і не матиме юридичної сили (ст. 1 Закону № 851). Для вітчизняних підприємців такі вимоги закону мають особливе значення, оскільки незначні, з погляду логістики, відступи в оформленні документа призводять до суттєвих податкових санкцій та інших правових неприємностей.

Отже, склад і порядок розміщення обов'язкових реквізитів визначається законодавством. Обов'язковим реквізитом для електронного документа, що використовується для ідентифікації автора чи підписання такого документа іншими суб'єктами електронного документообігу, є електронний підпис (ст. 6 Закону про електронні документи).

Електронний документ існує у двох формах: пасивній (зберігання) та активній (передача й опрацювання). Деякі закони передбачають необхідність зберігання документів, звітності та іншої інформації певний період часу. Традиційно правила зберігання регламентують порядок зберігання документів, складених на папері, але останнім часом з'явилися нормативні документи, що визначають порядок зберігання електронної документації. Так, згідно зі статтею 13 Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг», суб'єкти електронного документообігу повинні зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, яка дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях. Термін зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не менший від терміну, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

Підприємствам необхідно розробляти керівні принципи електронного документообігу і забезпечити процедуру зберігання електронної інформації, де зазначити мінімальний і максимальний період її зберігання.

Вважається, що зруйнувати або знищити електронний документ набагато простіше, ніж паперовий. Тому кожен суб'єкт електронного документообігу (автор, посередник, підписант і адресат) повинен вживати заходів для дублювання документів на кількох електронних носіях інформації і здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, установленого законодавством. Також електронні документи мають зберігатись у формі копії документа на папері (за відсутності оригіналу цього документа на папері). У разі копіювання електронного документа з електронного носія інформації обов'язково перевіряється цілісність даних на цьому носії.

Суб'єкти електронного документообігу можуть забезпечувати дотримання вимог до зберігання електронних документів:

1. Інформація, що міститься в електронних документах, має бути доступною для її подальшого використання;
2. Має бути забезпечена можливість відновлення електронного документа в тому форматі, в якому він був створений, надісланий або отриманий;
3. За потреби має зберігатися інформація, що дає змогу встановити походження та призначення електронного документа, а також дату і час його надсилання або отримання.

5. Організація зберігання та знищення документів.

Первинні документи та облікові реєстри, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. Це останній етап документообігу. Порядок зберігання документів визначено у таких нормативних документах:

- Правила роботи архівних підрозділів органів державної влади, місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій, затверджені наказом Державного комітету архівів України 16.03.2001 № 16. *Основними завданнями цих Правил є встановлення єдиного для всіх установ порядку роботи з документами від їх створення в діловодстві до передання на постійне зберігання до державних архівних установ, архівних відділів міських рад або інших архівних установ, підвищення ефективності організації архівної справи в установах, суворе дотримання вимог законодавчих та нормативно-правових актів з питань архівної справи та діловодства. Посадові особи установ несуть відповідальність за порушення законодавства про Національний архівний фонд та архівні установи.)*

- Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затверджений наказом Міністерства юстиції України 12.04.2012 № 578/5. *Цей Перелік є нормативно-правовим актом, призначеним для використання всіма організаціями при визначенні строків зберігання документів, їх відборі на постійне та тривале (понад 10 років) зберігання або для знищення. Цей Перелік може використовуватися також фізичними особами – підприємцями.*

Керівник підприємства повинен створювати необхідні умови для належного зберігання первинних документів і бухгалтерських реєстрів на підприємстві і несе відповідальність за їхнє збереження протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.

Прийняті для зберігання документи реєструють в архівній книзі або журналі.

Всю кореспонденцію, що надходить до установи, приймає канцелярія. Тут розкривають усі конверти, за винятком тих, що мають напис «особисто». Керівник канцелярії попередньо розглядає документи, що надійшли, визначає необхідність їхньої реєстрації та направляє на розгляд керівництву установи або безпосередньо виконавцям відповідно до їхніх функціональних обов'язків. Реєстрація документів може здійснюватися у спеціальних журналах або автоматизовано. Канцелярія реєструє та обробляє також вихідну кореспонденцію.

Архів - самостійна структурна частина установи (або частина служби), що відає документальним забезпеченням, яка створена для зберігання документів, закінчених у діловодстві, користування ними із службовою, виробничою, науковою та іншою метою, а також для захисту законних прав та інтересів громадян.

Правилами № 16 визначено завдання архіву:

- прийняття від структурних підрозділів установи та зберігання документів з паперовими носіями;
- контроль разом зі службою документаційного забезпечення управління

стану зберігання та правильності оформлення документів у структурних підрозділах установи;

- участь у складанні зведеної номенклатури справ установи, перевіряння відповідності формування документів у справі до затвердженої номенклатури;
- подання на державну реєстрацію документів Національного архівного фонду, ведення їхнього державного обліку та подання відомостей про їхню кількість за встановленою формою до відповідного державного архіву;
- проведення попередньої експертизи цінності документів, що зберігаються, складання та подання на розгляд експертної комісії установи описів документів Національного архівного фонду, справ з особового складу установи та актів про виділення до знищення документів, які не віднесені до складу Національного архівного фонду;
- створення та вдосконалення довідкового апарату до архівних документів;
- організація користування документами, видавання в установленому порядку архівних довідок, копій, витягів юридичним особам і громадянам;
- підготовка і передання документів Національного архівного фонду до відповідного державного архіву;
- участь у заходах з підвищення фахової кваліфікації працівників установи, які відповідають за роботу з документами.

На посаду керівника архіву установи призначають особу з вищою освітою і стажем роботи за спеціальністю не менш як три роки.

До складу документів архіву входять:

- закінчені в поточному діловодстві документи постійного та тривалого (понад 10 років) зберігання, створені структурними підрозділами установи;
- особові архівні документи працівників установи;
- документи з паперовою основою організацій-попередників установи, що ліквідовані,
- друковані видання, що доповнюють архівні документи і необхідні для науково-методичної та інформаційно-довідкової роботи архіву;
- довідковий та обліковий апарат до архівних документів. Документи передають із структурних підрозділів установи до архіву через два роки після закінчення їх у діловодстві.

Для створення єдиної системи формування справ на підприємстві створюють номенклатуру справ - систематичний перелік найменувань справ, створюваних у діловодстві, оформлених у відповідному порядку із зазначенням строків зберігання справ. Для бухгалтерських документів у номенклатурі справ є окремий розділ.

Щомісяця бухгалтерські документи підшивають у папки (справи) окремо від облікових реєстрів. Розміщують документи в папці в такому порядку, як вони записані в реєстри, що дає змогу швидко знаходити відповідні документи. Кожна папка документів супроводжується довідкою для архіву, в якій зазначають вид документів, їхню кількість і номери. На обкладинці папки записують назву справи, її порядковий номер, місяць, рік, кількість аркушів. Наприклад, в окремі папки підшивають документи з обліку матеріальних цінностей, розрахунків, касові і банківські документи тощо.

Кожна справа, включена до номенклатури, повинна мати умовне позначення арабськими цифрами - індекс. Індекс справи в номенклатурі структурного підрозділу

складається з індексу структурного підрозділу за штатним розписом або класифікатором структурних підрозділів та порядкового номера справи в межах підрозділу.

Установи зобов'язані не пізніше одного року з початку діяльності звернутися до одного з державних архівів за місцем свого знаходження для проведення експертизи цінності документів з метою їхнього можливого віднесення до Національного архівного фонду. Експертиза цінності документів установ, їхній відбір для дальшого зберігання здійснюють експертні комісії, до яких входять керівники служби документаційного забезпечення управління і архіву установи, досвідчені працівники інших структурних підрозділів і фахівці відповідного державного архіву.

Під час експертизи відбирають документи постійного та тривалого (понад 10 років) зберігання для передання до архіву установи, визначають документи тимчасового зберігання в структурних підрозділах установи, виділяють до знищення документи і справи за минулі роки. За результатами експертизи в установі складають описи справ постійного, тривалого (понад 10 років) зберігання та з особового складу, а також акти про виділення до знищення справ. Відбір документів, строки зберігання яких закінчилися, та складання акта про виділення цих документів до знищення здійснюють після зведення описів справ установи.

Акт про виділення до знищення документів складається в двох примірниках і затверджується керівником установи тільки після затвердження і погодження в установленому порядку описів справ постійного зберігання та з особового складу.

Справи, відібрані до знищення, після погодження та затвердження актів передають підприємствам із заготівлі вторинної сировини за накладними. Якщо обсяг справ, незначний, вони можуть бути спалені, про що в акті роблять позначку.

Закінчені в діловодстві справи постійного, тривалого (понад 10 років) зберігання та з особового складу треба здавати до архіву установи для дальшого зберігання та користування. Справи тимчасового зберігання (до 10 років включно) можна передавати в архів установи за рішенням її керівника.

МОДУЛЬ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Тема 7

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АКТИВІВ

1. Методологічні складові облікової політики необоротних активів.
2. Методологічні складові облікової політики оборотних активів.

1. Методологічні складові облікової політики необоротних активів.

В Положенні про облікову політику підприємства щодо обліку необоротних активів необхідно розкрити:

1. Обрані методи нарахування амортизації ОЗ, НА, МНМА, визначення терміну корисного використання та ліквідаційної вартості;

Строк корисного використання встановлюється підприємством самостійно за кожним об'єктом. При цьому враховується технічний стан об'єкта, його потужність, передбачувана інтенсивність експлуатації, правові та інші обмеження.

Ліквідаційна вартість – це вартість активів, яку підприємство передбачає отримати від реалізації об'єкта після закінчення строку його корисного використання за мінусом витрат на продаж цього об'єкта (п. 4 П(С)БО 7). В обов'язковому порядку ЛВ встановлюється лише при переоцінці об'єктів ОЗ, залишкова вартість яких дорівнює нулю (п. 17 П(С)БО 7).

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяють п'ять методів нарахування амортизації основних засобів (табл. 7.1).

2. Граничну вартісну межу (*на сьогодні найчастіше 6000 грн – вартісний критерій віднесення матеріальних цінностей до основних засобів у податковому обліку;*

3. Переоцінку об'єктів ОЗ та НА.

Згідно з п. 16 П(С)БО 7, п. 19 П(С)БО 8 підприємство має право переоцінити ОЗ та НА. При цьому НА переоцінюються тільки в разі наявності активного ринку, а МНМА та бібліотечні фонди переоцінці взагалі не підлягають, якщо амортизуються за методами „50% та 50%” або „відразу 100%”. Поріг відхилення залишкової вартості від справедливої, після якого здійснюється переоцінка, обирається підприємством самостійно (наприклад, „... в разі, якщо залишкова вартість окремого об'єкта більша, ніж на 10% відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу”). Вказується також періодичність переоцінки: щомісячно, щокварталу та раз на рік (п. 21 П(С)БО 7, п. 24 П(С)БО 8).

Таблиця 7.1 Методи нарахування амортизації та їх характеристика

Назва методу	Характеристика
1	2
<p>Прямолінійний метод</p>	<p>Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів:</p> $PСА = (ПВ - ЛВ) / СКВ,$ <p>де <i>PСА</i> – річна сума амортизації; <i>ПВ</i> – первісна вартість, <i>ЛВ</i> – ліквідаційна вартість, <i>СКВ</i> – строк корисного використання</p> <p>Переваги методу: простота розрахунку і рівномірність розподілу суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації</p> <p>Недоліки методу: не враховується моральний знос та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби основних засобів</p>
<p>Метод зменшення залишкової вартості</p>	<p>Сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.</p> <p>Річна сума амортизації визначається за формулами:</p> $PСА = Пзв * РНА,$ <p>де <i>Пзв</i> – первісна (залишкова) вартість, <i>РНА</i> – річна норма амортизації;</p> $РНА = (1 - \sqrt[n]{\frac{ЛВ}{ПВ}}) * 100\%,$ <p>де <i>n</i> – кількість років корисного використання об'єкта.</p> <p>Переваги: упродовж перших років експлуатації об'єкта за допомогою нарахування амортизації накопичується значна сума коштів, необхідних для відтворення основних засобів.</p> <p>Недоліки: складність у математичних розрахунках.</p>
<p>Метод прискореного зменшення залишкової вартості</p>	<p>Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.</p> <p>Річна сума амортизації визначається за формулою:</p> $PСА = Пзв * РНА,$ $РНА = \frac{100\%}{n} * 2,$ <p>де <i>n</i> – кількість років корисного використання об'єкта.</p> <p>Переваги і недоліки: такі ж самі, що і у метода зменшення залишкової вартості.</p>

<p>Кумулятивний метод</p>	<p>Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання. Сума чисел років – результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт.</p> <p>Річна сума амортизації визначається за формулами:</p> $PСА=(ПВ - ЛВ) * Kк,$ <p>де $Kк$ – кумулятивний коефіцієнт;</p> $Kк = \frac{n_k}{\frac{(n+1)*n}{2}},$ <p>де n_k - кількість років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта основних засобів, $\frac{(n+1)*n}{2}$ – сума чисел років корисного використання об'єкта.</p> <p>Переваги: аналогічні методу зменшення залишкової вартості.</p> <p>Недоліки: сума зносу часто не узгоджується ні з фактичним використанням основних засобів, ні з обсягом виробленої продукції.</p>
<p>Виробничий метод</p>	<p>Річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу випуску продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Вона обчислюється шляхом ділення вартості об'єкта, що амортизується, на загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити з використанням цього об'єкта.</p> <p>Річна сума амортизації визначається за формулами:</p> $PСА = \Phi_{он} * B_c,$ <p>де $\Phi_{он}$ – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг); B_c – виробнича ставка амортизації;</p> $B_c = (ПВ - ЛВ) / Z_{он},$ <p>де $Z_{он}$ - загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити.</p> <p>Переваги: простота розрахунку.</p> <p>Недоліки: неможливість визначити фактичний обсяг продукції, виробленої з використанням того чи іншого активу.</p>

4. Визначення об'єктів інвестиційної нерухомості.

Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного

капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Якщо одна частина об'єкта ОЗ використовується як операційна, а інша як ІН і вони можуть бути продані окремо (або надані у фінансову оренду), то ці частини відображаються в обліку як окремі інвентарні об'єкти (п. 6 П(С)БО 32). У такому випадку критерій віднесення нерухомості до інвестиційної підприємством не встановлюється і не використовується.

(„У разі використання об'єкта ОЗ одночасно як операційної та інвестиційної нерухомості визначати такий об'єкт об'єктом ІН за умови, що більше, ніж 50% загальної площі такого об'єкта передано в оперативну оренду”).

5. Визначити групи ІН та методи їх оцінки.

Право вибору 1 з 2-х методів оцінки ІН надане п. 16 П(С)БО 32, при цьому для кожної групи ІН можна обрати свій метод. *(п.16. Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, що визнаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів").*

6. Методи оцінки та методи амортизації довгострокових біологічних активів (розділ „Визнання та оцінка БА” П(С)БО 30).

При цьому для забезпечення організаційних основ оцінки БА і сільгоспродукції за справедливою вартістю розробляється **Положення про порядок оцінки БА і с/г продукції**, створюється постійно діюча **Комісія з визначення справедливої вартості**. У **Положенні про порядок оцінки БА і с/г продукції** поряд із загальними положеннями має бути прописаний порядок отримання достовірної інформації про активні ринки БА і с/г продукції та перелічені джерела інформації. Отримана інформація у подальшому повинна бути систематизована та вказано порядок визначення справедливої вартості. Для цього застосовують методи: аналізу контрактів, аналогів, прийняття цін, експертної оцінки комісії та сторонньої професійної оцінки. Прийняті ціни, в свою чергу, повинні бути документально оформлені.

7. Методи оцінки фінансових інвестицій.

Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною з них. Для оцінки фінансових інвестицій *на дату балансу* використовують три методи:

- 1) за амортизованою собівартістю;
- 2) за методом участі в капіталі;
- 3) за справедливою вартістю.

Ці методи мають різні сфери застосування (табл. 7.2).

Таблиця 7.2 Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу

Метод оцінки	Суть методу	Сфера застосування
За амортизованою собівартістю	Собівартість фінансової інвестиції збільшується (зменшується) на суму накопиченої амортизації дисконта (премії). Списання різниці між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт чи премія при придбанні) амортизується інвестором від дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка	Для оцінки інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення (облігації та інші подібні до них цінні папери)
За методом участі в капіталі	Фінансові інвестиції відображають за вартістю, визначеною з урахуванням змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування	Для оцінки інвестицій в асоційовані, дочірні, спільні (зі створенням юридичної особи) підприємства
За справедливою вартістю	Фінансові інвестиції на дату балансу відображають за справедливою вартістю (сума, за якою можна здійснити обмін активу або оплату зобов'язання між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами). Якщо інвестиції вільно обертаються на фондовому ринку, то справедлива вартість дорівнюватиме ринковій вартості	Для оцінки інвестицій, які не можна оцінити за методами участі в капіталі та амортизованої собівартості.

2. Методологічні складові облікової політики оборотних активів.

В Положенні про облікову політику підприємства щодо обліку оборотних активів необхідно розкрити:

1. Методи оцінки запасів при їх вибутті.

Згідно з п. 16 П(С)БО 9 підприємство може обрати різні методи оцінки запасів при вибутті (*ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, нормативних затрат, ціни продажу*), але для всіх одиниць бухобліку запасів, що мають **однакове призначення та однакові умови використання**, застосовується тільки **один метод**.

2. Порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).

ТЗВ відносять на вартість тих запасів, у зв'язку із придбанням яких вони понесені. Якщо ТЗВ неможливо персоніфікувати, їх облік ведуть на субрахунок 289 „ТЗВ”. Згідно з п. 9 П(С)БО 9 ТЗВ можуть обліковуватися на окремому субрахунку з подальшим розподілом між залишками запасів та запасів, що вибули. Розподілена сума ТЗВ списується з Кт рахунка 289 у Дт тих рахунків, за якими відображено вибуття цих запасів (*наприклад, за реалізованими товарами сума ТЗВ списується проведенням Дт 902 – Кт 289*).

3. Метод визначення величини резерву сумнівних боргів (РСБ).

Пункт 8 П(С)БО 10 передбачає величину резерву сумнівних боргів визначати за одним із методів:

- 1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- 2) застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом **застосування абсолютної суми** сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом **застосування коефіцієнта сумнівності** величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Підприємство має право застосовувати будь-який із розглянутих методів і варіантів. Найбільш прийнятним і менш трудомістким методом є метод, при якому резерв сумнівних боргів створюється і використовується не за кожним дебітором, а за групою або в цілому за дебіторами підприємства. Зазначений метод має свої переваги і в тому, що підприємства в примітках до річної фінансової звітності зобов'язані наводити суму поточної дебіторської заборгованості в розрізі її класифікації за строками погашення.

Тема 8

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

- 1. Особливості організації обліку власного капіталу.**
- 2. Методологічні складові облікової політики зобов'язань та забезпечень зобов'язань.**

1. Особливості організації обліку власного капіталу.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати такі фактори: форму власності; організаційно-правову форму господарювання; кількість засновників, а також інформацію про власний капітал, що наводиться в Положенні про облікову політику.

Статутний капітал – це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається в розмірах, визначених установчими документами господарюючого суб'єкта відповідно до чинного законодавства.

Порядок формування статутного капіталу господарськими товариствами встановлюється Цивільним кодексом України та Господарським кодексом України.

*Відповідно до ст. 57 ГКУ **статут** суб'єкта господарювання повинен містити відомості про його найменування і місцезнаходження, мету і предмет діяльності, розмір і порядок утворення статутного та інших фондів, порядок розподілу прибутків і збитків, про органи управління і контролю, їх компетенцію, про умови реорганізації та ліквідації суб'єкта господарювання, а також інші відомості, пов'язані з особливостями організаційної форми суб'єкта господарювання, передбачені законодавством.*

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу. Фінансовий стан засновників – юридичних осіб щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду господарського товариства у випадках, передбачених законом, повинен бути перевірений належним аудитором (аудиторською організацією) у встановленому порядку, а майновий стан засновників-громадян має бути підтверджений декларацією про їх доходи і майно, завіреною відповідним податковим органом.

Згідно з чинним законодавством мінімальний розмір статутного капіталу регламентований лише для господарських товариств та деяких специфічних видів діяльності, пов'язаних із фінансовими операціями. Для підприємств усіх інших організаційно-правових форм господарювання розмір визначають засновники й він залежить насамперед від виду і масштабу діяльності (табл. 7.1).

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Статутний капітал **акціонерного товариства** поділяється на заздалегідь визначену кількість акцій рівної номінальної вартості. Акції надають їх власникам право здійснювати контроль за діяльністю акціонерного товариства, а також отримувати частину прибутку. *Кожний акціонер має право володіти будь-якою кількістю акцій, якщо інше не передбачене чинним законодавством. Грошові кошти, які акціонер інвестує в товариство під час придбання акцій, використовують для фінансування діяльності товариства, спрямованої на досягнення цілей, які визначили акціонери.*

Відповідно до встановленого порядку випуску акцій можна визначити два варіанти обліку статутного капіталу:

- облік статутного капіталу як акцій, що перебувають в обігу, із числа оголошених акцій. У цьому випадку статут товариства встановлює максимальну кількість акцій статутного капіталу, які товариство може випустити протягом терміну своєї діяльності. Ця максимальна кількість має назву оголошеної кількості акцій. Кількість випущених акцій (тобто акцій, що пройшли первинне розміщення), й акцій в обігу визначається

операціями корпорації з випуску та викупу акцій. Акції статутного капіталу, які ніколи не продавали, мають назву невипущених. Таким чином, розмір статутного капіталу в цьому випадку дорівнює вартості випущених акцій, що перебувають в обігу;

- облік статутного капіталу як акцій випущених і фактично розміщених на момент визначення розміру статутного капіталу в установчих документах. У цьому випадку сума статутного капіталу, що відображена в обліку, дорівнює сумі випущених акцій на момент визначення статутного капіталу та відповідає розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства незалежно від того, перебувають ці акції в обігу чи товариство вилучило їх з обігу. У цьому випадку товариство не має невипущених акцій.

Статутний капітал товариств із обмеженою та додатковою відповідальністю, повного і командитного товариств формують за рахунок внесків його учасників та засновників.

Відповідно до п. 2 ст. 115 ЦКУ вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Майно, яке засновники надають у рахунок їх внесків, оцінюють за домовленістю зі співвласниками товариства, про що складають протокол установчих зборів. Якщо ж засновники не можуть прийти до спільної думки, то здійснюють експертну оцінку майна. Внесення часток засновниками підтверджують описом майна, який засвідчують нотаріально.

У період функціонування товариства залежно від результатів його діяльності можлива зміна (збільшення або зменшення) його статутного капіталу, причому, збільшення можливе після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів чи оплати акцій, а зменшення – не допускається за наявності заперечень кредиторів.

Будь-які, навіть передбачені установчими документами товариства, зміни статутного капіталу, не зареєстровані в установленому порядку, є порушеннями і тягнуть за собою покарання у вигляді адміністративних штрафів за порушення обліку й звітності. Державна реєстрація такого товариства може бути скасована, а саме товариство ліквідоване (статті 7, 16 та 38 Закону України «Про господарські товариства»).

Рішення товариства про зміну розміру статутного капіталу набуває чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Особливості зміни статутного капіталу АТ

***Збільшення статутного фонду** (відбувається за умови)*

Умова: повна оплата акціонерами всіх раніше випущених акцій за вартістю не нижче номінальної.

Прийняття рішення про збільшення статутного капіталу належить до компетенції:

- загальних зборів акціонерів;
- правління (якщо статутний фонд зростає не більше ніж на 1/3, і таке право правління передбачено статутом товариства).

Акціонерне товариство має право **збільшити** розмір статутного капіталу шляхом:

- **емісії додаткової кількості акцій**, причому акціонери користуються переважним правом на придбання додатково випущених акцій;

Зміни статуту, пов'язані зі збільшенням статутного капіталу, необхідно зареєструвати в органі, що зареєстрував статут акціонерного товариства, після реалізації додатково випущених акцій.

- **збільшення номінальної вартості випущених акцій.**

Зменшення статутного капіталу

Акціонерне товариство має право зменшити розмір статутного капіталу шляхом:

- **зменшення номінальної вартості акцій;**
- **зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій** в акціонерів з метою їх анулювання (якщо це передбачено в статуті АТ).

Відповідно до пункту 3 статті 155 ЦКУ, якщо після закінчення другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, товариство зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу і у встановленому порядку зареєструвати відповідні зміни до статуту. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від мінімального розміру статутного капіталу, встановленого законом, товариство підлягає ліквідації.

Зменшення статутного капіталу акціонерного товариства допускається після повідомлення про це всіх кредиторів у порядку, встановленому законом. *При цьому кредитори товариства мають право вимагати дострокового припинення або виконання товариством відповідних зобов'язань та відшкодування збитків.* АТ зобов'язане відшкодувати власникові акцій збитки, пов'язані зі зміною статутного капіталу.

В Положенні про облікову політику підприємства щодо обліку власного капіталу необхідно зазначити:

1. Базу розподілу витрат, пов'язаних з кількома операціями з інструментами власного капіталу.

Згідно з п. 27 П(С)БО 13 підприємство самостійно визначає таку базу розподілу (кількість акцій, частка в загальній сумі операцій тощо).

2. Порядок формування резервного капіталу та різних фондів за рахунок прибутку.

Фонди розвитку (кошти якого, зокрема, можна використовувати на оновлення необоротних активів при недостатності амортизаційних відрахувань), резервний капітал формуються за рахунок відрахувань прибутку відповідно до статутних документів підприємства, але створення резервного капіталу може бути вимогою законодавства (наприклад, згідно з п. 4 ст. 87 ГК господарське товариство повинно створити резервний капітал у розмірі не менше 25% статутного капіталу шляхом щорічного відрахування не менше 5% прибутку).

2. Методологічні складові облікової політики зобов'язань та забезпечень зобов'язань.

Забезпечення зобов'язань створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Згідно з п. 13 П(С)БО 11 підприємство має право створювати резерви для відшкодування майбутніх операційних витрат на :

- виплату відпусток працівникам;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів.

Зокрема, відсоток відрахувань до резерву на забезпечення оплати відпусток визначається як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці на поточний рік (*наприклад, у розмірі 7% від фактично нарахованої зарплати працівникам за місяць*).

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створене.

2. Розмір виплат працівникам за рахунок прибутку (*„5% прибутку звітного року використовувати для виплати премій за наслідками звітного року працівникам, які перебувають у трудових відносинах з підприємством станом на 30 грудня такого року, шляхом використання коефіцієнтів розподілу”*).

Інші виплати працівникам, які не визначені Положенням про облікову політику як такі, що виплачуються з прибутку, обліковуються відповідно до П(С)БО 26 та включаються до складу витрат. Якщо підприємство застосовує довгострокові програми виплат працівникам (у т.ч. по закінченні трудової діяльності) або має зобов'язання щодо виплат інструментами власного капіталу – це також зазначається в Положенні про облікову політику.

ТЕМА 9

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Організаційні засади обліку витрат.
2. Організація обліку доходів і фінансових результатів.

1. Організаційні засади обліку витрат.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити:

1. Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.

Підприємство, виходячи зі специфіки своєї діяльності, може використовувати такі методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг (п. 11 П(С)БО 15):

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (*крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг*). Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

2. Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.

П. 4 П(С)БО 18 дозволяє використовувати такі методи для оцінки:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи (*на підставі актів форми КБ-2в, КБ-3*);
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

4. Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат

Підприємство самостійно, виходячи з економічної суті витрат та специфіки діяльності, включає до такого переліку витрати і з числа наведених у п.15 П(С)БО 16.

5. Базу розподілу змінних та постійних загально виробничих витрат.

Загально виробничі витрати розподіляються і відносяться на об'єкти витрат основних галузей по закінченні року. Підприємству дано право вибрати базу розподілу згідно із П(С)БО 16 «Витрати» (п. 16):

- години праці;
- сума зарплати;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати та інше.

Для сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати в якості бази розподілу загально виробничих витрат суму фактичних прямих витрат без вартості насіння, кормів, сировини.

Загально виробничі витрати ремонтних виробництв доцільно розподіляти між окремими замовленнями пропорційно до нарахованої прямої оплати праці.

6. Оцінка зворотних відходів та супутньої продукції.

7. Перелік витрат майбутніх періодів.

8. Застосування в обліку витрат рахунків класів 8 та/або 9 Плану рахунків.

Рахунки класу 9 ведуться всіма підприємствами (крім СМП і організацій, діяльність яких не є комерційною) з відкриттям **за власним рішенням** рахунків класу 8. СМП та некомерційні організації можуть застосовувати тільки рахунки класу 8. При цьому всі витрати списуються відразу в дебет рахунка 79. У такому випадку на підставі п. 44 П(С)БО 25 підприємство повинно зазначити в положенні, яким чином буде визначати вартість залишку незавершеного виробництва і готової продукції:

- за результатами інвентаризації на кінець звітного року (кварталу);
- на підставі первинних документів, якими оформлюється рух готової продукції.

Підприємство самостійно визначає **перелік об'єктів витрат** (основного, допоміжного виробництва, інших господарств та виробництв). *При цьому потрібно враховувати вимоги П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким об'єктами витрат можуть бути визнані: вид продукції, роботи, послуги, або вид діяльності. Основний критерій при встановленні об'єктів витрат — потреба визначення пов'язаних з виробництвом витрат.* На сільськогосподарських підприємствах об'єктами обліку витрат можуть бути: галузі, виробничі підрозділи, окремі культури, групи культур (тварин), види виробництв (витрат).

Вибір методів обліку витрат. Підприємство може визначити в наказі використання окремих методів обліку витрат залежно від специфіки галузі, а також від вибору об'єкту обліку витрат:

- нормативний;
- по процесний;
- попередільний;
- поза мовний;
- «котловий».

«Котловий» метод обліку витрат найбільш прийнятний при встановленні підприємством в якості об'єкта витрат — галузі чи виду діяльності. При цьому в

наказі слід визначити спосіб розподілу витрат за об'єктами обліку (пропорційно плановим затратам, нормативним чи фактичним, що склались за останні 2-3 роки або інше).

Визначення статей витрат

Витрати групуються в обліку за елементами та статтями витрат. П(С)БО 16 «Витрати» чітко визначає такі елементи витрат:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші затрати.

Статті витрат підприємство встановлює самостійно. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств дають примірний перелік статей витрат для різних галузей. Проте цей перелік не остаточний, підприємство має право розширити його чи скоротити. При цьому слід керуватися: потребою в даній інформації (витрати по статтях), особливостями виробництва, побудовою облікових регістрів.

Найбільш раціонально встановлювати такі статті витрат, назви та зміст яких відповідає кореспондуючому рахунку або елементу витрат. Організація обліку витрат діяльності за елементами здійснюється підприємствами за умови використання ними рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

2. Організація обліку доходів і фінансових результатів

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.
2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.
3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.
8. Сума балансової вартості валюти.

Визнані доходи **класифікуються** в бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові результати». За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої діяльності»

На субрахунку 791 «**Результат операційної діяльності**» визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На субрахунку 792 «**Результат фінансових операцій**» визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів (72, 73), за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На субрахунку 793 «**Результат від іншої діяльності**» визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства (74 «Інші доходи»), за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

МОДУЛЬ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

ТЕМА 10

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ

1. Варіанти та процедури організації управлінського обліку.
2. Основні етапи впровадження управлінського обліку на підприємстві.
3. Норми професійної підготовки фахівців з управлінського обліку.
4. Підготовка наказу про організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві.

1. Варіанти та процедури організації управлінського обліку.

Організація управлінського обліку – це створення умов, необхідних для надання системі управління підприємства інформації з метою прийняття рішень та контролю за їх виконанням.

Фактори, які впливають на організацію управлінського обліку:

1. Внутрішні фактори – організаційні і техніко-технологічні особливості виробництва, форма власності. Рівень компетентності спеціалістів. Рівень централізації, рівень автоматизації інформаційних потоків.

2. Зовнішні – конкурентні, міжнародні, політичні, фактори науково-технічного прогресу.

Процедури організації управлінського обліку:

- визначення місця підрозділу по управлінському обліку в організаційній структурі підприємства;

- закріплення функціональних обов'язків і створення регламентів;

- сегментація бізнесу і формування фінансової структури управління на основі центрів відповідальності;

- класифікація витрат;

- вибір форми взаємодії управлінського і фінансового обліку;

- відображення основних положень управлінського обліку в обліковій політиці;

- підбір спеціалістів необхідної кваліфікації, які мають професійну етику, аналітичні та комунікаційні здібності, уміння слухати.

Існує кілька **варіантів організації системи управлінського обліку**:

1. З точки зору підходу до вибору плану рахунків на підприємстві:

– за допомогою розширення діючого плану рахунків і його пристосування до вимог фінансового та управлінського обліку;

– за допомогою прийняття нового робочого плану рахунків, згідно з яким всі рахунки поділяються на рахунки фінансового обліку, управлінського обліку та позабалансові;

– з використанням діючого плану рахунків.

2. Організація в системі бухгалтерського обліку:

– використання спеціальних сполучних рахунків для здійснення взаємозв'язку між фінансовим і управлінським обліком;

– здійснення взаємозв'язку між двома видами обліку оперативними методом, тобто поза системою рахунків бухгалтерського обліку. При цьому управлінський облік по відношенню до фінансового є повністю автономним;

– об'єднання управлінського обліку з оперативним, ведення управлінського обліку без використання системи бухгалтерських рахунків. Облік витрат у цьому випадку ведеться бухгалтерією за видами діяльності;

– введення єдиного плану рахунків в управлінський і фінансовий облік, тобто повна інтеграція обліку витрат і доходів в системі бухгалтерського обліку.

Для досягнення позитивних результатів, при організації управлінського обліку необхідно забезпечити:

– виділення центрів відповідальності;

– побудову механізму подання управлінської звітності;

– складання облікової матриці використання рахунків в управлінських цілях;

– складання інструкцій з відображення господарських операцій в управлінських цілях;

– розробку корпоративних стандартів на підприємстві;

– розробку бюджетного регламенту з метою середньострокового і довгострокового прогнозування та здійснення контролю поточної діяльності всіх підрозділів підприємства;

– проведення організаційних змін на підприємстві.

На вітчизняних підприємствах можливі два основні варіанти організації управлінського обліку.

Перший варіант передбачає, що всі облікові документи надходять до бухгалтера, який веде управлінський облік (або групі бухгалтерів) та має визначити, як господарські операції, що враховуються в первинних документах, повинні відобразитися в управлінському обліку. По кожному з первинних документів він формує управлінські та бухгалтерські проводки. Після формування управлінських проводок первинні документи передаються бухгалтерам, що здійснюють ведення фінансового та податкового обліку, які на підставі цих документів складають офіційні бухгалтерські проводки.

Перевага цього варіанту полягає в тому, що він найбільш точно відповідає основним принципам ведення обліку і дозволяє повніше відобразити діяльність підприємства. Недолік полягає в тому, що потрібні додаткові ресурси для створення інтегрованої бухгалтерської системи, що поєднує як типову бухгалтерську, так і управлінську конфігурації.

Другий варіант організації управлінського обліку базується на тому, що в управлінську базу даних інформація вноситься вже після того, як вона була відображена в базі даних бухгалтерського обліку. Тобто, ведуться дві паралельні бази даних. Фінансова бухгалтерія при цьому працює в звичайному режимі,

надаючи свою базу бухгалтеру, який веде управлінський облік, для її подальшої трансформації. На практиці така трансформація здійснюється, як правило, за консолідованими даними.

Другий варіант ведення управлінського обліку є привабливим своєю низькою ресурсоемністю. Він може бути впроваджений в найкоротші терміни і з мінімальними витратами: достатньо організувати додаткові робочі місця для бухгалтерів, що ведуть управлінський облік. Крім того, ефективність застосування цього варіанту буде тим вищою, чим більш істотними будуть відмінності між фінансовим і управлінським обліком. Основною умовою його ефективного застосування є детально розроблена методика переносу операцій з бухгалтерської бази даних в управлінську.

2. Основні етапи впровадження управлінського обліку на підприємстві.

Комплексні роботи щодо впровадження управлінського обліку та звітності на підприємстві можна розділити на декілька етапів:

Етап 1 Розробка та узгодження технічного завдання:

- визначення та узгодження обсягів і складу робіт;
- визначення складу звітних документів.

Етап 2 Розробка стратегії підприємства:

- побудова стратегічної карти;
- розробка збалансованої системи показників (ЗСП).

Етап 3 Аналіз та проектування організаційної та фінансової структур підприємства:

3.1. Вивчення існуючої системи організації виробництва і фінансово-економічних взаємовідносин у структурах підприємства. Розподіл основних і допоміжних функцій і функціональних взаємозв'язків між організаційними (структурними) одиницями в ході виконання основних і допоміжних бізнес-процесів. Аналіз систем: бухгалтерського обліку; планування; внутрішнього контролю; мотивації персоналу.

3.2. Розробка організаційної структури підприємства:

- структури адміністративного та функціонального підпорядкування;
- розподілу сфер відповідальності і функціональних обов'язків між підрозділами і співробітниками;
- основні та допоміжні бізнес-процеси;
- інформаційну взаємодію в рамках виконання основних бізнес-процесів;
- наявність і якість стандартів виконання робіт;
- рівень регламентації і чіткість формалізованих процедур управління (документальне забезпечення управління).

Етап 4 Впровадження нової системи управлінського обліку на підприємстві

4.1 Створення інформаційної бази для побудови системи управлінського обліку (розробка Положення з управлінського обліку та звітності, побудова управлінського плану рахунків, опис взаємодії з фінансовою звітністю);

4.2 Розробка фінансової структури підприємства (зокрема, розробка Положення про структуру центрів фінансової відповідальності, розробка відповідних посадових інструкцій);

4.3 Побудова системи управління витратами (розробка єдиної класифікації статей витрат, впровадження методики аналізу та оперативного контролю за витратами, розробка системи звітності за витратами);

4.4 Побудова системи управлінської звітності (визначення структури і форматів управлінських звітів, розробка графіка документообігу, організація зберігання документів, створення системи моніторингу повноти, достовірності та своєчасності подання звітності);

4.5 Побудова системи бюджетування (визначення видів бюджетів, необхідних для цілей планування; призначення відповідальних за складання бюджетів; розробка бюджетних форм та методики їх заповнення; визначення форм бюджетного контролю);

4.6 Автоматизація управлінського обліку і навчання персоналу (розробка опису структур даних для комплексної автоматизації управлінського обліку; проведення практичних семінарів, тренінгів для співробітників (ділові ігри за новими бізнес-процесами).

3. Норми професійної підготовки фахівців з управлінського обліку.

Інститутом управлінських бухгалтерів США (Institute of Management Accountants - ІМА) розроблено норми професійної поведінки фахівця з управлінського обліку та фінансового менеджменту, які охоплюють такі важливі аспекти, як компетентність, конфіденційність, чесність та об'єктивність (рис. 10.1).

4. Підготовка наказу про організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві

Успішність організації управлінського обліку визначається, перш за все, існуючою внутрішньою нормативною базою, що встановлює порядок обліку. Щоб прописати єдині правила і методи фіксації всіх подій (методологію управлінського обліку) потрібно розробити:

- корпоративний стандарт управлінського обліку (наприклад, Положення про управлінський облік);

- наказ про ведення управлінського обліку;

- інструкції з ведення управлінського обліку;

- план рахунків управлінського обліку (за необхідності);

- систему кодів, що використовуються для кодування статей бюджету, статей витрат, центрів відповідальності, напрямів діяльності тощо;

- порядок документообігу при веденні управлінського обліку.

Положення про управлінський облік зазвичай містить такі розділи:

1. Титульний лист – указується назва документа, місце і дата його розробки;

2. Загальні положення – порядок розробки і зміни до цього документа;

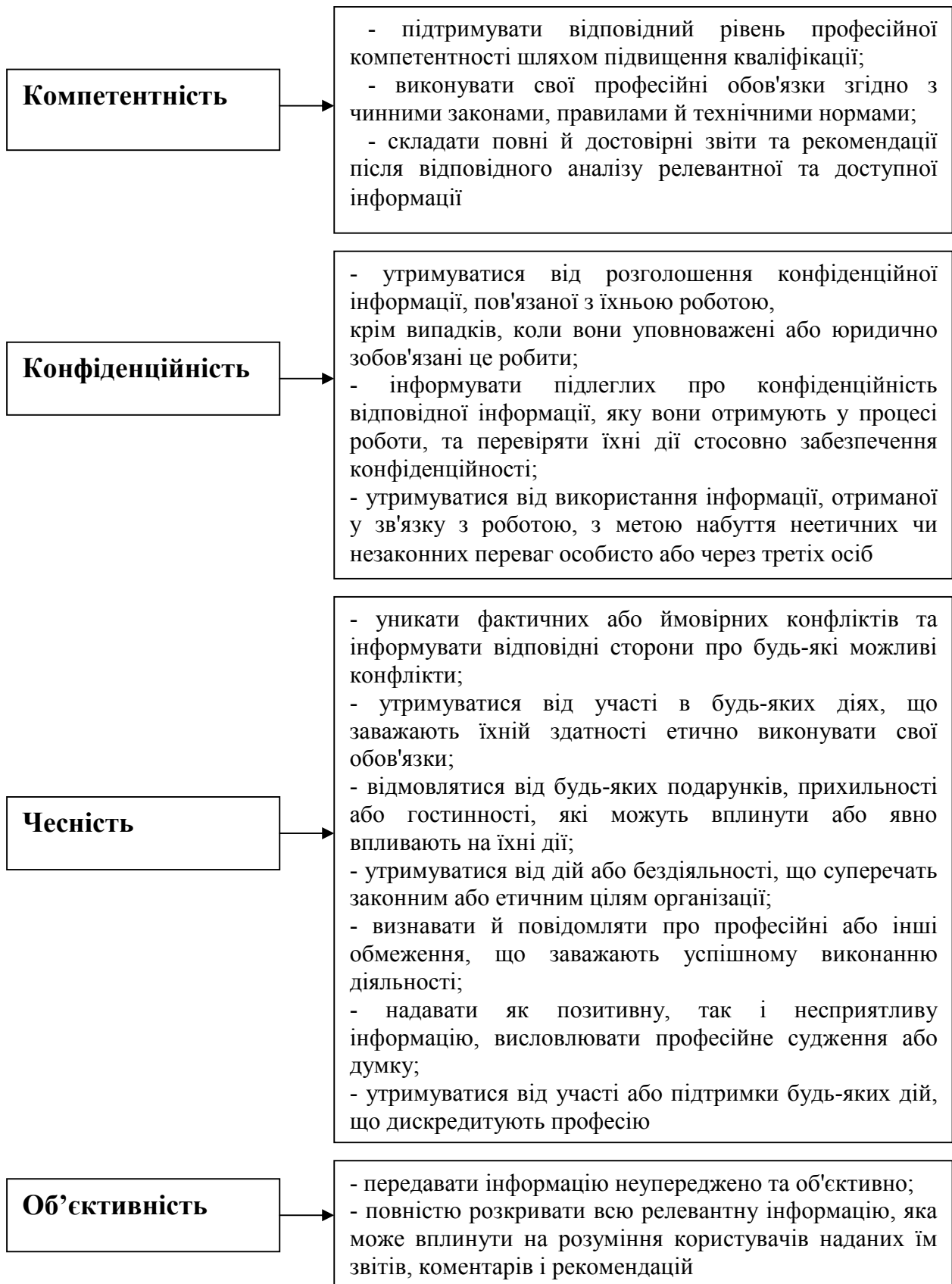


Рисунок 10.1 – Норми професійної поведінки фахівця з управлінського обліку

3. Базові принципи – теорія управлінського обліку в рамках бюджетного управління;

4. Організаційні основи – опис організаційних принципів ведення управлінського обліку на підприємстві;

5. Методологія обліку – коротка характеристика методів управлінського обліку для кожного з об'єктів обліку;

6. Техніка обліку – опис основних правил ведення управлінського обліку на підприємстві;

7. Учасники управлінського обліку – визначаються функції управлінського обліку та відповідальні за реалізацію цих функцій;

8. Порядок взаємодії різних служб підприємства щодо ведення управлінського обліку (надходження і вихід інформації);

9. Лист узгодження. *Положення про управлінський облік узгоджується з керівниками структурних підрозділів, а потім затверджується керівником підприємства.*

Щоб закріпити в наказі про ведення управлінського обліку методологію обліку, необхідно встановити такі складові:

1. **Оцінка майна підприємства.** Вартість майна (активів) підприємства може оцінюватися такими способами:

- за сумою проведених витрат із закупівлі (установки, монтажу) цього виду активу;
- за справедливою вартістю;
- за нормативною вартістю, що приписана актами державних органів або вищих організацій (материнської компанії, холдингу);
- за експертною оцінкою.

2. **Класифікація активів підприємства** (залежно від строку їх експлуатації, вартості активів тощо).

3. **Інвентаризація майна підприємства.** Окрім бухгалтерської інвентаризації, окремо для цілей управлінського обліку може проводитися управлінська інвентаризація (як повна по підприємству, так і за окремими об'єктами обліку), причому з необхідною періодичністю (місяць, квартал, рік).

4. **Переоцінка майна підприємства.** Переоцінка майна може проводитися з необхідною періодичністю як за всіма активами, так і вибірково за їх групами.

5. **Методи списання вартості основних засобів** (залежно від обраних методів нарахування амортизації для різних груп основних засобів).

6. **Методи обліку витрат.** Найбільш розповсюдженими методами обліку витрат можна вважати такі:

- прямий, або неповної собівартості (Direct Costing);
- стандартний (Standard Costing).

7. **Методи оцінки запасів при їх вибутті** (середньозваженої собівартості, ідентифікованої собівартості, ФІФО, нормативних затрат, ціни продажу). При цьому кожний із методів може розраховуватися за:

- відвантаженням активу на склад підприємства, тобто собівартість реалізованої продукції, виробленої з матеріалу, ще не оплаченого постачальникові, формується за передбачуваною величиною

майбутньої оплати (наприклад, розцінками у виставленому, але неоплаченому рахунку-фактурі);

- частковою оплатою підприємством постачання, тобто собівартість формується шляхом підсумовування величини вже здійсненої оплати і величини передбачуваної оплати (залишку платежу);
- повною оплатою підприємством постачання, тобто собівартість дорівнює сумі оплати постачання.

8. Облік вартості готової продукції. Для оцінки вартості готової, але ще не реалізованої (що знаходиться на складі підприємства) продукції можна застосовувати такі методи:

- за фактичною собівартістю: вартість готової продукції визначається за сумою фактично здійснених витрат на її виробництво (за необхідності, з урахуванням поточних витрат на зберігання);
- за фактичною собівартістю плюс стандартна націнка: до суми, розрахованої за попереднім методом, додається певний відсоток комерційної (торговельної) націнки;
- за ринковою вартістю: за наявності відповідних даних вартість готової продукції може визначатися за ціною ідентичних товарів або товарів-аналогів, що реалізуються на ринку іншими підприємствами на схожих комерційних умовах;
- за експертною оцінкою: вартість готової продукції визначається на підставі оцінок, здійснюваних особами, компетентними в ціноутворенні за цими товарами (*наприклад, керівник маркетингової служби підприємства або фахівці фірм, які займаються маркетинговими дослідженнями*);
- за нормативами, приписаними вищими організаціями: вартість готової продукції може визначатися за ціновими нормативами, приписаними підприємству його материнською компанією або холдингом.

9. Облік доходів від реалізації. Існує два основні методи визначення виручки від реалізації продукції:

- за відвантаженням – дохід нараховується у момент відвантаження продукції покупцеві (або здачі робіт замовникові);
- за оплатою – дохід нараховується у момент оплати покупцем (замовником) відвантаженої йому продукції (виконаних робіт).

10. Базова валюта. Якщо підприємство фактично здійснює свої операції в декількох валютах, то для складання консолідованих бюджетів і звітності доцільно вести управлінський облік в єдиній спеціально вибраній валюті – базовій валюті управлінського обліку. Зазвичай як така валюта вибирається будь-яка стабільна і вільно конвертована грошова одиниця (наприклад, долар США, євро, будь-яка інша, з якою працює підприємство).

11. Облік курсових різниць. Існує два основні способи списання курсових різниць на фінансові результати:

- на дату здійснення операцій: застосовується при великих обсягах валютних операцій, що вносять постійний та істотний вклад у рівень доходів або витрат;

- у кінці звітнього періоду: застосовується при незначних обсягах валютних операцій.

12. **Установлення лімітів за статтями бюджетів**, тобто встановлення меж для:

- здійснення витрат за статтями;
- списання сировини і матеріалів у виробництво та іншого вибуття ТМЦ;
- наявність залишків коштів і ТМЦ.

13. **Класифікація ремонтів** (капітальні, поточні – залежно від вартості ремонту та строку експлуатації основних засобів після ремонту).

14. **Визначення трансфертних цін**. Для більш точної оцінки господарської діяльності та її ефективності центри відповідальності (або підрозділи холдингу) можуть обліковувати передачу один одному продукції та інших ТМЦ і надання послуг не безкоштовно, а за певною вартістю – трансфертними цінами. Для відображення фактів таких передач і надання послуг в управлінському плані рахунків виділяється окремий рахунок – «Внутрішньофірмові (внутрішньо холдингові) розрахунки».

15. **Актуалізація і внесення змін до облікової політики**. Частота внесення змін до облікової політики в частині управлінського обліку повинна визначатися, з одного боку, адекватністю обліку умовам бізнесу, що змінюються, а з іншого – витратами на внесення цих змін.

16. **Установлення звітнього періоду**. Звітнім періодом з управлінського обліку зазвичай визначається календарний місяць. Можуть встановлюватися й інші періоди. Форми управлінської звітності та строки її надання затверджуються керівником підприємства.

ТЕМА 11

ФОРМУВАННЯ ТА ОПРАЦЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ, УПРАВЛІНСЬКОЇ Й ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМТВА

1. **Організація складання фінансової звітності.**
2. **Особливості формування й опрацювання управлінської звітності.**
3. **Основні підходи до складання податкової звітності.**

1. Організація складання фінансової звітності.

Заключним етапом усієї бухгалтерської роботи є складання фінансової звітності підприємства. Організація складання фінансової звітності регламентується низкою нормативних документів, в яких визначаються перелік та зразки форм, методика і техніка складання, терміни подання тощо: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності», Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28 лютого 2000 р. №419 (зі змінами та доповненнями) та ін. Зокрема, відповідно до п. 12 Порядку №419 підприємства перед складанням річної фінансової звітності зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань. Внутрішні нормативні документи з організації складання та подання звітності за призначенням готує до затвердження, як правило, головний бухгалтер з участю інших функціональних підрозділів. Деталізація видів робіт та стадій зі складання звітності відображається у графіках виконання облікових робіт.

Фінансова звітність підлягає обов'язковій формальній і арифметичній перевірці, а також перевірці за суттю. Мета формальної перевірки – виявлення повноти даних та відповідності звітності затвердженим формам, у тому числі повного заповнення необхідних реквізитів та своєчасності її подання. При арифметичній перевірці визначають правильність підсумків, порівняння з іншими даними. Перевірка за суттю передбачає перевірку взаємної ув'язки показників між формами звітності, достовірності цих даних.

Підготовка та складання річної фінансової звітності має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно: перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з бюджетом, за необхідності відкоригувати їх; визначити обсяги доходів і витрат.

Наступним кроком формування фінансової звітності є закриття рахунків доходів і витрат. Не пізніше 31 грудня або на останній день іншого періоду підприємство закриває всі рахунки, відкриті у поточному періоді. Таким чином, відповідні суми списуються на фінансові результати і рахунки закриваються. Наслідком цієї процедури є визначення чистого прибутку (збитку), його розподіл чи погашення. У кінці звітного періоду рахунок 79 «Фінансові результати» списується на відповідні субрахунки рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», залежно від отриманого результату. Підприємство розподіляє прибуток на різні цілі.

Завершальним етапом формування фінансової звітності є безпосередньо складання форм фінансової звітності, тобто узагальнення і систематизація інформації, отриманої за звітний період та перенесення її зі зведених документів (Головна книга, Оборотно-сальдова відомість). Складена фінансова звітність детально перевіряється головним бухгалтером як з огляду правильності заповнення усіх рядків форм звітності, так і на предмет їх взаємоузгодженості. Після цього головний бухгалтер і керівник детально аналізують дані форм фінансової звітності та підписують їх. За даними фінансової звітності проводять оцінку фінансового стану підприємства.

Підприємство подає фінансову звітність наступним зовнішнім користувачам: учасникам, засновникам – відповідно до вимог установчих документів; трудовим колективам (на їхню вимогу); органу, до сфери управління якого воно належить; органу державної статистики; фінансовому органу – у випадках одержання асигнувань з бюджету; іншим адресатам.

2. Особливості формування й опрацювання управлінської звітності

Управлінська звітність – це комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають результати функціонування підприємства як суб'єкта господарської діяльності, згрупованих у цілому по підприємству й у розрізі структурних підрозділів.

Основна мета управлінської звітності – задоволення інформаційної потреби керівників різних рівнів управління.

Управлінська звітність законодавчо не регулюється, тому підприємства самостійно розробляють та затверджують її. Головною умовою для забезпечення вимог щодо формування управлінської звітності, є належна організація бухгалтерського обліку в підприємствах і чітке визначення запитів користувачів.

При формуванні системи управлінської звітності необхідно:

- 1) визначити користувачів інформації;
- 2) визначити форми, терміни надання звітів і відповідальних за їх складання;
- 3) скласти схему формування управлінських звітів (методи накопичення та узагальнення інформації), визначити власників вихідної інформації;
- 4) встановити режим доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності.

Основними вимогами до формування управлінської звітності є такі:

- **своєчасність** складання і подання управлінських звітів, що обґрунтовується необхідністю швидкого реагування користувачів на відхилення від нормативів, бюджетів, галузевих показників та попередження ризикових ситуацій;

- **достовірність і точність** розрахунку показників управлінської звітності, що сприятиме посиленню аналітичної і контрольної функцій обліку в системі сучасного менеджменту;

- **співставність показників** управлінської звітності з відповідними бюджетами, що базується на єдиній методології розрахунку економічних показників для забезпечення єдиної системи прогнозування, планування, бюджетування, контролю і аналізу;

- **оптимальність** вибору показників і представлення їх в послідовності вагомості для визначених користувачами цілей;

- **економічність** звітної інформації, яка може проявитись у повній мірі лише при умові формування звітних показників за науково-обґрунтованою системою, тобто ефективного забезпечення необхідного обсягу інформації при мінімально можливих витратах на неї.

При опрацюванні даних управлінської звітності слід обов'язково здійснити аналіз відхилень планових і фактичних показників, відхилень від встановлених нормативів, причин їх виникнення, а також надати оцінку показникам діяльності центрів відповідальності тощо.

3. Основні підходи до складання податкової звітності

Податкова звітність формується відповідно до видів податків і зборів, які визначені Податковим кодексом України (ПКУ).

Податкова декларація, розрахунок, звіт – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операцій, доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Основні вимоги до податкової звітності регламентовані главою 2 «Податкова звітність» ПКУ.

Відповідно до ст. 46.3 ПКУ, якщо податкова звітність з окремого податку складається наростаючим підсумком, то податкова декларація за результатами останнього податкового періоду року прирівнюється до річної податкової декларації. У такому разі річна податкова декларація не подається.

Платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність. Фінансова звітність, що складається та подається відповідно до пункту 46.2 ПКУ платниками податку на прибуток та неприбутковими підприємствами, установами та організаціями, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації) та її невід'ємною частиною.

Форма податкової декларації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику.

У такому ж порядку встановлюються форми податкових декларацій з місцевих податків і зборів, що є обов'язковими для застосування їх платниками (податковими агентами).

Форма декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) встановлюється з урахуванням особливостей, визначених пунктом 179.9 ПКУ.

Форма спрощеної податкової декларації, що передбачена пунктом 49.2 ПКУ, та порядок переходу платників податків на подання такої декларації встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Відповідальність за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах, несуть:

1) юридичні особи, постійні представництва нерезидентів, які відповідно до ПКУ визначені платниками податків, а також їх посадові особи;

2) фізичні особи - платники податків та їх законні чи уповноважені представники у випадках, передбачених законом;

3) податкові агенти.

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору.

Податкова декларація повинна містити такі **обов'язкові реквізити**:

- 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;
- код платника податків згідно з Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України або податковий номер;
- реєстраційний номер облікової картки платника податків або серію та номер паспорта (*для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті*);
- місцезнаходження (місце проживання) платника податків;
- найменування контролюючого органу, до якого подається звітність;
- дата подання звіту (або дата заповнення - залежно від форми);
- інформація про додатки, що додаються до податкової декларації та є її невід'ємною частиною;
- ініціали, прізвища та реєстраційні номери облікових карток або інші відомості, визначені в п. 48.3 ПКУ, посадових осіб платника податків;
- підписи платника податку - фізичної особи та/або посадових осіб платника податку, визначених ПКУ, засвідчені печаткою платника податку (за наявності).

В окремих випадках, коли це відповідає сутності податку або збору та є необхідним для його адміністрування, форма податкової декларації додатково може містити такі обов'язкові реквізити:

- відмітка про звітування за спеціальним режимом;
- код виду економічної діяльності (КВЕД);
- код органу місцевого самоврядування за КОАТУУ;
- індивідуальний податковий номер згідно з даними реєстру платників податку на додану вартість за звітний (податковий) період;
- дата та номер рішення про включення неприбуткової організації до Реєстру неприбуткових установ та організацій;
- ознака неприбутковості організації;
- повне найменування нерезидента;
- місцезнаходження нерезидента;
- назва та код держави резиденції нерезидента.

Податкова декларація повинна бути підписана:

1) керівником платника податків або уповноваженою особою, а також особою, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації до контролюючого органу. У разі ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації безпосередньо керівником платника податку така податкова декларація підписується таким керівником;

Достатнім підтвердженням справжності документа податкової звітності є наявність оригіналу підпису уповноваженої особи на документі у паперовій формі або наявність в електронному документі електронного цифрового підпису платника податку.

2) фізичною особою - платником податків або його представником;

3) особою, відповідальною за ведення бухгалтерського обліку та подання податкової декларації згідно із договором про спільну діяльність або угодою про розподіл продукції.

Податкова декларація подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено ПКУ, в один із таких способів:

а) **особисто** платником податків або уповноваженою на це особою;

б) **надсилається поштою** з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

в) засобами електронного зв'язку **в електронній формі** з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Єдиною підставою для відмови у прийнятті податкової декларації засобами електронного зв'язку в електронній формі є недійсність електронного цифрового підпису такого платника податків, у тому числі у зв'язку із закінченням строку дії сертифіката відкритого ключа, за умови що така податкова декларація відповідає всім вимогам електронного документа і надана у форматі, доступному для її технічної обробки.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу та електронного цифрового підпису.

Бухгалтер виконує роботи, пов'язані з поданням електронного звіту, здійснює його підготовку відповідно до затвердженого формату за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення, направляє до центру обробки електронних звітів через телекомунікаційні канали загального користування. Центр обробки електронних звітів здійснює розшифрування звіту, перевірку його цілісності та відповідності встановленому формату, формує квитанцію про одержання електронного звіту. *Бухгалтер контролює одержання квитанції, а у разі її ненадходження має право подати електронний звіт повторно або надати звіт на паперових носіях до управління Пенсійного фонду України за місцем реєстрації як платника страхових внесків.*

З метою чіткої організації складання та подання податкової звітності на підприємстві потрібно мати детальний графік подання податкової звітності та перерахування зобов'язань. У ньому передбачають таку інформацію: назва податку; назва звітності; кому подається; відповідальний за виконання; термін подання; фактично подано; сума платежу; перерахування коштів (дата і сума). Такий графік дає змогу контролювати своєчасність складання і подання

податкової звітності, а також повноту сплати податків. Спеціалізовані газети та журнали постійно друкують готові податкові календарі, якими можна користуватися на підприємстві для складання податкових графіків.

У разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених статтею 102 ПКУ) платник податків самостійно (*у т. ч. за результатами електронної перевірки*) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених ст. 50 ПКУ), він зобов'язаний надіслати **уточнюючий розрахунок** до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (*у т. ч. за результатами електронної перевірки*) виявлені.

Платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених пунктом 50.2 ПКУ:

а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку. *Цей штраф не застосовується у разі подання уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до ст. 39 ПКУ у строк не пізніше 1 жовтня року, наступного за звітним;*

б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.

Перевірка податкової звітності здійснюється з метою підтвердження її повноти та достовірності, а також відповідності чинному законодавству України. Процес контролю зобов'язань за податками і зборами включає перевірку даних бухгалтерського обліку операцій з оподаткування, показників податкової та фінансової звітності, дотримання облікової та податкової політик підприємства з метою виключення помилок за розрахунками та відповідності вимогам податкового законодавства України.

ТЕМА 12

СИСТЕМА ЗАХИСТУ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

1. Види та організація захисту інформації.
2. Відповідальність за розголошення інформації.

1. Види та організація захисту інформації

Відповідно до Закону України «Про інформацію» від 02 жовтня 1992 р. № 2567-XII (зі змінами та доповненнями) **інформація** – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.

За порядком доступу інформація поділяється на відкриту (доступна для будь-якої зацікавленої особи) та інформацію з обмеженим доступом.

Інформацією з обмеженим доступом є конфіденційна, таємна та службова інформація.

Конфіденційною є інформація про фізичну особу, а також інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень. Конфіденційна інформація може поширюватися за бажанням (згодою) відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, а також в інших випадках, визначених законом.

Таємна інформація – це інформація, доступ до якої обмежується відповідно до частини другої статті 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» (від 13.01.2011 р. №2939-VI), розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству і державі. Таємною визнається інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю досудового розслідування та іншу передбачену законом таємницю.

До *службової* може належати така інформація:

1) що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішній службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони пов'язані з розробкою напряму діяльності установи або здійсненням контрольних, наглядових функцій органами державної влади, процесом прийняття рішень і передують публічному обговоренню та/або прийняттю рішень;

2) зібрана в процесі оперативно-розшукової, контррозвідувальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці.

Документам, що містять інформацію, яка становить службову інформацію, присвоюється гриф «для службового користування».

Згідно із Господарським кодексом України «відомості, пов'язані з виробництвом, технологією, управлінням, фінансовою та іншою діяльністю суб'єкта господарювання, що не є державною таємницею, розголошення яких може завдати шкоди інтересам суб'єкта господарювання, можуть бути визнані його комерційною таємницею». Склад і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, спосіб їх захисту визначаються суб'єктом господарювання відповідно до закону.

Суб'єкт господарювання, що є власником технічної, організаційної або іншої комерційної інформації, має право на захист від незаконного використання цієї інформації третіми особами, за умов, що ця інформація має комерційну цінність у зв'язку з тим, що вона невідома третім особам і до неї немає вільного доступу інших осіб на законних підставах, а власник інформації вживає належних заходів до охорони її конфіденційності.

Захист інформації – це сукупність правових, адміністративних, організаційних, технічних та інших заходів, що забезпечують збереження, цілісність інформації та належний порядок доступу до неї.

З метою захисту інформації за рішенням власника (керівника) підприємства розробляється і затверджується перелік відомостей, які становлять комерційну таємницю та є конфіденційними, створюється режим доступу до них і система контролю за його дотриманням, передбачаються заходи покарання до порушників.

Затверджений перелік відомостей, які становлять конфіденційну інформацію і комерційну таємницю, належить підприємству на правах власності. Для дотримання конфіденційності інформації можна встановлювати грифи секретності на її носіях. Якщо внутрішнім розпорядчим документом певний вид інформації віднесено до комерційної таємниці, то можна ставити на відповідних документах гриф «Комерційна таємниця». Їх необхідно реєструвати в журналі реєстрації документів з грифом «Комерційна таємниця». Аркуші в ньому нумерують, прошивають і опечатають.

Документи, які мають з грифом «Комерційна таємниця», приймає спеціально призначена посадова особа, яка контролює дотримання конфіденційності інформації. Документи з таким грифом формують в окрему справу. Копіювання таких документів здійснюється за письмовим дозволом керівника підприємства у присутності посадової особи, яка відповідає за формування, зберігання та розповсюдження конфіденційної інформації.

Головним пріоритетом захисту бухгалтерської інформації на підприємстві є розробка заходів спрямованих на збереження інформації, що міститься в інформаційній базі підприємства при використанні комп'ютерних технологій. *Це, передусім, пов'язано з тим, що на сьогодні найбільш поширеною є комп'ютерна форма обліку, яка передбачає застосування різних програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку. Інформація системи бухгалтерського обліку містить усі дані про господарську діяльність підприємства, і відповідно є об'єктом зацікавленості конкурентів. В результаті чого інформація системи бухгалтерського обліку повинна бути захищена на підприємстві в першу чергу.*

Для будь-якого підприємства при побудові системи безпеки облікової інформації необхідно розробити концепцію забезпечення інформаційної безпеки, можливо у формі внутрішнього документу, в якій на основі аналізу сучасного рівня та динаміки розвитку інформаційних технологій розглядається систематизоване викладення цілей, завдань та принципів досягнення потрібного рівня захисту бухгалтерської інформації.

На великих підприємствах із розвинутими комп'ютерними інформаційними системами повинні складатися власні внутрішні стандарти з організації безпеки та захисту бухгалтерської інформації. Загалом у таких стандартах мають бути вимоги до нормативно-правової бази, до систем розмежування прав доступу, контролю цілісності, криптографічного захисту інформації, а також до механізмів фізичного захисту компонентів автоматизованої системи. Крім того, стандарт має охоплювати вимоги із забезпечення безперервності захисту, наприклад вимоги до порядку і періодичності перегляду правил категоризації чи інформації привілеїв користувачів.

Завдання організації захисту та безпеки даних в бухгалтерії полягає в забезпеченні всього комплексу організаційно-технічних, організаційно-режимних заходів та кадрової роботи, спрямованої на збереження комерційної таємниці та належного контролю роботи облікових працівників.

Заходи щодо захисту облікової інформації повинні структурувати та максимально формалізувати відносини між підрозділами, документальні потоки між ними, правила спілкування відділів, правила передачі інформації між ними. Таким чином, основне завдання захисту облікової інформації підприємства полягає у необхідності визначення:

- обмеженого кола осіб, які мають доступ до певного виду як електронної інформації, так і інформації на паперових носіях;
- осіб, які мають право доступу до цієї інформації;
- місця зберігання цієї інформації;
- правил поведінки з конфіденційними документами.

З точки зору особливостей захисту бухгалтерської інформації у відповідності до нормативних документів виділено **критерії надійності** програмних систем для ведення бухгалтерського обліку:

1) *обмеження доступу* – обмеження доступу за допомогою системи паролів для читання, запису та знищення інформації, автоматичне ведення протоколів роботи;

2) *контроль за діями облікового персоналу* – перевірка правильності використання Плану рахунків, своєчасності і правильності ведення облікових реєстрів, відповідності даних синтетичного та аналітичного обліку даним бухгалтерського балансу та іншим формам звітності;

3) *архівація накопичених даних* – можливість зберігати резервні копії певний час, який залежить від швидкості оновлення даних у системі;

4) *наявність робочої документації* – у підрозділі документації мають бути приклади аварійних ситуацій і способи відновлення працездатності системи з мінімальними витратами праці та часу.

Наведені критерії повинні забезпечуватися системами захисту бухгалтерської інформації у комп'ютерній інформаційній системі підприємства. Таким чином, система захисту бухгалтерської інформації повинна складатися з чотирьох основних компонентів:

- технологічні засоби захисту бухгалтерської інформації;
- бухгалтерська модель;
- криптографічні засоби захисту бухгалтерської інформації;
- організаційні методи.

Якісна комп'ютерна система бухгалтерського обліку повинна включати наступні функції щодо безпеки даних: поділ доступу до функцій і даних системи шляхом авторизації користувачів за паролем; шифрування даних; наявність контролю за входом до системи і ведення журналу робочого часу; контроль за періодичністю створення резервних (архівних) копій інформації тощо. Дані вимоги потрібно враховувати при виборі та при придбанні програмного забезпечення для бухгалтерії, а також проводити всебічну оцінку доступних на ринку програмних продуктів.

2. Відповідальність за розголошення інформації.

За неправомірне збирання, розголошення або використання відомостей, що є комерційною таємницею, винні особи несуть відповідальність, встановлену законом.

Відповідно до Господарського кодексу України:

Неправомірним збиранням відомостей, що становлять комерційну таємницю, вважається добування протиправним способом зазначених відомостей, якщо це завдало чи могло завдати шкоди суб'єкту господарювання.

Розголошенням комерційної таємниці є ознайомлення іншої особи без згоди особи, уповноваженої на те, з відомостями, що відповідно до закону становлять комерційну таємницю, особою, якій ці відомості були довірені у встановленому порядку або стали відомі у зв'язку з виконанням службових обов'язків, якщо це завдало чи могло задати шкоди суб'єкту господарювання.

Схилянням до розголошення комерційної таємниці є спонукання особи, якій були довірені у встановленому порядку або стали відомі у зв'язку з виконанням службових обов'язків відомості, що відповідно до закону становлять комерційну таємницю, до розкриття цих відомостей, якщо це завдало чи могло задати шкоди суб'єкту господарювання.

Неправомірним використанням комерційної таємниці є впровадження у виробництво або врахування під час планування чи здійснення підприємницької діяльності без дозволу уповноваженої на те особи неправомірно здобутих відомостей, що становлять відповідно до закону комерційну таємницю.

Особа, яка протиправно використовує комерційну таємницю, що належить суб'єкту господарювання, зобов'язана відшкодувати завдані йому такими діями збитки відповідно до законодавства.

Адміністративна відповідальність за правопорушення щодо комерційної таємниці визначена Кодексом України про адміністративні правопорушення. Зокрема, передбачені різні розміри штрафів за отримання, використання, розголошення комерційної таємниці, а також конфіденційної інформації з метою заподіяння шкоди діловій репутації або майну іншого підприємця та ін.

Кримінальна відповідальність за правопорушення щодо комерційної таємниці визначена Кримінальним кодексом України. Зокрема:

- умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також незаконне використання таких відомостей, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єктові господарської діяльності, - караються штрафом від трьох до восьми тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

- умисне розголошення комерційної або банківської таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності, - карається штрафом від однієї тисячі до трьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Список рекомендованих джерел

1. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська. — Житомир : ПП „Рута”, 2005. — 527 с.
2. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : підруч. / [А. М. Коваленко, А. Г. Харитонova, С. О. Мальшакова та ін.]; за заг. ред. А. М. Коваленко. — Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. — 736 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. — Дата останнього доступу: 02.09.2018. — Назва з екрану.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/>. — Дата останнього доступу: 02.09.2018. — Назва з екрану.
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>. — Дата останнього доступу: 02.09.2018. — Назва з екрану.
6. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. В. С. Леня. — К. : Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.
7. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. — Львів : «Магнолія 2006», 2014. — 432 с.
8. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : навч. посіб. / В. П. Шило, В. В. Сопко, С. Б. Ільїна, В. Н. Васьков — К. : Конкорд, 2011. — 268 с.
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом

- Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Дата останнього доступу: 02.09.2018. – Назва з екрану.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Дата останнього доступу: 02.09.2018. – Назва з екрану.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Дата останнього доступу: 02.09.2018. – Назва з екрану.
12. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 966-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/>. – Дата останнього доступу: 02.09.2018. – Назва з екрану.
13. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. — К. : Центр навчальної літератури, 2008. — 224 с.
14. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. В. Завгородній. — К. : КНЕУ, 2004. — 411с.
15. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підруч. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. — К. : Каравела, 2009. — 624 с.
16. Фаріон І. Д. Організація обліку, контролю й аналізу : навч. посіб. / І. Д. Фаріон, І. В. Перезозова / за ред. д-ра екон. наук, проф. І. Д. Фаріона. — Тернопіль : Економічна думка, 2007. — 714 с.
17. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.] ; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. — [5-те вид., перероб. і допов.]. — К. : Алерта, 2009. — 1056 с.

Навчальне видання

Мельник Ольга Іванівна

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Курс лекцій

Формат 60x84 1/8. Ум.друк.арк 5,6
Тираж 25 прим. Зам. № ____

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54020, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.