

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ  
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

М.Ю. Карпушенко

**Конспект лекцій**

**з дисципліни**

**«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ»**

*(для студентів напрямку 0501 «Економіка підприємництва»  
спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит»)*

**Харків – ХНАМГ – 2009**

Конспект лекцій з дисципліни “Організація обліку ” (для студентів напрямку 0501 «Економіка підприємництва» спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит») / Авт.: Карпушенко М.Ю. –Х.: ХНАМГ, 2009.– 139 с.

Автор: М.Ю. Карпушенко

Рецензент: проф. Н.І. Гордієнко

Рекомендовано до видання кафедрою обліку та аудиту,  
протокол № 3 від 10.11.2008 р.

Конспект лекцій складено відповідно до навчальної і робочої програми з курсу «Організація обліку» для студентів напрямку 0501 «Економіка підприємництва» спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит» з метою сприяння глибшому вивченню курсу й закріпленню теоретичних знань.

## **ТЕМА 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 1. Сутність і принципи організації бухгалтерського обліку**
- 2. Предмет, об'єкти і методи організації бухгалтерського обліку**
- 3. Вибір форм організації бухгалтерського обліку**

### **Ключові терміни:**

**організація бухгалтерського обліку, принцип цілісності, принцип всебічності, принцип субординації, принцип динамічності, принцип випереджаючого відображення, принцип системостворюючих відносин.**

### **1. Сутність і принципи організації бухгалтерського обліку**

**Поняття «організація»** - це впорядкування і налагодження діючої системи обліку. Організація передбачає досягнення і збереження стану певної впорядкованості елементів системи в цілому, підтримку якісної визначеності.

**Організація бухгалтерського обліку** - це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу.

**Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від ряду критеріїв:**

- форми власності;
- організаційно-правової форми підприємства;
- характеру, технології і обсягу його діяльності;
- чисельності персоналу;
- структури управління та ін.

Організація бухгалтерського обліку знаходиться безпосередньо в компетенції власників підприємства або уповноваженого органу (посадової особи).

Тобто власник або виконавчий орган (посадова особа) несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, зберігання документів, реєстрів і звітності впродовж встановленого терміну (але не менше 3-х років).

Організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися з моменту створення підприємства, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність бухгалтерського обліку.

**Раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає дотримання наступних принципів:**

- **принцип цілісності** - вимагає розглядати систему як об'єкт, як цілісне явище, якість якого не зводиться до особливостей яких-небудь окремих частин, які утворюють його. Цілісність обліку системи як об'єкта виявляється у подвійному узагальненні господарських фактів-явищ і процесів;

- **принцип всебічності** - передбачає облік всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, всіх чинників, які впливають на її функціонування;

- **принцип субординації** - вимагає створення ієрархії елементів і відносин за чітко встановленими критеріями. Основним критерієм побудови ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку є адекватність організаційної і технологічної структур господарства. Наприклад, облік матеріалів будується адекватно організації складського господарства: за кожною матеріально відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів, облік витрат на виробництво - за цехами, ділянками, бригадами, продукції;

- **принцип динамічності** - встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як постійно змінні. Динамічність бухгалтерського обліку як системи обумовлена удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм здійснення розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, витрат на виробництва і калькуляцію собівартості продукції.

- **принцип випереджаючого відображення** означає постійну наявність проблем, виникнення яких обумовлено часом, а, отже, вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому;

- **принцип системостворюючих відносин** вимагає визначення саме таких зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування і розвиток.

## **2. Предмет, об'єкти і методи організації бухгалтерського обліку**

**Предмет організації бухгалтерського обліку охоплює:**

- обліковий процес;
- працю людей, які здійснюють облік;
- забезпечення достовірності обліку, контролю і аналізу.

**Об'єктами організації бухгалтерського обліку можуть бути :**

- технологія облікового процесу;
- праця працівників бухгалтерії;
- розвиток і удосконалення обліку;
- організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку.

**Мета і завдання вивчення дисципліни:** отримання знань з організації техніки обліку, контролю й аналізу на підприємстві, з раціональної структури облікового, контрольного й аналітичного процесів, організації роботи виконавців.

**Предмет вивчення** - об'єкти й методи організації облікового, контрольного та арифметичного процесів, праця людей, зайнятих на цих процесах та її забезпечення для нормального функціонування.

**У результаті вивчення дисципліни студент повинен оволодіти знаннями:**

- з принципових основ та методів організації обліку на підприємстві;

вміти:

- в умовах діяльності підприємства раціонально створювати організаційні структури облікового, контрольного й аналітичного процесу;

- формувати носії інформації;
- організовувати роботу виконавців;
- розв'язувати питання інформаційного, організаційного забезпечення;
- практично вирішувати всі нетипові ситуації в галузі організації обліку, контролю та аналізу в межах діючих підприємств.

**Методом організації бухгалтерського обліку** є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких забезпечується відображення господарської діяльності підприємства в обліку.

**Елементами методу є:**

- **документація** - відображення господарських операцій в первинних документах, що надає даним бухгалтерського обліку юридичну силу. Документ письмово підтверджує здійснення господарської операції і є підставою для відображення її в обліку.

- **інвентаризація** - спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахунку, зважування, обміру з подальшим порівнянням отриманих даних про кількість активів з даними бухгалтерського обліку. За наявності розбіжностей (надлишків або нестач) встановлюють їх причини і винних осіб з відображенням в обліку отриманих результатів у тому місяці, в якому проводилася інвентаризація;

- **система бухгалтерських рахунків** призначена для відображення господарських операцій з обліку наявності й руху господарських засобів і їх джерел.

- **подвійний запис** - спосіб відображення господарських операцій за кореспондуючими рахунками бухгалтерського обліку, при якому дотримується відповідність записів по дебету одного рахунку і кредиту іншого рахунку.

- **оцінка** (грошова) - застосовується для відображення різноманітних господарських засобів в єдиному грошовому вимірнику для узагальнення показників в обліку;

- **калькуляція** - спосіб підрахунку всіх витрат підприємства, які формують собівартість готової продукції, з тим, щоб скориставшись цим показником, беззбитково визначити відпускну вартість одиниці готової продукції;

- **бухгалтерський баланс**-одна з форм фінансової звітності, що складається на дату балансу на підставі показників за рахунками бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вираженні і відображає загальну вартість господарських засобів підприємства і загальну суму джерел їх формування.

Інші форми звітності, так само як і баланс, за допомогою системи взаємозв'язаних показників відображають за звітний період наростаючим підсумком результати фінансово-господарської діяльності підприємства.

### **3. Вибір форм організації бухгалтерського обліку**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно вибирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

**1. Введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.** При цьому в разі потреби підприємство може виділяти філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з подальшим включенням їх показників у фінансову звітність підприємства. Це традиційна форма організації ведення бухгалтерського обліку, якою на сьогоднішній день користується більшість підприємств.

**2. Користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи.** При цьому між підприємством і бухгалтером-підприємцем укладається договір на надання послуг з ведення бухгалтерського обліку, який зі своєю суттю є договором цивільно-правового характеру. Правові відносини між сторонами

регулюються Цивільним кодексом України. При укладенні договору на ведення бухгалтерського обліку слід чітко визначити обов'язки бухгалтера-підприємця і його відповідальність. У разі доручення такому бухгалтеру ведення податкового обліку і складання звітності це повинно бути передбачено в договорі як окрема умова. У разі порушення договірних умов бухгалтер-підприємець несе цивільно-правову відповідальність згідно з умовами договору. Як правило, при укладенні такого договору передбачається повна матеріальна відповідальність бухгалтера-підприємця за дії, що призвели підприємство до матеріальних втрат.

**3. Ведення на договірних основах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою.** Таку форму ведення бухгалтерського обліку доцільно використовувати на малих і середніх підприємствах.

Перевага цієї форми: в аудиторських фірмах працюють фахівці високої кваліфікації, які добре знають законодавство з бухгалтерського обліку і оподаткування, постійно відстежують всі зміни, що відбуваються на законодавчому рівні.

Відповідальність спеціалізованих фірм за неналежне виконання обов'язків встановлюється в договорі у вигляді матеріальної відповідальності і застосування санкцій за порушення договірних зобов'язань.

**4. Самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства**

Підприємство може не користуватися послугами бухгалтера, якщо його функції буде виконувати власник підприємства або призначений ним керівник. Ця форма організації бухгалтерського обліку застосовується на невеликих приватних підприємствах. Таку форму забороняється використовувати на підприємствах, звітність яких повинна обнародуватися (акціонерні товариства, банки, інвестиційні компанії та ін.). Обґрунтований вибір однієї з чотирьох організаційних форм ведення бухгалтерського обліку має для підприємства важливе значення.



### **Контрольні запитання:**

1. Яку роль виконує організація бухгалтерського обліку в системі управління підприємством?
2. У чий компетенції знаходиться організація бухгалтерського обліку на підприємстві?
3. Який предмет дисципліни "Організація обліку"?
4. Які об'єкти дисципліни "Організація обліку"?
5. Яких принципів необхідно дотримуватися для раціональної організації бухгалтерського обліку?
6. Які методи організації бухгалтерського обліку?
7. Які вимоги ставляться до організації бухгалтерського обліку?
8. У чому полягає системний підхід до організації бухгалтерського обліку?
9. Які форми організації бухгалтерського обліку Вам відомі?

### **Література: 1,2,3,4**

## **Тема 2. ОРГАНІЗАЦІЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **1. Основні принципи облікової політики**

### **2. Порядок складання облікової політики**

### **Ключові терміни :**

#### **облікова політика**

### **1. Основні принципи облікової політики**

**Облікова політика**-сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Формування статей фінансової звітності повинне здійснюватись відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Як

відомо, П(С) БО передбачають можливість застосування різних методів щодо оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат у фінансовій звітності. Залежно від обраних методів показники фінансової звітності можуть мати різні значення.

Конкретні принципи, методи й процедури, що використовуються для складання відповідної статті фінансової звітності, утворюють елемент облікової політики.

**В основу формування елементів облікової політики підприємства покладені наступні принципи підготовки фінансової звітності:**

- обачності;
- повного висвітлення;
- автономності;
- послідовності;
- безперервності;
- нарахування та відповідності доходів і витрат;
- превалювання змісту над формою;
- історичної (фактичної) собівартості;
- єдиного грошового вимірника;
- періодичності.

Згідно з П(С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (далі - П(С)БО 1) фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципу послідовності, що передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики.

Зміна облікової політики відбувається у таких випадках:

- при зміні статутних документів;
- при зміні вимог органу, який затверджує П(С) БО;
- якщо такі зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики її встановлення для подій і операцій, що не відбувалися раніше на підприємстві або що відрізняються від попередніх. Наприклад, не вважатиметься зміною облікової політики ухвалення рішення про особливості обліку доходів за довгостроковими договорами, якщо на підприємстві їх до цього не було.

**У разі зміни облікової політики підприємству потрібно розкрити:**

- причини й сутність змін;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року;
- факт повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність такого перерахунку.

У примітках до фінансової звітності підприємства треба описати принципи оцінки статей звітності й методи обліку за окремими статтями звітності.

Наказ про облікову політику підприємства видає на початок року керівник підприємства. Він є керівництвом до дії для працівників бухгалтерії або інших посадових осіб, які виконують ці обов'язки.

**Розпорядчий документ про облікову політику повинен складатися з двох частин:**

- Порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що визначає організаційні заходи;
- Облікова політика підприємства, що визначає облікові принципи й процедури.

В основу першої частини повинні бути покладені норми ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що визначають порядок організації і ведення бухгалтерського обліку.

## **2. Порядок складання облікової політики**

**Розділ облікової політики, що регулює порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві, повинен визначати:**

- суб'єкта, який здійснює облік (бухгалтерська служба, бухгалтер, керівник, приватний підприємець, аудиторська служба );
- обов'язки і відповідальність бухгалтера або іншої особи, яка виконує ці функції, і керівника ;
- систему бухгалтерського обліку (журнально-ордерна, спрощена без реєстрів , меморіально-ордерна та ін.);
- межу істотності інформації (перевищення граничного розміру цієї межі може впливати на рішення користувачів фінансової звітності);
- системи і форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку;
- делегування прав працівників на підписання бухгалтерських документів;
- порядок і періодичність проведення інвентаризації;
- технологію обробки документації і правила документообігу;
- систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- ведення обліку філіями, представництвами та іншими відособленими підрозділами.

Розділ "Облікова політика підприємства" в наказі повинен передбачати вибір підприємством тільки тих принципів і методів, які представлені в стандартах в декількох варіантах. Підприємство повинне самостійно вибрати один з них і зафіксувати свій вибір в наказі.

У розділі "Облікова політика" повинні бути зафіксовані положення, наведені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1 - Елементи облікової політики, що встановлюються підприємством

№ п/п	Елементи Облікової політики	Положення, що встановлюються в обліковій політиці
1	2	3
<b>1. Основні засоби</b>		
1.1	Вартісні критерії	Вартісні критерії основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів встановлюються підприємством самостійно.
1.2.	Амортизація основних засобів	Амортизація основних засобів нараховується одним з наступних методів: - прямолінійним; - виробничим; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивним; - зменшення залишкової вартості; -податковим.
1.3.	Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів	Амортизація МНМА нараховується одним з наступних методів: - прямолінійним; - виробничим; - 50% в першому місяці використання об'єкта і останні 50%-в місяці його вилучення з активів; - нарахування 100% вартості, що амортизується, в першому місяці.
1.4.	Переоцінка	Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. Межа суттєвості встановлюється підприємством самостійно.
<b>2. Нематеріальні активи</b>		
2.1	Амортизація нематеріальних активів	Амортизація нематеріальних активів нараховується одним з наступних методів: - прямолінійним; - виробничим; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивним; - зменшення залишкової вартості; -податковим.
2.2.	Переоцінка	Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. При цьому умови переоцінки встановлюються підприємством самостійно.

1	2	3
2.3.	Термін використання нематеріальних активів	Підприємство самостійно встановлює термін використання нематеріальних активів
<b>3. Фінансові інвестиції</b>		
3.1	Методи відображення фінансових інвестицій	Залежно від виду фінансових інвестицій вони відображаються в обліку наступним чином: - за справедливою вартістю; - за собівартістю інвестицій з урахуванням зменшення корисності; - за методом участі в капіталі; - за амортизованою собівартістю. Підприємство повинно визначити до якого саме виду інвестицій відносяться інвестиції, що обліковуються
<b>4. Запаси</b>		
4.1.	Облік транспортно-заготівельних витрат	Транспортно-заготівельні витрати відображають одним з наступних методів: - транспортно-заготівельні витрати узагальнюють на окремому субрахунку обліку запасів з подальшим віднесенням до вартості запасів, що вибули, застосовуючи розрахунок середнього відсотку; - транспортно-заготівельні витрати списуються до первісної вартості запасів, що надходять на підприємство.
4.2.	Оцінка вибуття запасів	При передачі запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінку їх здійснюють за одним з наступних методів: - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних витрат; - ціни продажу.
4.3	Оцінка за чистою вартістю реалізації	Підприємство самостійно встановлює умови, при яких необхідно оцінювати вартість запасів за чистою вартістю реалізації, та критерії такої оцінки

1	2	3
<b>5. Дебіторська заборгованість</b>		
5.1.	Метод розрахунку резерву сумнівних боргів	Резерв сумнівних боргів нараховується одним з наступних методів: - виходячи з абсолютної суми сумнівних боргів; - виходячи з розрахунку коефіцієнта сумнівності.
<b>6. Зобов'язання</b>		
6.1.	Створення забезпечень	Підприємство може створювати наступні види забезпечень: - для відшкодування подальших (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; - на додаткове пенсійне забезпечення; - на виконання гарантійних зобов'язань; - на реструктуризацію; - на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами. Умови і порядок створення таких забезпечень встановлюються підприємством самостійно.
<b>7. Дохід</b>		
7.1.	Метод оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	-вивченням виконаної роботи; -визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; -визначенням 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.
<b>8. Витрати</b>		
8.1.	Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості	Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством самостійно
8.2.	Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Методи калькулювання виробничої собівартості встановлюються підприємством самостійно

8.3.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством самостійно
8.4.	Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат	Облік витрат може вестися таким чином: - за допомогою рахунків класу 9; - за допомогою рахунків класу 8 і 9; - за допомогою рахунків класу 8.
8.5.	База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Підприємство може встановити наступні бази розподілу: - години праці; - заробітна плата; - обсяг діяльності; - прямі витрати; - інші.
<b>9. Податок на прибуток</b>		
9.1	Період розрахунку відстрочених податкових активів та зобов'язань	Розрахунок відстрочених податкових активів та зобов'язань може проводитися: - кожний квартал; - один раз на рік.
<b>10. Фінансові інструменти</b>		
10.1	Методи визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу	- за фактичною собівартістю; - за справедливою вартістю; - за амортизованою собівартістю.
<b>11. Будівельні контракти</b>		
11.1	Метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися одним з наведених методів: -вимірювання та оцінка виконаної роботи; -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.



1	2	3
11.2	База розподілу загально виробничих витрат при нормальній потужності	База розподілу загально виробничих витрат при нормальній потужності може бути встановлена пропорційно: - прямим витратам; - обсягам доходів; - прямим витратам на оплату праці; - відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо.
<b>12. Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін</b>		
12.1	Перелік пов'язаних сторін	Встановлюється перелік пов'язаних сторін: - материнське (холдингове) і його дочірні підприємства; - спільні підприємства і контрольні учасники спільної діяльності; - підприємство-інвестор і його асоційовані підприємства; - підприємства і фізичні особи, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також близькі члени родини кожної такої фізичної особи; - особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени родини таких осіб.
12.2	Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється одним з наступних методів: - порівнюваної неконтрольованої ціни; - ціни перепродажу; - «витрати плюс»; - балансової вартості.
<b>13. Консолідована фінансова звітність</b>		
13.1	Погодження облікової політики групи підприємств	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності
<b>14. Вплив змін валютних курсів</b>		
14.1	Перерахунок статей звітності дочірнього підприємства в іноземній валюті в національну валюту	Для перерахунку доходів, витрат в іноземній валюті застосовується: - середньозважений валютний курс відповідного місяця; - валютний курс на дату відображення доходів, витрат.
<b>15. Фінансова звітність за сегментами</b>		
15.1	Види існуючих сегментів	Встановлюють види сегментів, пріоритетний вид сегмента, порядок ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках

### **Контрольні запитання:**

1. Ким і в які терміни видається наказ про облікову політику?
2. З яких частин повинен складатися наказ про облікову політику?
3. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві"?
4. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку основних засобів і нематеріальних активів?
5. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку дебіторської заборгованості?
6. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку запасів?
7. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку доходів?
8. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку витрат?
9. Які положення повинні бути зафіксовані в розділі "Облікова політика" стосовно обліку поточних зобов'язань?
10. Яка інформація про облікову політику розкривається у «Примітках до фінансової звітності»?
11. Які категорії користувачів інформації можуть бути зацікавлені в ознайомленні з обліковою політикою підприємства?

**Література: 1,2,3,4**

### **ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ**

1. **Обліковий процес як сукупність і об'єкт організації. Етапи облікового процесу**
2. **Організація відображення облікової інформації в носіях облікової інформації**

**3. Організація документообігу і документопотоків облікового процесу на різних етапах: первинного, поточного і підсумкового обліку**

**4. Зберігання, утилізація документів, оформлення документів при передачі справ**

**Ключові терміни:**

**первинний облік, поточний облік, підсумковий облік, раціональні носії інформації, уніфікація документів, стандартизація документів, документообіг, графік документообігу, документопотік**

**1. Обліковий процес як сукупність і об'єкт організації. Етапи облікового процесу.**

**Основними об'єктами організації облікового процесу є:**

- облікові документи;
- носії облікових документів;
- рух носіїв;
- технологія і забезпечення облікового процесу.

**Обліковий процес як технологічна сукупність складається з трьох етапів:**

- первинного;
- поточного;
- підсумкового.

**Первинний облік-** первинне спостереження і сприйняття факту, вимірювання в натуральному і вартісному вираженні, фіксація в носіях облікової інформації - документах. Сприйняття і вимірювання можливе тільки тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані у вигляді облікових документів.

Другим етапом є поточний облік.

**Поточний облік-** обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку (документів) в облікові реєстри, угруповання і їх перегруповання з

метою отримання необхідної інформації. Операції поточного обліку поділяються на такі види:

- реєстрація (запис);
- арифметичні дії;
- угруповання і перегруповання даних.

Кожен вид операції складається з окремих робіт, кількість яких залежить від конкретних умов, і, перш за все, від технічної оснащеності працівників бухгалтерії, наявності обчислювальної техніки.

**Підсумковий облік** - завершальний етап облікового процесу, що являє собою сукупність операцій з формування показників, які відображають результати виробничої і господарської діяльності підприємства за певний період, тобто це складання фінансової звітності. Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного і поточного обліку.

## **2. Організація відображення облікової інформації в носіях облікової інформації.**

Бухгалтерський облік, як система упорядкування інформації, ґрунтується на застосуванні безперервного документування, тобто відображення всіх господарських операцій, які здійснює підприємство. Господарська операція- це дія або подія, яка зумовлює зміни в структурі активів, зобов'язань, власного капіталу підприємства.

Облікова інформація відображається в документах, облікових регістрах, формах звітності.

Відповідальність за відображення здійснених операцій в бухгалтерському обліку несе власник підприємства.

Основним видом носіїв облікової інформації на етапі **первинного обліку** є документ.

**Бухгалтерський документ** - це письмове підтвердження факту здійснення господарської операції певної форми й змісту.

Підприємство може самостійно обирати первинні документи, які забезпечують відображення операцій, на основі типових документів.

**До бухгалтерських документів ставлять наступні вимоги:**

- 1) наявність обов'язкових реквізитів :
  - назва документа;
  - дата і місце складання;
  - назва підприємства;
  - зміст і обсяг господарських операцій, одиниця вимірювання господарської операції;
  - посади осіб, відповідальних за здійснення операції, і правильність її оформлення;
  - особистий підпис та інші дані, що ідентифікують особу.
- 2) забезпечення контролю за господарськими операціями;
- 3) чіткість;
- 4) компактність;
- 5) можливість обробки.

Основним напрямом удосконалення форм первинних документів є їх уніфікація і стандартизація. Цьому сприяє заміна разових документів накопичувальними, застосування документів тривалого використання, реєстрація операцій безпосередньо в реєстрах, створення комплексних документів.

В умовах використання комп'ютерів, функціонування АРМ первинні дані слід формувати безпосередньо на технічних носіях, широко використовувати автоматичну фіксацію первинних даних.

Всі первинні документи обов'язково перевіряють працівники бухгалтерської служби за змістом і формою - здійснюється перевірка наявності всіх обов'язкових реквізитів, математична перевірка показників.

На етапі **поточного обліку** використовують три види форм відображення облікової інформації:

- облікові реєстри;

- розрахункові таблиці;
- бухгалтерські довідки (про виправлення помилок та ін.).

**Регістри** – це носії відповідного формату у вигляді відомостей, книг, журналів у паперовому чи електронному вигляді, що призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, які прийняті до обліку.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" реєстри повинні містити такі обов'язкові реквізити:

- назву;
- період реєстрації операцій;
- ПІБ та підписи осіб, які складають такі реєстри.

Підприємство може розробляти реєстри самостійно. У той же час можна застосовувати типові реєстри.

Форми облікової інформації на етапі поточного обліку повинні забезпечувати отримання необхідних даних для управління і контролю за станом і рухом явищ і процесів.

Вибір форм відображення облікової інформації на етапі поточного обліку здійснюється в розрізі об'єктів обліку - основних засобів, матеріалів, оплати праці.

Для окремих форм обліку (журнально-ордерної, таблично-автоматизованої) розроблені типові або уніфіковані форми. Якщо вони не розроблені, то підприємство самостійно виконує їх розробку.

**На етапі підсумкового обліку** використовують два види носіїв: звітні форми і розрахункові таблиці.

Вибір носіїв облікової інформації залежить від наявності технічних засобів, обчислювальної техніки. При організації технології і вибору носіїв облікової інформації слід орієнтуватися на раціоналізацію облікового процесу.

**Раціональні носії інформації** - це носії, які орієнтовані на контрольню-аналітичні процеси.

При створенні документів значну увагу приділяють принципам уніфікації та стандартизації.

**Уніфікація документів** - це розробка єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій.

**Стандартизація документів** - це встановлення для бланків однотипних документів найбільш раціонального розміру і форми.

Більшість носіїв розроблені і затверджені нормативно-правовими актами - типові форми документів, облікові реєстри, форми звітності, касові документи.

Якщо немає типових і уніфікованих документів, підприємство розробляє власні форми. При цьому необхідно дотримуватись наступних загальних вимог і рекомендацій:

- поряд розміщують такі реквізити, які обробляє одна особа, графі реквізитів, які перебувають в арифметичній і логічній залежності, графі тексту і коди та ін.;

- довідкові дані розміщують на зворотній стороні документа;

- дотримуються вимог законодавчих актів.

При розміщенні реквізитів враховують такі особливості:

- послідовність їх розміщення повинна бути зручною для подальшої обробки (введення в комп'ютер та ін.);

- логічний і арифметичний зв'язок;

- зручність запису;

- легкість для читання.

Документи можуть створюватися для різних потреб.

**За призначенням виділяють наступні види документів:**

- **розпорядчі документи** - це документи, які містять певне розпорядження на здійснення певної операції - це накази керівника, доручення на отримання товарно-матеріальних цінностей та ін.;

- **виконавчі документи** - це документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції;

- **документи бухгалтерського оформлення** - це документи, що складаються працівниками бухгалтерії на підставі розпорядчих та виконавчих документів- це журнали -ордери, розрахунки та ін.;

- **комбіновані документи** - це документи, які містять ознаки всіх вищеперелічених документів.

### **3. Організація документообігу і документопотоків облікового процесу на різних етапах: первинного, поточного і підсумкового обліку**

Згідно із ст.5 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно встановлює правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

**Документообіг** - це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передачі в архів.

**Документообіг включає наступні стадії:**

- створення або отримання документів від інших підприємств;
- перевірка документів;
- обробка документів;
- передача документів в архів.

Документообіг безпосередньо залежить від структури підприємства, складу бухгалтерської служби, кількості господарських операцій, порядку їх оформлення.

Метою впорядкування документообігу є прискорення руху документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний строк, необхідний для його обробки.

Створення форм документів, формування різноманітних первинних, проміжних і узагальнювальних даних, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких беруть участь багато виконавців. У таких умовах необхідно певним чином систематизувати їх дії,



а також процедури руху облікової інформації. Відзначимо, що на практиці переміщуються не тільки первинні документи, а й облікові реєстри і форми звітності. Наприклад, ж/о№б можуть використовувати бухгалтер, який веде облік матеріалів, і бухгалтер, який веде облік розрахунків. Третя особа може зводити дані з журналу у форми звітності. Таке переміщення повинне бути узгоджене як в часі, так і в просторі. У зв'язку з цим з метою раціональної організації наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу у вигляді таблиці або схеми.

**Графік документообігу**-це документ, що містить перелік робіт із складання, перевірки і обробки документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями із зазначенням термінів виконання і строків знаходження документів на робочому місці і взаємозв'язку відповідних робіт.

Графік документообігу розробляє головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства. Працівникам, які безпосередньо працюють з документами, видають витяг з графіка документообігу, який стосується виконання обов'язків такого працівника. Виконання вимог, які встановлені графіком документообігу, є обов'язковим для всіх працівників.

Графік документообігу повинен сприяти поліпшенню роботи бухгалтерської служби, зниженню випадків несвоєчасної обробки документів, їх втрати, скороченню строків складання звітності, підвищенню відповідальності працівників усіх рівнів за своєчасність їх складання, використання та опрацювання.

**Документопотік** - це сукупність операцій з передачі даних з одного робочого місця на інше, які фіксуються на декількох носіях облікової інформації.

**Формування документопотоків залежить від наступних чинників:**

- організаційної структури підприємства;
- форми організації обліку;
- типів, вигляду і характеру технічних і організаційних засобів, ЕОМ, використовуваних в обліковому процесі.

Найбільш поширеним є графічний метод організації руху носіїв інформації. Але в деяких випадках використовують подання документообігу у вигляді опису. Форма графіка не регламентована. Порядок складання графіків і обсяг характеристик у кожному конкретному випадку визначають відповідальні посадові особи.

У графіках фіксують:

- терміни передачі документів, осіб або структурні підрозділи, які відповідають за передачу документа і дотримання термінів.

Раціональна організація руху носіїв облікової інформації передбачає мінімізацію часу на обробку на кожній стадії, на кожному робочому місці. Час на обробку визначають за типовими нормами часу, хронометражем, на підставі досвіду та іншими методами.

При плануванні руху носіїв облікової інформації особливу увагу приділяють питанню передачі документа від одного виконавця іншому.

На різних етапах обліку організація руху документів має певні особливості.

**Основними завданнями організації руху документів на етапі первинного обліку є:**

- встановлення раціональної послідовності їх створення;
- мінімізація витрат часу на цей процес.

Для цього необхідно:

- визначити перелік робіт, які слід виконувати від першої стадії до останньої операції над документом;
- склад осіб, відповідальних за правильне і своєчасне складання того або іншого документа;
- час роботи над документом від першої до останньої операції;
- технічні засоби, за допомогою яких можуть бути виконані ті чи інші операції над документом;
- спосіб і час передачі документа від одного виконавця іншому, від однієї операції на іншу;

-відповідальних осіб за своєчасну передачу документа в процесі документообігу.

Для мінімізації терміну складання документа необхідно обмежити кількість осіб, які беруть участь у складанні того чи іншого документа, і встановити раціональну послідовність складання графіка руху.

Операції **поточного обліку** умовно можна розділити на чотири види:

- 1) пересування (прийом-передача) первинних документів;
- 2) арифметичні дії;
- 3) угруповання, перегруповання;
- 4) зберігання документів і здача їх в архів бухгалтерії

Першою операцією поточного обліку є **приймання документів**. Раціональна організація цього етапу вимагає встановлення по кожному виду документів чітких термінів здачі й вибір найбільш ефективного їх переміщення. Прийом бухгалтерських документів бухгалтерією від матеріально відповідальних осіб підтверджується підписом про прийом в супровідному документі-ярлику або записом у спеціальних книгах. Організація прийому документів залежить від форми обліку і розподілу праці. Так, при оперативно-виробничому розподілі праці в бухгалтерії прийом документів здійснює відповідний сектор: обліку матеріалів, обліку основних засобів та ін. У разі функціонального розподілу праці всі документи поступають у спеціальний функціональний сектор- прийому документів на обробку. У цьому секторі документи перевіряють за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін. Далі документи за графіком передають на обробку, тобто для відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Наступним етапом після обробки є зберігання документів і здача їх в архів бухгалтерії. Після закінчення поточного року всі документи здають в архів підприємства.

**На підсумковому етапі** при організації руху носіїв необхідно визначити:

- перелік робіт, які треба виконати при заповненні окремих форм звітності;
- взаємозв'язок окремих форм;
- склад осіб, які відповідають за підготовку даних для заповнення конкретної форми;
- термін підготовки даних;
- спосіб передачі даних виконавцеві та ін.

Для організації документообігу на даному етапі доцільно використовувати графіки.

#### **4. Зберігання, утилізація документів, оформлення документів при передачі справ**

Первинні документи й облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти й баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. Такий архів розміщують у спеціально обладнаному приміщенні і передають до нього документи раз на рік. Архів на підприємстві повинен бути організований таким чином, щоб була можливість швидкого пошуку необхідних документів. До моменту передачі до архіву вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектують в хронологічному порядку, нумерують, переплітають і супроводжують довідкою для архіву. Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства. Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву

підприємства, працівникам інших структурних підрозділів може проводитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб відповідно до чинного законодавства України. Вилучення оформлюють протоколом (актом), копію якого вручають під розписку відповідній посадовій особі підприємства, установи.

З дозволу і в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть зняти копії і скласти реєстр документів, що вилучаються, із зазначенням підстав і дати їх вилучення.

Зберіганню бланків строгої звітності приділяється особлива увага: такі бланки повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх зберігання.

Термін зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів в архіві підприємства, установи визначається згідно з Переліком типових документів, що утворюються в діяльності органів державної представницької і виконавчої влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств із зазначенням термінів зберігання матеріалів, затверджених Головним архівним управлінням при Кабінеті Міністрів України від 20.07.1998 р. №41.

Більшість документів повинна зберігатися три роки за умовами перевірки контролюючими органами.

Особливий порядок установлений для знищення документів. Це документи, термін зберігання яких закінчився за умови проведення перевірки з податкового законодавства. Знищення документів здійснює комісія, до складу якої входять працівники підприємства, Держархіву. Комісія повинна відібрати документи для подальшого зберігання або знищення. За результатами роботи складають описи

справ постійного і тривалого зберігання і акт про виділення і знищення документів, що підлягають утилізації.

При зміні бухгалтера на підприємстві повинен складатися акт прийому-передачі документів бухгалтерського обліку, фінансової і податкової звітності, який затверджується директором підприємства. В акті обов'язково вказують наступні моменти:

- перелік документів, що передаються;
- кількість справ, в які зібрані документи;
- роки складання документів;
- залишок грошових коштів у касі й на розрахунковому рахунку;
- підписи сторін, які передають та приймають документи.

У момент прийому-передачі може бути виявлена нестача документів, що також повинне бути відображено в акті. Слід вказати, яких саме документів не вистачає (їх найменування, кількість, рік складання). У цьому випадку керівник наказом по підприємству створює комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх нестачі, а також письмово повідомляє правоохоронні органи. Копію акту, складеного комісією, направляють разом із заявою про пропажу документів у податковий орган за місцем реєстрації протягом 10 днів з моменту складання акту.

Слід зазначити, що бухгалтер, який приймає документи, не зобов'язаний перевіряти правильність ведення бухгалтерського і податкового обліку колишнім бухгалтером, але при значній кількості документів і за наявності сумнівів у правильності їх заповнення бухгалтер має право вимагати від директора призначення документальної ревізії.

### **Контрольні запитання**

1. На які етапи підрозділяється обліковий процес?
2. Які вимоги ставлять до документа первинного обліку?
3. На підставі якої нормативної бази треба організувати документування?

4. У чому полягає бухгалтерська обробка документів?
5. Що таке номенклатура справ, як вона будується?
6. На які класи поділяються автоматизовані системи діловодства й архівного збереження?
7. Що таке документообіг і документопотік?
8. Для чого призначений графік документообігу?
9. Які принципи побудови графіків документообігу?
10. Який порядок організації зберігання і знищення первинних документів?
11. Як оформляють справи для здачі до архіву?

**Література: 1,2,3,4**

## **ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ**

- 1. Класифікація власного капіталу**
- 2. Організація обліку статутного капіталу**
- 3. Організація обліку резервного капіталу, додатково вкладеного капіталу**
- 4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) і дивіденди**

**Ключові терміни:**

**власний капітал, дивіденди, вкладений капітал, накопичений капітал, капітал від переоцінки, додатковий капітал, нерозподілений прибуток (збуток), резервний капітал**

### **1. Класифікація власного капіталу**

**Власний капітал**- це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Залежно від джерела формування власний капітал можна розділити на такі види:

- **вкладений капітал**- капітал, внесений власниками підприємства (статутний капітал, пайовий капітал, додатково сплачений капітал).

- **накопичений капітал**- капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства. Він включає:

- **капітал від переоцінки** - додатковий капітал, сформований в результаті дооцінки активів відповідно до положень П(С) БО.

- **додатковий капітал** – капітал, отриманий у вигляді безвідплатних наданих активів;

- **нерозподілений прибуток**- частина прибутку, не розподілена між учасниками.

До показників власного капіталу, які зменшують загальну суму власного капіталу, відносять:

- несплачений капітал;

- вилучений капітал.

## **2. Організація обліку статутного капіталу**

Статутний капітал відображає зафіксовану в засновницьких документах загальну вартість активів, які є внеском власників у капітал підприємства.

В акціонерному товаристві розмір статутного капіталу дорівнює номінальній вартості емітованих акцій і не може бути меншим ніж 1250 мінімальних заробітних плат.

У товаристві з обмеженою відповідальністю розмір статутного капіталу не може бути меншим ніж 100 мінімальних заробітних плат.

В акціонерному товаристві статутний капітал створюється за рахунок внесків засновників (акціонерів) в обмін на акції, в товаристві з обмеженою відповідальністю-- на корпоративні права.



Акціонерне товариство може збільшувати розмір статутного капіталу шляхом:

- емісії додаткових акцій;
- обміну облігацій товариства на його акції;
- збільшення номінальної вартості акцій.

Зменшення розміру статутного капіталу здійснюється шляхом:

- зменшення кількості акцій шляхом викупу акцій і їх анулювання;
- зменшення номінальної вартості акцій.

Внесками учасників і засновників можуть бути:

- будівлі й споруди, устаткування та інші матеріальні цінності;
- цінні папери;
- права користування землею, водою, будівлями та інші майнові права;
- грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті.

Статутний капітал може бути змінений з урахуванням наступних вимог:

- збільшення статутного капіталу - після повного внесення всіма учасниками своїх внесків;
- зменшення статутного капіталу - при відсутності заперечень кредиторів.

Внески, відмінні від грошових коштів, повинні бути оцінені в гривнях. Порядок оцінки внесків вказується в засновницьких документах.

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу бюджетні кошти, засоби, отримані в кредит або під заставу, векселі.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дати реєстрації підприємства в Державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується в день його виключення з реєстру.

У бухгалтерському обліку первинною вартістю майна, внесеного як внесок у статутний капітал, визнається узгоджена засновниками їх справедлива вартість з урахуванням відповідних витрат. Документами, що підтверджують необхідність відображення в обліку статутного капіталу, є статутні документи підприємства.

Для обліку інформації про статутний капітал застосовується рахунок 40 «Статутний капітал». Сальдо на рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу.

При використанні журнально-ордерної форми для узагальнення інформації на 40 рахунку застосовують Журнал №7.

Для обліку суми заборгованості засновників по внесках в статутний капітал призначений рахунок 46 "Несплачений капітал". По дебету рахунку відображається заборгованість засновників, по кредиту - погашення заборгованості. Сальдо рахунку відображає заборгованість засновників.

Аналітичний облік несплаченого капіталу ведеться за видами розміщених несплачених акцій, а також по кожному засновнику.

Оплата внесків засновників повинна проводитися не пізніше ніж через рік після реєстрації. У разі неоплати необхідно:

- або зменшити статутний фонд;
- або ліквідувати підприємство.

Зменшення статутного капіталу повинно бути відображено в обліку в момент реєстрації змін у статутних документах.

### **3. Організація обліку резервного капіталу, додатково вкладеного капіталу**

**Резервний капітал** - це сума резервів, створених відповідно до чинного законодавства і засновницьких документів за рахунок нерозподіленого прибутку.

Згідно з чинним законодавством резервний капітал створюється в розмірі, встановленому засновницькими документами, але не менше 25% статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу встановлюється засновницькими документами, але не менше 5% суми чистого доходу. Засоби резервного капіталу знаходяться в повному розпорядженні підприємства і можуть бути використані ним на покриття можливих збитків, непередбачених витрат, сплату боргів підприємства при його ліквідації.

Рішення про направлення коштів на формування резервного капіталу приймають на зборах засновників (акціонерів) і оформляють відповідним протоколом. На підставі цього документа в обліку відображається відповідне нарахування резерву.

Для узагальнення інформації про стан резервного капіталу використовують рахунок 43 «Резервний капітал». По кредиту рахунку відображається формування, по дебету - використання резервного капіталу.

**Додатково вкладений капітал** - це емісійний дохід, тобто сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Таким чином, при розміщенні акції за ціною, вищою номінальної, в обліку на рахунку 421 "Емісійний дохід" відображається різниця-емісійний дохід.

Операції, які спричиняють збільшення додатково вкладеного капіталу:

- розміщення акцій за ціною вище номінальної;
- придбання акцій за ціною нижче номінальної;
- продаж викуплених акцій за ціною вище ніж вартість придбання.

Проведені операції з акціями та отримання емісійного доходу підтверджуються відповідними документами.

#### **4. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) і дивіденди**

**Нерозподілений прибуток** - це частина прибутку, отримана від ведення господарської діяльності й накопичена з моменту створення

підприємства. Нерозподілений прибуток зменшується на суму дивідендів, оголошених у звітному періоді, на суму відрахувань в резервний капітал.

**Непокритий збуток** - це сума непокритого збитку поточного року і минулих років.

Облік нерозподіленого прибутку ведуть на рахунку 44 "Нерозподілений прибуток".

**Дивіденди** - це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками відповідно до їх участі в статутному капіталі.

В акціонерних товариствах дивіденди виплачують 1 раз на рік за підсумками року за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. У товаристві з обмеженою відповідальністю дивіденди можуть виплачуватися в кінці кварталу, півріччя за рішенням зборів засновників.

З виплатою дивідендів пов'язані дві дати, які визначаються за рішенням зборів засновників або акціонерів:

- дата оголошення дивідендів;
- дата виплати дивідендів.

За рішенням зборів засновників дивіденди можуть бути також направлені на збільшення статутного капіталу. Така виплата призводить до зміни в структурі капіталу. В цьому випадку в бухгалтерському обліку зміна статутного капіталу за рахунок дивідендів відображається тільки після того, як підприємство внесло зміни до засновницьких документів.

Підтвердженням факту направлення прибутку на виплату дивідендів є протоколи зборів засновників (акціонерів), в яких визначається розмір оголошених дивідендів і рішення про подальшу їх сплату або направлення на збільшення статутного капіталу. На підставі вказаних документів дивіденди відображаються в обліку.

## **Контрольні запитання:**

1. Яка структура власного капіталу?
2. Як формується власний капітал на підприємствах різних організаційно – правових форм?
3. Які джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства?
4. Який порядок документального оформлення випуску акцій?
5. З яких етапів складається реєстрація змін статутного капіталу підприємства?
6. Як формується статутний капітал на підприємствах різних організаційно - правових форм?
7. Який порядок обліку резервного й додаткового капіталу?

## **Література: 2,3,4**

### **ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

1. Класифікація зобов'язань
2. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)
3. Організація обліку зобов'язань за кредитом
4. Організація обліку довгострокових зобов'язань з фінансової оренди
5. Організація обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів
6. Організація документального оформлення заробітної плати
7. Порядок нарахування заробітної плати
8. Організація обліку нарахування оплати за відпустку та допомоги з тимчасової непрацездатності

## **Ключові терміни:**

**зобов'язання, забезпечення, непередбачені зобов'язання, доходи майбутніх періодів, фінансова оренда, мінімальні орендні платежі**

## 1. Класифікація зобов'язань

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання визначає П(С) БО 11 "Зобов'язання".

**Зобов'язання** - це заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства.

Зобов'язання відображаються в бухгалтерському обліку за наступних умов:

- їх оцінка може бути достовірно визначена;
- існує вірогідність зменшення економічних вигод в майбутньому внаслідок їх погашення.

У тому випадку, якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, його сума включається до складу доходу звітного періоду.

Для відображення в обліку виділяють такі види зобов'язань:

- **забезпечення** - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу;

- **непередбачені зобов'язання** - це:

- 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

- 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити;

- **доходи майбутніх періодів** - це доходи, визнання яких буде відбуватися в наступних періодах.

- **поточні зобов'язання** - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;

- **довгострокові зобов'язання** - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Від класифікації зобов'язань залежить їх оцінка:

- довгострокові зобов'язання оцінюються за їх теперішньою вартістю;
- поточні зобов'язання - за сумою погашення;
- непередбачені зобов'язання – за обліковою ціною.

Зобов'язання, пов'язані з витратами, які виникають в ході нормального операційного циклу (придбання ТМЦ та ін.) є поточними навіть тоді, коли термін їх погашення настає після 12 міс. від дати балансу.

Зобов'язання, які прямо не пов'язані з операційною діяльністю (кредити, оголошені дивіденди та ін.) є поточними тільки за умови, що їх необхідно погасити впродовж 12 міс. з дати балансу.

Поточне зобов'язання може бути перекваліфіковано в довгострокове, коли:

- термін погашення зобов'язання перевищує 12 міс.;
- підприємство має намір рефінансувати зобов'язання і укласти при цьому відповідну угоду або графік платежів.

## **2. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)**

**Розрахунки з постачальниками і підрядниками проводяться на підставі наступних документів:**

- рахунків-фактур;
- накладних;
- актів приймання - передачі;
- товарно-транспортних накладних;
- документів на сплату митних зборів.

Заборгованість перед постачальником може бути погашена як у безготівковій, так і в готівковій формі. У випадку, якщо розрахунок з постачальником проводиться в готівковій формі, то документами, що підтверджують цей факт, будуть чек РРО, квитанція до прибуткового ордера, товарний чек.

Наприкінці кожного року підприємство повинно проводити інвентарізацію зобов'язань і встановлювати суми заборгованості, які не підлягають подальшому погашенню. Це безнадійна заборгованість, яка не підлягає стягненню. Суми такої заборгованості відносяться до складу доходів підприємства.

При застосуванні журнально-ордерної форми обліку для обліку заборгованості за товари, роботи, послуги використовують журнал №3, розділ 1 і відомість 3.3.

### **3. Організація обліку зобов'язань за кредитом**

Кредит надається в безготівковій формі одним з наступних способів:

- шляхом оплати в міру необхідності платіжних документів з операцій, що кредитуються, із спеціального позикового рахунку, відкритого банком позичальникові;

- шляхом зарахування на поточний рахунок позичальника суми кредиту для подальшого цільового використання позикових засобів.

Кредит, залежно від термінів його надання, може бути довгостроковим – на термін більше 12 місяців, або короткостроковим – на термін до 12 місяців.

Погашення кредиту і нарахованих відсотків здійснюється шляхом списання визначених сум з поточного рахунку позичальника на підставі його платіжних доручень в терміни, встановлені кредитним договором. Разом з тим банк має право на примусове стягнення коштів з рахунків клієнтів у разі невчасного погашення підприємством зобов'язань з кредитного договору (за умови, що такий порядок обумовлений в договорі).

При виникненні у позичальника тимчасових фінансових труднощів внаслідок непередбачених обставин, за умови ухвалення позичальником відповідних заходів для їх усунення, погашення кредиту може бути



відстрочено, але з підвищенням процентної ставки. Відстрочення оформляється додатковим договором між позичальником і банком.

Всі довгострокові зобов'язання, на яких нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов і виду зобов'язань.

**Теперішня вартість** - це дисконтована сума наступних платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка буде необхідна для погашення зобов'язань у процесі звичайної діяльності підприємства.

Сума отриманого кредиту не включається в дохід підприємства, а сума погашення не включається до складу витрат. Сума нарахованих відсотків за користування кредитом є одним з видів зобов'язань, яке відображається у складі фінансових витрат.

В облікових регістрах операції з отримання і погашення кредиту відображаються:

-у розділі II Журналу 2, де відображаються кредитові обороти в розрізі кореспондуючих рахунків з операцій, пов'язаних з отриманням кредиту;

-у розділі III Журналу 2, де у відповідних рядках ведеться аналітичний облік кредитів, зокрема відстрочених, за кредиторами у розрізі кожного кредиту і термінів їх погашення.

Крім того, у відповідних графах наводять:

- аналітичні дані про суми нарахованих відсотків за користуванням кожним з кредитів за поточний місяць і нарахованих відсотків з початку року до кінця поточного місяця;

- суми оборотів за рахунками за поточний місяць.

Записи в облікових регістрах проводять на підставі виписок банку із спецпозикових рахунків і рахунків, відкритих банком для зарахування сплачених позичальником відсотків за кредитами, а також доданих до них документів, що підтверджують рух кредитних засобів.

Суми оборотів за місяць з Журналу №2 переносять в Головну книгу.

#### 4. Організація обліку довгострокових зобов'язань з фінансової оренди

Одним з видів довгострокових зобов'язань є зобов'язання з фінансової оренди.

**Фінансова оренда** - це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

Умови визнання оренди як фінансової наведені у П(С)БО 14 «Оренда». Об'єкт, отриманий у фінансову оренду, відображається одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок терміну оренди вартістю: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

При отриманні об'єкта у фінансову оренду основними завданнями організації обліку таких об'єктів є:

##### 1) Визначення суми мінімальних орендних платежів.

**Мінімальні орендні платежі** - це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом терміну оренди (за вирахуванням вартості послуг і податків, які підлягають сплаті орендодавцеві, і непередбаченої орендної плати), збільшених на суму гарантованої ліквідаційної вартості об'єкта оренди.

Мінімальні орендні платежі включають дві складові:

- фінансові витрати;
- плата за устаткування, що дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок терміну оренди (компенсація вартості устаткування).

Розмір мінімальних орендних платежів розраховують виходячи з показника справедливої вартості об'єкта оренди і орендної ставки відсотка за наступною формулою:

$$A = \frac{TVA}{((1 - 1/(1+i)^n) : i)}, \quad (5.1)$$

де А - сума мінімальних орендних платежів, яка сплачується регулярно;

ТВА - теперішня вартість мінімальних орендних платежів (справедлива вартість об'єкта оренди);

n - кількість періодів, за які сплачується орендна плата;

i - ставка відсотка для вказаного періоду;

## **2) визначення розміру фінансових витрат за кожний період.**

Загальний розмір фінансових витрат (для орендаря) визначається як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і справедливою вартістю об'єкта фінансової оренди.

Фінансові витрати в кожному з періодів визначають за наступною формулою:

$$Ф_{ві} = КЗ \times I / 100, \quad (5.2)$$

де Ф<sub>ві</sub>- фінансові витрати і-го періоду;

КЗ- залишок зобов'язань перед орендодавцем на початок і-го періоду;

I- орендна ставка відсотка за і-й період.

Фінансові витрати відображають тільки в сумі, що відноситься до звітного періоду;

## **3) визначення плати за устаткування за кожний період;**

Плата за устаткування визначається як різниця між сумою мінімальних орендних платежів і розміром фінансовий витрат. Плата за устаткування відображається в обліку при отриманні об'єкта в загальній сумі за весь термін оренди;

**4) вибір методу амортизації, визначення періоду очікуваного використання об'єкта.** Періодом очікуваного використання об'єкта фінансової оренди є:

- термін корисного використання- під час переходу права власності;

- найменший з двох періодів- або термін корисного використання, або термін оренди.

## 5. Організація обліку забезпечень майбутніх витрат і платежів

Суму забезпечень майбутніх витрат і платежів визначають із застосуванням попередніх аналітичних або експертних оцінок. Відповідно до П(С) БО 11 забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язань, погашення яких приведе до зменшення ресурсів, які втілюють в собі економічні вигоди, і його оцінка може бути визначена.

**Забезпечення створюють для відшкодування майбутніх витрат на наступні цілі:**

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами - контрактами, витрати на виконання яких перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Для обліку забезпечень виплат персоналу використовують рахунки 471 "Забезпечення виплат відпусток" і 472 "Додаткове пенсійне забезпечення".

Забезпечення відпусток створюють з метою уникнення зайвих одночасних витрат унаслідок того, що відпустки надаються працівникам нерівномірно. Такі забезпечення нараховують за встановленими відсотками і включають у витрати незалежно від суми фактично нарахованої плати за відпустку. У кінці року проводиться інвентаризація таких забезпечень – проводиться сторнування надлишку або донараховується сума забезпечення. Щомісячну суму забезпечень відпусток обчислюють за формулою:

$$З_{\text{вм}} = K \times З_{\text{пфм}} \times \frac{\text{Оврпл}}{\text{ФОПрпл}}, \quad (5.3)$$

де  $Z_{\text{вм}}$  - забезпечення відпусток, нараховане за місяць;

$K$  - коефіцієнт, що враховує відсоток нарахувань внесків до фондів пенсійного й соціального страхування;

Зпфм - фактична заробітна плата за місяць;

Овгпл - запланована річна сума оплати відпусток;

ФОП рпл - річний плановий фонд оплати праці.

Забезпечення для виплати додаткових пенсій створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника. Їх розмір може дорівнювати встановленому на підприємстві відсотку від розміру заробітної плати.

Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарам. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів. Для розрахунку розміру таких забезпечень може бути використана формула:

$$Зп = \frac{\sum B_{гзі}}{\sum D_i} \cdot Дп \cdot x, \quad (5.4)$$

де  $\sum B_{гзі}$  - сума забезпечень, що створюється в поточному періоді;

$Дп$  - сума доходу від реалізації продукції (товарів), за якими здійснюється гарантійне обслуговування, в поточному періоді;

$B_{гзі}$  - витрати на проведення гарантійного обслуговування товарів (продукції) в минулих періодах;

$D_i$  - сума доходу від реалізації продукції (товарів), за якими здійснюється гарантійне обслуговування, в минулих періодах.

Забезпечення на реструктуризацію створюють у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат.

Забезпечення використовують для відшкодування тільки тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Суми створених забезпечень визнаються витратами і визначаються за обліковою оцінкою ресурсів, необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Залишок забезпечення переглядають на кожну дату балансу, і, у разі потреби, корегують. За відсутності вірогідності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

Аналітичний облік забезпечень майбутніх витрат і платежів ведуть за видами, напрямками формування та використання.

При застосуванні журнально-ордерної форми нарахування і списання забезпечень відображається в Журналі №7 і Відомостях 7.3.

## **6. Організація документального оформлення заробітної плати**

Основним документом, який регулює порядок нарахування оплати праці на підприємстві, є колективний договір.

У колективному договорі підприємство самостійно встановлює:

- форми і системи оплати праці
- норми праці;
- розцінки;
- тарифні сітки, ставки;
- схеми посадових окладів, умови призначення і розмір надбавок, премій, винагород та інших заохочень.

Посадовий, чисельний склад підприємства, фонд оплати праці відображається у штатному розкладі підприємства.

Організація обліку, документи, що оформляються, безпосередньо залежать від обраної системи оплати праці:

- при почасовій системі оплата проводиться згідно з тарифною ставкою або окладу ;
- при відрядній - оплачується обсяг виконаних робіт;

- при почасово- преміальній і відрядно-преміальній системі оплата проводиться з урахуванням премій за якісно і своєчасно виконану роботу.

Облік особового складу веде відділ кадрів або інша уповноважена вести таку роботу особа.

До типових форм первинної облікової документації відносяться:

Н П-1 “Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу”.

Н П-2 “Особова картка працівника”.

Н П-3 “Наказ (розпорядження) про надання відпустки”.

Н П-4 “Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)”.

Н П-5 “Табель обліку використання робочого часу”.

## **7. Порядок нарахування заробітної плати**

Нарахування заробітної плати здійснюють згідно з первинними документами з обліку робочого часу, які передаються до бухгалтерії.

Для обліку розрахунків з працівниками з оплати праці використовують типові форми:

-Н П-6 “Розрахунково-платіжна відомість працівника”;

-Н П-7 “Розрахунково-платіжна відомість (зведена)”.

**Депонована заробітна плата** - це грошові кошти, своєчасно не виплачені одержувачеві. Після закінчення 3-х днів з дня отримання готівки на заробітну плату в Платіжних відомостях проти прізвищ осіб, які не отримали гроші, робиться напис "Депоновано". На суму заробітної плати, що депонована, складається Реєстр депонованої заробітної плати.

Бухгалтер проводить перевірку відміток, зроблених касиром в Платіжних відомостях, і виконує підрахунок виданих і депонованих сум заробітної плати. На загальну суму заробітної плати, що депонована, оформлюється один загальний прибутковий касовий ордер, на підставі якого сума здається в банк .

Синтетичний облік заробітної плати, що депонована, ведуть в Журналі №5 або 5а "Облік розрахунків", аналітичний - за кожною сумою в Реєстрі або Журналі обліку депонованої заробітної плати.

Для депонованої заробітної плати не застосовується термін позовної давності.

## **8. Організація обліку нарахування оплати за відпустку та допомоги з тимчасової непрацездатності**

Порядок надання відпусток встановлений Законом України «Про відпустки». Згідно із законодавством надаються такі види відпусток:

1) щорічні відпустки:

- основна відпустка;

- додаткова відпустка за роботу із шкідливими й важкими умовами праці ;

- додаткова відпустка за особливий характер праці ;

- інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;

2) додаткові відпустки у зв'язку з навчанням ;

3) творча відпустка ;

4) соціальні відпустки:

- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами ;

- відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку ;

- додаткова відпустка працівникам, які мають дітей ;

5) відпустки без збереження заробітної плати .

Законодавством, колективним договором, угодою і трудовим договором можуть установлюватись й інші види відпусток.

Розрахунок плати за відпустку здійснюють на підставі розрахунку показника середньої заробітної плати. Порядок розрахунку середньої заробітної плати для нарахування оплати за час щорічної, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, творчих відпусток, додаткових відпусток працівникам, які мають дітей і компенсації за невикористані відпустки



визначений Постановою КМУ «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 8 лютого 1995 р. N 100.

Розрахунок середньої заробітної плати для нарахування плати за відпустку проводять виходячи з виплат за останніх 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки або виплаті компенсації за невикористану відпустку. Якщо працівник відпрацював на підприємстві менше року, середню заробітну плату обчислюють виходячи з виплат за фактично відпрацьований час. Якщо в розрахунковому періоді працівник не отримував заробітну плату, розрахунок проводять виходячи зі встановленої йому тарифної ставки, посадового окладу.

Для нарахування відпускних використовується наступна формула:

$$O_{\text{т}} = \text{Д} : (\text{КГ} - \text{П}) \times \text{Кот}, \quad (5.5)$$

де  $O_{\text{т}}$  - сума оплати за відпустку;

Д - сумарна заробітна плата за останні перед наданням відпустки 12 місяців;

КГ - відповідна кількість календарних днів року;

П - святкові й неробочі дні;

Кот - число календарних днів відпустки, що надається працівникові.

Святкові й неробочі дні, що приходяться на час відпустки, в розрахунок тривалості відпустки не включаються і не оплачуються.

Оформлення відпустки здійснюється на підставі Наказу про надання відпустки (форма №П-3). Підставами для оформлення Наказу є заяви працівників відповідно до затвердженого на підприємстві графіка відпусток.

Підставою для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності і вагітності та пологів є лікарняний лист.

Для розрахунку суми допомоги враховують середню заробітну плату працівника за останні 6 календарних місяців, що передують місяцю, в якому настає страховий випадок, з урахуванням таких положень:

- в розрахунок включають заробітну плату в межах максимальної величини, з якої сплачуються страхові внески;

- якщо працівник працював менше 6 календарних місяців, середню заробітну плату обчислюють за фактично відпрацьовані календарні місяці;

- якщо працівник працював менше календарного місяця, середню заробітну плату обчислюють за фактично відпрацьований час перед настанням страхового випадку;

- якщо перед періодом непрацездатності працівник не мав заробітної плати, то середню заробітну плату встановлюють виходячи з місячної тарифної ставки або посадового окладу працівника на момент настання страхового випадку;

- якщо працівник працював в режимі неповного робочого дня, середню заробітну плату визначають, виходячи з частини місячної тарифної ставки, встановленої працівникові, яка відповідає графіку його роботи.

Для розрахунку страхових виплат застосовують середньоденну заробітну плату, яку визначають шляхом відношення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати й кількості відпрацьованих робочих днів.

Суму страхових виплат визначають шляхом множення денної заробітної плати на кількість днів, що підлягають оплаті:

$$D_n = Z_{пд} \times K_{дн} \times K_{зс}, \quad (5.6)$$

де  $Z_{пд}$  - середньоденна заробітна плата;

$K_{дн}$  - кількість днів непрацездатності;

$K$  - коефіцієнт, що враховує загальний трудовий стаж.

Оплата перших 5 днів непрацездатності, не пов'язаних з нещасним випадком на виробництві, проводиться за рахунок коштів працедавця. За весь подальший період допомога виплачується за рахунок засобів фонду.

Розмір допомоги з непрацездатності нараховують залежно від страхового стажу працівника:

- до 5 років - 60%;
- від 5 до 8 – 80%;
- більше 8 - 100%.

Тобто допомога з тимчасової непрацевдатності виплачується диференційовано.

**Контрольні запитання:**

1. Які основні завдання організації обліку зобов'язань?
2. Які особливості організації обліку позик банку?
3. Який порядок організації проведення інвентаризації зобов'язань?
4. Які особливості організації обліку забезпечення зобов'язань поза балансом?
5. Який порядок організації обліку операцій фінансової оренди?
6. Як здійснюється регулювання і документальне оформлення трудових відносин підприємства з працівником ?
7. Назвіть типові форми первинних документів з обліку оплати праці та їх призначення.
8. Який порядок надання щорічних основних і додаткових відпусток на підприємстві?
9. Який порядок нарахування допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацевдатністю?
10. Визначіть порядок нарахування і утримання внесків до фондів пенсійного й соціального страхування.

**Література: 2,3,4,11**

**ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ**

1. **Організація документального оформлення основних фондів і нематеріальних активів**
2. **Організація обліку надходження основних засобів і нематеріальних активів**

**3. Організація обліку амортизації основних засобів і нематеріальних активів**

**4. Організація обліку переоцінки основних засобів та нематеріальних активів**

**5. Організація обліку фінансових інвестицій**

**Ключові терміни:**

**асоційоване підприємство, суттєвий вплив, дочірнє підприємство, метод участі в капіталі**

**1. Організація документального оформлення основних фондів і нематеріальних активів**

Документальне оформлення бухгалтерського обліку регулюють наступні документи:

- Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88.
- Наказ Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку».

Для обліку основних засобів підприємство використовує наступні типові форми первинної облікової документації :

- ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;
- ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»;
- ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів»;
- ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»;
- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;

- ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»;
- ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;
- ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;
- ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»;
- ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій);
- ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту».

Процес заповнення регістрів обліку основних засобів представлений у вигляді блок-схеми (рис. 6.1).

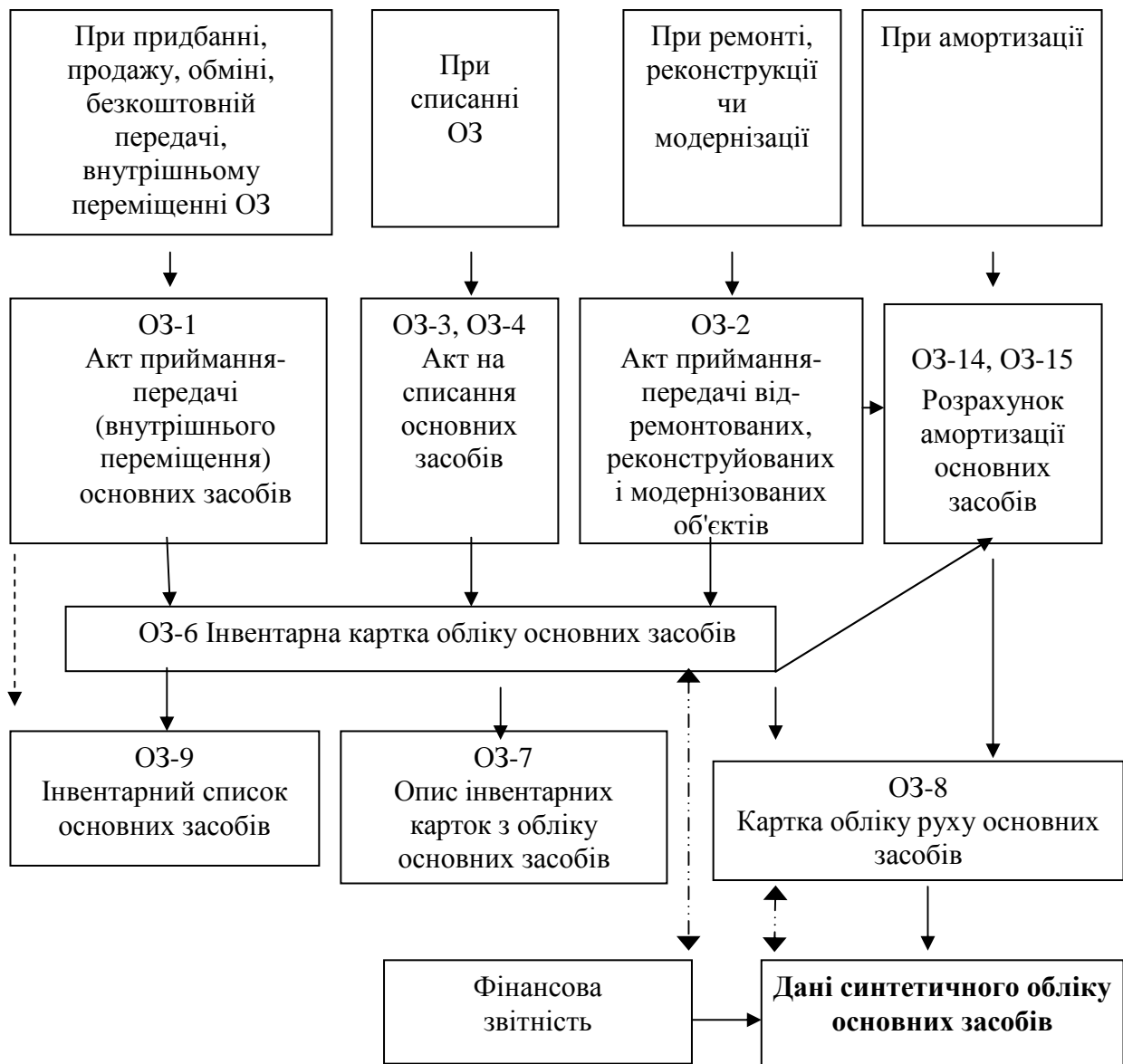


Рис.6.1 - Процес заповнення регістрів обліку основних засобів

- —зв'язок даних;  
- - - - -→ використовується тільки при внутрішньому переміщенні основних засобів;  
- . - . - . → звірка даних.

Аналітичний облік основних засобів ведуть за інвентарними об'єктами. Кожному інвентарному об'єкту надається інвентарний номер, який наноситься на об'єкт і вказується в первинних документах і регістрах з обліку об'єктів основних засобів. Облік ведуть також за видами основних засобів, місцями їх експлуатації, матеріально відповідальними особами.

Форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» використовується для:

- зарахування до складу основних засобів окремих об'єктів;
- обліку введення об'єктів основних засобів в експлуатацію;
- оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного підрозділу (цеху, відділу, ділянки) в інший;
- виключення об'єктів із складу основних засобів при передачі іншому підприємству (організації) – як при продажу (обміні), так і при безвідплатній передачі.

Форму ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів» використовують при оформленні прийому-передачі основних засобів з капітального ремонту, реконструкції або модернізації. Акт складають в одному екземплярі, якщо ремонт, реконструкція або модернізація проводилися господарським способом, і в двох – якщо на іншому підприємстві (другий екземпляр передають іншому підприємству). На підставі акту вносять зміни до:

- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;
- ОЗ-14, ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів»;
- ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту».

Форми ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» і ОЗ-4 «Акт списання автотранспортних засобів» використовують для оформлення вибуття окремих об'єктів основних засобів при повній або частковій їх ліквідації.

Форму ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» використовують для аналітичного обліку і узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Картки відкривають на кожен інвентарний об'єкт або групу однотипних об'єктів, що мають однакову вартість, що введені в експлуатацію в один час і що знаходяться в одному підрозділі (цеху).

Дані карток сумарно звіряють з регістрами синтетичного бухгалтерського обліку.

Кожну картку ведуть в одному екземплярі в бухгалтерії.

Форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів» використовується для реєстрації інвентарних карток. Цю форму складають в одному екземплярі з метою контролю збереження карток. Зареєстровані в цьому описі картки поміщають в картотеку основних засобів, де їх групують за видами, а усередині видів – за місцем знаходження. Картки недіючих основних засобів групують окремо. Вибуття основних засобів відображається в картці, яка вилучається з картотеки об'єктів основних засобів.

Форму ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» використовують при ручній обробці облікової інформації для обліку руху основних засобів за класифікаційними групами. Цю картку відкривають в бухгалтерії в одному екземплярі і заповнюють в кінці місяця. За даними картки складають оборотну відомість руху основних засобів, підсумки якої, звірені з даними синтетичного обліку, служать підставою для складання звітності про наявність і рух основних засобів.

Форму ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» заповнюють на підставі:

- ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»;

- ОЗ-14, ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів »;

- ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту».

Форму ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» використовують в місцях експлуатації основних засобів (цехах, відділах) для обліку кожного об'єкта за матеріально відповідальними особами. Дані цієї форми повинні відповідати даним «Інвентарних карток обліку основних засобів» (ОЗ-6).

Форми ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)» і ОЗ-16 «Розрахунок амортизації автотранспорту» використовують для розрахунку амортизації основних засобів.

Для обліку нематеріальних активів слід використовувати типові форми, затвержені Наказом Міністерства фінансів України від 22 листопада 2004 року N 732.

До таких первинних документів відносяться:

1. Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів(типова форма N НА-1) Цей документ складають при оформленні введення в господарський оборот об'єктів права інтелектуальної власності в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством.

Акт заповнюють в одному примірнику на основі технічної, науково-технічної та іншої документації (ліцензійний договір, авторський договір, патент тощо), його підписують голова і члени комісії, особа, відповідальна за прийняття для використання об'єкта права інтелектуальної власності.

В акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності наводять характеристику такого об'єкта, яка містить докладний його опис і порядок використання, особливості й переваги, зазначаються якісні й кількісні показники об'єкта права інтелектуальної власності.



Оформлений акт підписує головний бухгалтер і затверджує керівник підприємства чи особа, на це уповноважена.

2. Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-2) -застосовується для аналітичного обліку об'єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі. Інвентарну картку ведуть в бухгалтерії на кожний об'єкт чи групу об'єктів права інтелектуальної власності, заповнюють в одному примірнику на підставі типової форми N HA-1.

Підставою для відміток в інвентарній картці про вибуття об'єкта права інтелектуальної власності є "Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" (типова форма N HA-3).

3. Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-3) -застосовують для оформлення вибуття таких об'єктів при їх списанні (ліквідації). Акт складають у двох примірниках комісією, призначеною наказом (розпорядженням) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством, його підписує голова і члени комісії, особа, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності, затверджує керівник підприємства чи особа, на те уповноважена. Перший примірник акта передають до бухгалтерії, другий залишають в особи, яка була відповідальною за використання об'єкта права інтелектуальної власності.

4. Інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (типова форма N HA-4) - складають в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням об'єктів права інтелектуальної власності й за кожною

особою, відповідальною за використання об'єктів права інтелектуальної власності. В інвентарний опис включають кожний окремий об'єкт права інтелектуальної власності.

При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюють або за документами, що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) майнові права.

## **2. Організація обліку надходження основних засобів і нематеріальних активів**

Аналітичний облік основних засобів ведуть щодо:

- інвентарних об'єктів;
- видів основних засобів;
- місць експлуатації;
- матеріально відповідальних осіб.

Основні засоби класифікують за натурально-речовою ознакою і враховують за групами. Під групою основних засобів розуміється сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням і умовам використання необоротних матеріальних активів.

Об'єктом обліку основних засобів у бухгалтерському обліку є закінчений пристрій із усім приладдям до нього або окремий конструктивно відособлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій, або відособлений комплекс конструктивно зв'язаних предметів одного або різного призначення, які мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керівництво і єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних

засобів. Перелік груп основних засобів встановлений п.5 П (С) БО 7 «Основні засоби».

Об'єкти основних засобів зараховують на баланс підприємства (оцінюються) за первинною вартістю, під якою розуміється історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів .

Визначення первинної вартості об'єктів залежить від способів їх надходження на підприємство.

Необоротні активи поступають на підприємство шляхом:

- 1) придбання за грошові кошти або їх еквіваленти;
- 2) обміну на інші об'єкти основних засобів;
- 3) обміну на інші активи, а також роботи і послуги;
- 4) виготовлення власними силами;
- 5) безоплатної передачі.

Склад витрат підприємства, що входять в первинну вартість об'єкта основних засобів, визначений п.8 П (С) БО 7.

При безоплатному отриманні об'єкта визнання його здійснюється при введенні в експлуатацію. Безоплатна передача об'єкта може здійснюватися за власною ініціативою суб'єкта господарювання або за рішенням органів влади і державного управління. Безоплатна передача основних засобів проводиться також у порядку цільового фінансування. Згідно з п.10 П(С)БО 7 «Основні засоби» первинна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. Справедлива вартість отриманих об'єктів визначається так само, як і при обміні.

Під час експлуатації основні засоби можуть ремонтуватися. Облік витрат на ремонт в бухгалтерському обліку залежить від їх впливу на майбутні економічні вигоди:

- витрати на ремонт, результати якого не збільшують майбутні економічні вигоди, включають у витрати підприємства;

- витрати на ремонт, що збільшують майбутні економічні вигоди, включають в первинну вартість об'єкта.

В обліковій політиці підприємства повинно бути визначено, які витрати, пов'язані з ремонтом, повинні включатися до складу витрат, а які-до складу первинної вартості об'єктів основних засобів.

На практиці всі витрати підприємства включають у витрати, якщо не доведено, що вони направлені на поліпшення їх якісних показників. Доказом цього служать розпорядження керівника.

Витрати, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигод, визнаються активами і збільшують первинну вартість об'єктів основних засобів. До таких витрат, згідно з п.14 П (С) БО 7, відносяться витрати на модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію.

### **3. Організація обліку амортизації основних засобів і нематеріальних активів**

**Амортизація** – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизується, протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

**Стандартами передбачено застосування п'яти методів нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів:**

- прямолінійного;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого;

Крім того, для основних засобів може бути використаний податковий метод, встановлений Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Одним з найважливіших завдань бухгалтера під час обліку основних засобів є вибір найбільш оптимального методу нарахування амортизації.

Метод нарахування амортизації вибирає підприємство самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Якщо очікуваний спосіб отримання економічних вигод міняється, може бути вибраний інший метод нарахування амортизації. Вибір методу амортизації, що є елементом облікової політики підприємства, є економічною проблемою, від вирішення якої залежить безпосередньо прибутковість роботи підприємства. Розглянемо детально особливості кожного з методів, передбачених П(С) БО 7 «Основні засоби».

### ***1. Прямолінійний метод***

При застосуванні прямолінійного методу використовують річну норму амортизації, яку встановлюють на групу об'єктів.

При застосуванні цього методу:

- річна сума амортизації однакова протягом усіх років експлуатації об'єкта;
- сума зносу накопичується рівномірно;
- залишкова вартість об'єкта основних засобів рівномірно зменшується до досягнення ліквідаційної вартості.

Метод прямолінійного списання має свої переваги й недоліки.

Переваги цього метода — зручність розрахунку і рівномірність розподілення суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації.

### ***2. Метод зменшення залишкової вартості***

Цей метод забезпечує швидку (прискорену) амортизацію об'єкта протягом перших років його експлуатації. Оскільки при застосуванні цього методу сума амортизації нараховується нерівномірно, також нерівномірно накопичується сума зносу і зменшується залишкова вартість. Цей метод доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, через що термін їх корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів відносяться транспортні

засоби, що використовуються в адміністративних цілях, прилади, засоби зв'язку, меблі, комп'ютери.

### ***3. Метод прискореного зменшення***

При застосуванні цього методу річна норма амортизації є фіксованою (у відсотках) величиною і застосовується до залишкової вартості об'єктів основних засобів. При цьому в перший рік експлуатації об'єкта основних засобів нараховується найбільша сума амортизації, потім вона зменшується щороку.

Цей метод забезпечує ще швидшу амортизацію, ніж попередній. Вже за три роки використання об'єкта його залишкова вартість практично дорівнює ліквідаційній.

### ***4. Кумулятивний метод***

Це метод суми цифр років, заснований на розрахунку кумулятивного коефіцієнта.

Ефект від використання цього методу такий же, як і від використання методу зменшення залишкової вартості, — в перші роки експлуатації списується основна частина первинної вартості, але досягається це не за рахунок того, що в подальші роки зменшується база для нарахування амортизації, а завдяки зменшенню норми амортизації. Після закінчення останнього терміну корисної експлуатації об'єкта його залишкова вартість дорівнює ліквідаційній.

### ***5. Виробничий метод***

Перевага цього методу - він забезпечує максимально рівномірний розподіл амортизаційної вартості на вироблену продукцію. Проте використання цього методу обмежене, оскільки він може застосовуватися тільки для амортизації основного технологічного устаткування (машин, верстатів), за якими може бути визначений випуск продукції (обсяг робіт, послуг). Основним недоліком цього методу є те, що в ряді випадків важко визначити загальний обсяг виробленої продукції.

Ключовим поняттям для нарахування амортизації є термін корисного використання об'єкта. На практиці визначити термін корисної експлуатації у момент визнання об'єкта активом, тобто в момент отримання об'єкта, а не в момент введення його в експлуатацію, досить складно. У п.24 П (С) БО 7 «Основні засоби» встановлений тільки перелік чинників, які необхідно враховувати при визначенні терміну експлуатації (використання) об'єкта:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний і моральний знос, що передбачається;
- правові або подібні обмеження щодо термінів використання об'єкта та інші чинники.

Найбільш ефективним для підприємства є метод зменшення залишкової вартості, що дозволяє в перші роки експлуатації швидше амортизувати основні засоби. У такому разі в підприємства з'являться засоби на оновлення основних засобів, що особливо необхідне в умовах, коли активна частина основних коштів - машини, обладнання- знаходяться у зношеному стані.

#### **6. Податковий метод**

Для цілей оподаткування прибутку амортизація визначається як поступове віднесення витрат на придбання, виготовлення або поліпшення основних фондів, на зменшення скоректованого прибутку платника податку в межах норм амортизаційних відрахувань, встановлених пп.8.6.1 п.8.6. ст.8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

Згідно з пп. 8.1.2. п. 8.1. ст. 8 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» амортизації підлягають витрати:

- на придбання основних фондів і нематеріальних активів для власного виробничого використання, включаючи витрати на придбання племінної худоби і придбання, закладання і вирощування багаторічних насаджень до початку плодоношення;

— на самостійне виготовлення основних фондів для власних виробничих потреб, включаючи витрати на виплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні таких фондів;

— на проведення усіх видів ремонту, реконструкції, модернізації і інших видів поліпшення основних фондів;

— на поліпшення якості земель, не пов'язаних з будівництвом.

Вибір найбільш оптимального методу нарахування амортизації залежить від цілей і завдань, що стоять перед підприємством. В умовах, коли основні засоби підприємства знаходяться у зношеному стані, найбільш оптимальним є той метод, який може забезпечити найбільш швидке накопичення амортизаційних відрахувань - ресурсів, які можуть бути використані в цілях оновлення основних засобів.

#### **4. Організація обліку переоцінки основних засобів і нематеріальних активів**

У процесі використання об'єкта основних засобів відбувається фізичний знос, який може відрізнитися від зносу, нарахованого внаслідок амортизації. Крім того, міняються ринкові ціни, відбуваються інфляційні процеси. Все це спричиняє відхилення залишкової вартості об'єктів основних засобів і нематеріальних активів від їх справедливої вартості.

Основні засоби оцінюються або за первинною вартістю за вирахуванням зносу (залишковій вартості), або за переоціненою вартістю, тобто вартістю після переоцінки.

Згідно з П(С) БО 7 «Основні засоби» переоцінка об'єкта проводиться в тому випадку, якщо його залишкова вартість значно відрізняється від справедливої вартості на дату балансу (п.16 П (С) БО 7). Підприємства самостійно визначають поріг суттєвості, при якому проводиться переоцінка. Згідно з п.17 П(С) БО 7 переоцінена первинна вартість і сума зносу об'єкта основних засобів визначають множенням відповідно первинній вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки



визначається як відношення справедливої вартості переоціненого об'єкта до його залишкової вартості. При цьому індекс може бути менше 1, тобто можлива як дооцінка, так і зниження ціни.

Переоцінена сума первинної вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається таким чином:

$$\begin{array}{l} \text{Переоцінена} \\ \text{вартість} = \text{Первинна вартість} \times \text{Індекс переоцінки,} \\ \text{об'єкта} \end{array} \quad (6.9)$$

$$\begin{array}{l} \text{Переоцінена} \\ \text{сума} = \text{Нарахований знос} \times \text{Індекс переоцінки,} \\ \text{зносу} \end{array} \quad (6.10)$$

У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту ж дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься цей об'єкт, тобто однорідних за технічними характеристиками об'єктів, що враховуються, як правило, на одному субрахунку. Економічна сутність переоцінки полягає, по-перше, в тому, щоб визначити реальну (або справедливую) вартість активів підприємства, тобто, і реальну вартість і самого підприємства, по-друге — дає можливість уточнити витрати підприємства, перш за все собівартість продукції (робіт, послуг) і товарів, що дозволить відкоригувати цінову політику.

Процедура переоцінки, особи, які здійснюють переоцінку, форма документа, в якому відображаються результати переоцінки, встановлюються в обліковій політиці підприємства.

Згідно із ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» переоцінка проводиться суб'єктами оціночної діяльності. Основою переоцінки є індекс переоцінки, який може бути визначений двома способами:

1) порівнянням первинної вартості використовуваного об'єкта і справедливої вартості іншого об'єкта, аналогічного тому, який оцінюється, виходячи з ринкових цін;

2) порівнянням залишкової вартості об'єкта з експертною оцінкою його фактичної вартості, тобто вартості з урахуванням фізичного і морального зносу (це можливо для об'єктів, які мають широкий ринок — нерухомість, транспортні засоби).

При обліку об'єкта за первинною вартістю сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, а сума зниження ціни — до складу витрат.

Переоцінка нематеріальних активів здійснюється відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Переоцінка нематеріальних активів може виконуватися підприємством самостійно без суб'єктів оціночної діяльності. Переоцінка здійснюється за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. Тобто не всі нематеріальні активи можуть бути переоцінені, а тільки такі, відносно яких можна здійснити порівняння цін. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив .

Організація переоцінки об'єктів нематеріальних активів здійснюється шляхом створення комісії в кожному підрозділі підприємства з покладанням на неї відповідальності за відстежування справедливих цін на об'єкти основних засобів і порівняння їх із залишковою вартістю. Комісії оформляють свої пропозиції з переоцінки об'єктів у формі акту, який подається в бухгалтерію підприємства для остаточного ухвалення рішення. Акти переоцінки доцільно супроводжувати обґрунтуваннями справедливої вартості, в яких наводять результати дослідження цін. Інформацію про зміни первинної вартості й суми зносу нематеріальних активів заносять в реєстри їх аналітичного обліку . Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів

групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена первісна вартість і накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки - у складі витрат звітного періоду.

## **5. Організація обліку фінансових інвестицій**

Облік фінансових інвестицій регламентований П(С) БО 12 «Фінансові інвестиції».

До фінансових інвестицій відносяться інвестиції в :

- акції;
- корпоративні права;
- облігації;
- депозитні сертифікати;
- казначейські зобов'язання;
- інші цінні папери.

**При отриманні фінансових інвестицій одним з головних завдань бухгалтера є встановлення метода обліку.**

**Первинна оцінка фінансових інвестицій не залежить від виду фінансової інвестиції і проводиться таким чином:**

- за собівартістю, що включає ціну придбання фінансових інвестицій, комісійні винагороди, мито, податки, збори, обов'язкові платежі, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції (п.4 П(С) БО12).

- за собівартістю, що дорівнює справедливій вартості переданих цінних паперів власної емісії, якщо фінансові інвестиції були придбані шляхом обміну на них (п.5 П(С) БО12).

- за собівартістю, що дорівнює справедливій вартості переданих активів, якщо фінансові інвестиції були придбані шляхом обміну на активи підприємства (п.6 П(С) БО 12);

На дату складання балансу процедура оцінки фінансових інвестицій безпосередньо залежить від частки інвестора у статутному капіталі об'єкта інвестування і мети інвестування.

**Залежно від методів обліку, фінансові інвестиції підрозділяються на (рис.6.2):**

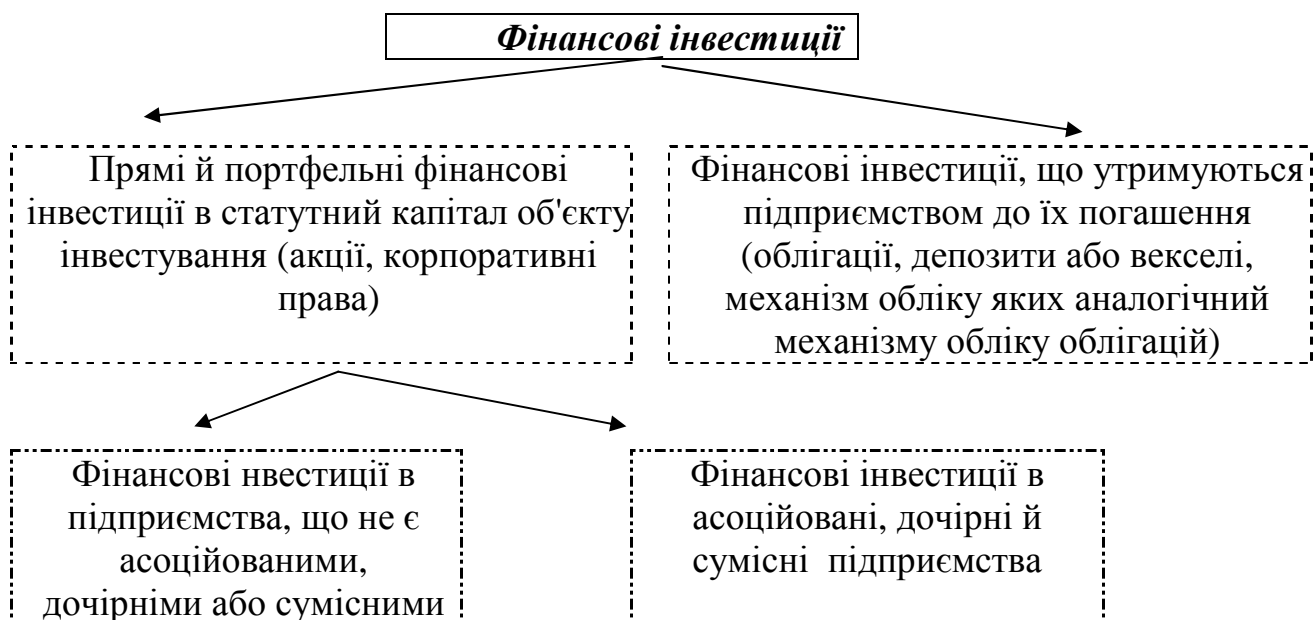


Рис. 6.2- Класифікація фінансових інвестицій

**1. Фінансові інвестиції в підприємства, що не є асоційованим, дочірнім або спільним підприємством.** Такі інвестиції відображаються на дату балансу наступним чином (п.8-9 П (С) БО12):

- за справедливою вартістю;
- за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції, у випадку якщо справедливую вартість достовірно визначити не можна.

В обліковій політиці необхідно встановити порядок визначення справедливої вартості фінансових інвестицій і документи, що підтверджують таку вартість. Це можуть бути котирування акцій на фондовому ринку, експертна оцінка фахівців в цій області.

## **2. Фінансові інвестиції, що здійснені в асоційовані, дочірні й сумісні підприємства**

**Асоційоване підприємство** - підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора (п.4 П(С) БО 3 «Звіт про фінансові результати»).

**Суттєвий вплив** (п.3 П(С) БО 12)- повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння 20% або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

**Дочірнє підприємство** згідно з п.4 П(С) БО 19 «Об'єднання підприємств» - це підприємство, що знаходиться під контролем материнського (холдингового) підприємства. Під контролем мається на увазі вирішальна дія інвестора на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання вигод від його діяльності.

**Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку контроль має місце за наступних умов:**

- якщо інвестор володіє більш ніж 50% акцій об'єкта інвестування;

- якщо інвестор володіє пакетом менше 50%, але при цьому має право на більш ніж половину голосів, право управляти фінансовою і операційною політикою підприємства, право призначати або знімати більшість членів ради директорів або іншого відповідного органу відповідно до угоди з іншими інвесторами. Така ситуація складається в тому випадку, якщо решта частини акцій, що не належить даному інвестору, поділена між мілкими інвесторами.

Згідно п.3 П(С) БО12 сумісна діяльність - господарська діяльність із створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом сумісного контролю двох або більш сторін відповідно до письмового договору між ними.

У зв'язку з цим за наявності фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні, сумісні підприємства необхідно визначити в обліковій політиці наявність/відсутність вищезгаданих умов.

Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні, сумісні підприємства на дату балансу оцінюються таким чином:

- за вартістю, визначеною за методом участі в капіталі;
- за справедливою вартістю, або за собівартістю, у випадку, якщо справедливую вартість встановити неможливо.

За справедливою вартістю або за собівартістю фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні й сумісні підприємства оцінюються лише в тих ситуаціях, коли (п.17 П(С) БО12):

- інвестиції придбані виключно для продажу протягом 12 міс. від дати придбання;
- підприємство - об'єкт інвестування обмежено в передачі коштів інвестору впродовж періоду, що перевищує 12 міс.

**Метод участі в капіталі** передбачає, що балансова вартість фінансових інвестицій визначається з урахуванням змін загального розміру власного капіталу об'єкта інвестування, за винятком тих, які є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, що збільшують (або зменшують) балансову вартість фінансових інвестицій у інвестора, відповідно до п.12 П(С) БО12 поділяються таким чином:

- **Частка інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період** (у тому числі дивіденди), яка включаються в інвестора до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Слід підкреслити, що при визнанні дивідендів, що підлягають виплаті інвестору, балансова вартість фінансових інвестицій відповідно зменшується на суму цих дивідендів.

- **Частка інвестора в сумі змін загальної величини власного капіталу** (окрім змін за рахунок прибутку (збитку)), що враховується як інший додатковий капітал або додатково вкладений капітал. При цьому якщо сума зменшення частки інвестора більше іншого додаткового або додатково вкладеного капіталу, то на цю різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток). Слід підкреслити, що зменшення балансової вартості відображається тільки до досягнення нульової вартості фінансових інвестицій.

Оскільки для відображення показників дочірнього підприємства необхідна інформація про фінансові звіти, в обліковій політиці треба визначити терміни й порядок отримання такої інформації.

**3. Фінансові інвестиції до погашення** відображають на дату балансу за амортизованою собівартістю, що враховує часткове списання вартості фінансової інвестиції внаслідок зменшення її корисності й збільшеної (зменшеної) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії) (п.10 П(С) БО12).

Відповідно до цього механізму різниця між собівартістю і вартістю погашення фінансових інвестицій амортизується інвестором в часі від дати придбання до дати погашення за методом ефективної ставки відсотка .

## **Контрольні запитання**

1. Якими документами оформляють рух основних засобів ?
2. Який **порядок** аналітичного **обліку** основних засобів?
3. Яка різниця між основними засобами й малоцінними необоротними матеріальними активами?
4. Якими методами нараховують амортизацію для:
  - основних засобів;
  - малоцінних необоротних матеріальних активів?
5. Як кожний з методів впливає на прибуток підприємства?
6. Як організувати облік виробничих і невиробничих основних засобів?
7. Як організувати облік ремонту та інших видів поліпшень основних засобів?
8. Якими документами оформляють рух нематеріальних активів ?
9. Який порядок аналітичного обліку нематеріальних активів?
10. Який порядок аналітичного обліку фінансових інвестицій?
11. Які методи застосовують для обліку фінансових інвестицій?

**Література: 2,3,4,7,8,12**

## **ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ ОБОРОТНИХ АКТИВІВ**

- 1. Організація обліку надходження запасів**
- 2. Організація документального оформлення вибуття запасів і їх переміщення**
- 3. Організація синтетичного й аналітичного обліку запасів**
- 4. Організація відображення транспортно-заготовчих витрат**
- 5. Організація оцінки вибуття і зменшення вартості запасів**
- 6. Особливості обліку малоцінних швидкозношуваних предметів**
- 7. Організація обліку дебіторської заборгованості**
- 8. Організація розрахунків з підзвітними особами**



## **9. Організація обліку операцій з грошовими коштами**

## **10. Організація обліку безготівкових операцій**

### **Ключові терміни**

**Метод ідентифікованої собівартості, метод середньозваженої собівартості, метод нормативних витрат, метод ціни продажу**

### **1. Організація обліку надходження запасів**

**Підприємство може отримувати запаси:**

- шляхом придбання у постачальника;
- шляхом самостійного виготовлення;
- шляхом придбання через підзвітну особу;
- як внесок до статутного фонду та інше.

**Оприбуткування запасів на склад проводиться на підставі наступних документів:**

- товарно-транспортна накладна за формою № 1-ТН- в разі якщо запаси надходять на підприємство від постачальника шляхом перевезення вантажним транспортом;

- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів за формою № М-11- складається під час надходження на склад запасів, виготовлених в цеху підприємства. У цьому випадку накладну-вимогу в двох екземплярах складає матеріально відповідальна особа цеху, яка здає цінності. Перший екземпляр є підставою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху, а другий передається на склад для оприбуткування запасів;

- накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей за формою № М -20- при отриманні запасів від постачальника;

- товарний чек або чек РРО, або квіганція прибуткового касового ордеру, а також акт закупівлі (у разі придбання запасів власного виробництва

у громадян) - при придбанні підзвітною особою за готівку згідно з авансовим звітом .

**При прийманні запасів на склад оформляють наступні документи:**

- журнал обліку вантажів, що надійшли, за формою N М-1- для обліку і контролю оприбуткованих запасів у журналі реєструють всі документи, що підтверджують надходження запасів на підприємство;

- прибутковий ордер за формою N М-4-оформляють на складі при прийманні й оприбутковуванні виробничих запасів, що поступають від постачальників;

- акт про прийом матеріалів (ф. № М-7) - оформляють у разі надходження запасів без супровідних документів або при невідповідності кількісних і якісних показників запасів, що поступили, з даними супровідних документів;

- картка складського обліку матеріалів за формою № М-12 - для аналітичного обліку виробничих запасів на складах. На складах з невеликою номенклатурою матеріалів замість карток складського обліку допускається ведення обліку в книгах складського обліку, в яких передбачаються ті ж реквізити, що і в картках;

- матеріальний ярлик за формою № М-16 - прикріплюється до місця зберігання матеріалів.

- реєстр прийому-здачі документів формою № М-13 - складається систематично, але не рідше ніж один раз на тиждень (декаду) і разом з первинними документами з надходження і витрати запасів здається в бухгалтерію під розписку бухгалтера, який здійснює облік матеріалів.

Працівники бухгалтерії підприємства зобов'язані систематично проводити на складах контрольні перевірки своєчасності й правильності оформлення первинних документів зі складських операцій і записів у картках складського обліку.

**2. Організація документального оформлення вибуття запасів і їх переміщення**

**Вибуття запасів може здійснюватися в результаті:**

- передачі у виробництво;
- продажу (передачі) іншій стороні.

Видача виробничих запасів зі складу в цехи, на ділянки безпосередньо для виготовлення продукції розглядається як передача у виробництво.

**При вибутті запасів оформляють наступні документи:**

-лімітно-забірні картки за формами № М-8, № М-9, № М 28, № М-28а- при передачі запасів у виробництво на підставі встановлених лімітів. Лімітно-забірні картки виписують в двох екземплярах. Один екземпляр до початку місяця передають цеху - споживачу запасів, інший - на склад;

-акт-вимога на заміну матеріалів (ф. № М-10) - при передачі запасів понад встановлений ліміт або при заміні запасів одного виду іншим ;

-накладні-вимоги (ф. № М-11)- для відпуску запасів, потреба в яких виникає періодично або для переміщення запасів з одного складу на інший;

- накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (Ф. № М-20)- для відпуску виробничих запасів на сторону . Оформляється на підставі договорів і нарядів за наявності письмового дозволу керівника підприємства;

-товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН)- при використанні автотранспорту (власного або за договором) для перевезення відпущених запасів.

Схематично порядок документального оформлення операцій з запасами наведений на рис. 7.1.

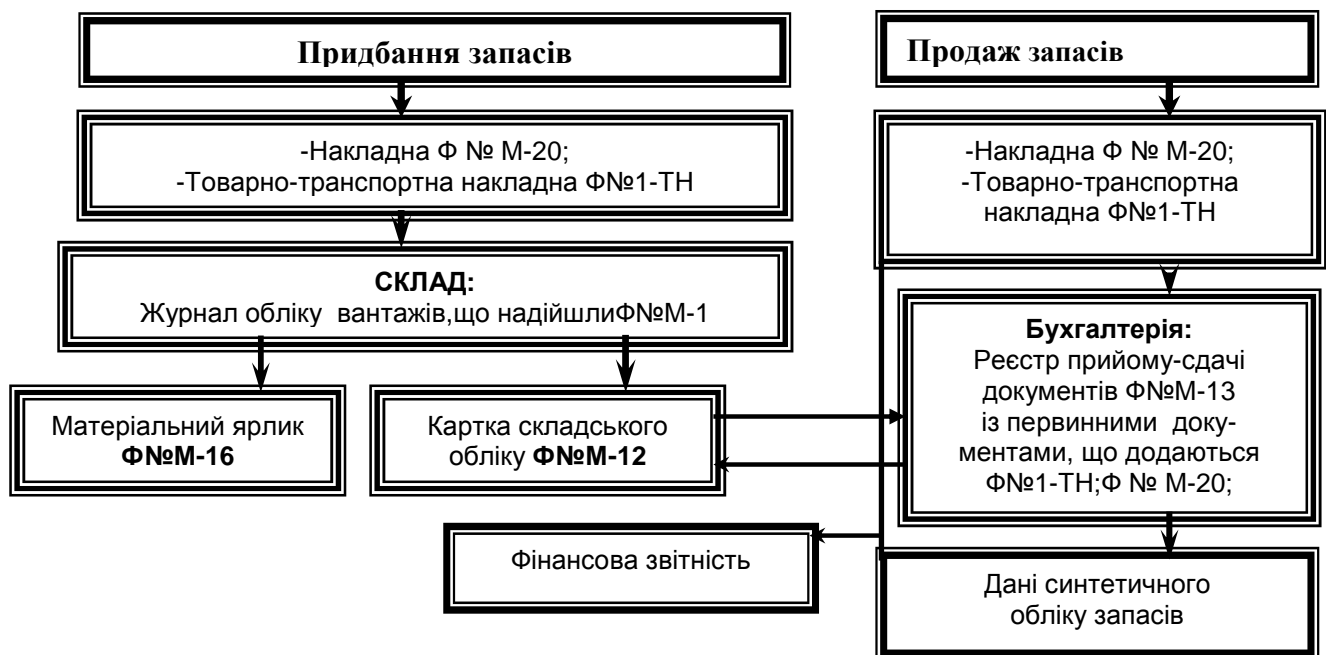


Рис.7.1 - Документальне оформлення операцій з руху запасів

Відпуск запасів на сторону проводиться при пред'явленні одержувачем довіреності на отримання цінностей (бланк строгої звітності). Облік довіреностей здійснюється згідно з Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей.

Довіреність підписують керівник та головний бухгалтер підприємства або їх заступники та особи, які на те уповноважені керівником підприємства. Невикористані довіреності повинні бути повернуті працівнику підприємства, який здійснює виписування і реєстрацію довіреностей, не пізніше наступного дня після закінчення строку дії довіреності.

### **3. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів**

У бухгалтерії підприємства первинні документи з руху запасів підлягають обробці: таксуються, проставляються облікові шифри видів операцій, постачальників та ін., групуються за видами операцій, джерелами надходження або напрямками відпуску (витрати) запасів за кореспондуючими рахунками. У кінці звітної місяця на підставі даних первинних документів проводять записи в реєстри бухгалтерського обліку.

При використанні журнально-ордерної форми обліку підсумкові дані з надходження і витрат запасів по синтетичних рахунках (субрахунках) записують у Відомість 5.1. Відомість ведуть в розрізі матеріально відповідальних осіб, місць зберігання і витрачання. У відомості визначають суму і середній відсоток транспортно-заготівельних витрат (далі - ТЗР), а також фактичну собівартість витрачених запасів (якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю). Записи у Відомість 5.1 здійснюють на підставі документів (звітів), що узагальнюють надходження запасів на склади, в цехи, на ділянки і їх витрачання, вибуття з місць зберігання за звітний місяць або інший час (декада і т. п.).

Підсумкові дані Відомості 5.1 заносяться в розділ III Журналу 5 (ведеться підприємствами, які не застосовують рахунку класу 8 "Витрати за елементами") або в Журнал 5А (ведеться підприємствами, які застосовують

одночасно рахунки класів 8 і 9 "Витрати діяльності"). Підсумкові записи з журналів-ордерів переносять в Головну книгу по кожному рахунку окремо.

#### **4. Організація відображення транспортно-заготівельних витрат**

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) згідно з П(С)БО 9 «Запаси» включаються до вартості запасів.

Підприємство може обрати один з наступних способів включення транспортно-заготівельних витрат до вартості запасів:

- транспортно-заготівельні витрати відносити до вартості тих запасів, на транспортування яких вони були понесені;
- транспортно-заготівельні витрати відображати на окремому рахунку з подальшим їх розподілом між вартістю запасів.

Вибір того чи іншого способу обліку ТЗВ здійснюється в обліковій політиці підприємства й залежить від специфіки його діяльності.

Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо:

- можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів;
- витрати на доставку запасів складають незначний розмір.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку (наприклад, 200 "Транспортно-заготівельні витрати на запаси") або на окремому додатковому субрахунку (наприклад, 2011 "Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали").

Якщо транспортно-заготівельні витрати враховуються на окремому рахунку, сума транспортно-заготівельних витрат щомісячно розподіляється

між сумою залишків запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули, за звітний місяць. Для визначення суми ТЗВ розраховують середній відсоток ТЗВ за формулою:

$$\text{Відсоток ТЗВ} = \frac{\text{Тзвнм} + \text{Тзвм}}{\text{Знм} + \text{Зм}}, \quad (7.1)$$

де відсоток ТЗВ - середній відсоток ТЗВ;

Тзвнм - сума залишків ТЗВ на початок звітної місяця;

Тзвм - сума ТЗВ за звітний місяць;

Знм - сума залишку запасів на початок місяця;

Зм - сума запасів, що поступили за звітний місяць.

Сума ТЗВ, що відноситься до запасів, які вибули, визначається за формулою:

$$\text{Тзвв} = \text{відсоток ТЗВ} \times \text{Зв}, \quad (7.2)$$

де Тзрв - ТЗВ, віднесені на вартість запасів, що вибули;

Зв - вартість запасів, що вибули.

Приклад розрахунку ТЗВ наведений в табл. 7.1.

Таблиця 7.1-Розрахунок транспортно - заготівельних витрат

№ п\п	Зміст	Вартість запасів, грн.	ТЗВ, грн.
1	2	3	4
1	Залишок на початок місяця	147800,0	1980
2	Надійшло за місяць (грудень)	51260,0	1290
3	Вибуло за місяць (згідно з розрахунком)	131500,0	2104
4	Залишок на кінець місяця (стр.1+стр.2-стр.3)	67560,0	1166

$$\text{Відсоток ТЗВ} = \frac{1980 + 1290}{147800 + 51260} \times 100 = 1,6\%$$

$$\text{ТЗВв} = 131500 \times 1,6\% = 2104 \text{ грн.}$$

Розраховану суму ТЗВ списують на ті ж рахунки, на які списують запаси.

## 5. Організація оцінки вибуття й зменшення вартості запасів

Згідно з п.16 П(С) БО 9 «Запаси» підприємство може вибрати один з п'яти методів оцінки вибуття запасів:



Рис.7.2 - Методи оцінки вибуття запасів

1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Оцінка вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів може здійснюватися у разі реалізації товарів під замовлення або в разі, коли відповідні одиниці товарів є на підприємстві в єдиному примірнику. При цьому згідно з п.7 П(С) БО 9 «Запаси», одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

2. Середньозваженої собівартості, при якому сумарна вартість залишку запасів на початок місяця і вартість отриманих у звітному місяці запасів ділиться на сумарну кількість запасів на початок місяця і отриманих в звітному місяці запасів.

Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

- оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

- оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості

залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

Перший спосіб найбільш прийнятний, тому що передбачає здійснення меншої кількості розрахунків - середньозважена вартість розраховується один раз за місяць.

Застосування другого способу ускладнюється тим, що необхідно здійснювати розрахунок середньозваженої вартості на кожен дату вибуття запасів. Цей спосіб забезпечує точніший результат, ніж при застосуванні першого способу.

3. Нормативних витрат - за цим методом складають калькуляцію собівартості одиниці товарів, що реалізуються. Однією із статей такої калькуляції є балансова вартість товарів, що реалізуються (прямі матеріальні витрати). При плануванні таких витрат їх фактичний розмір ще не відомий, тому доцільно застосовувати норми витрат, встановлені з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей, діючих цін. Отже витрати за даною статтею, що відображені в калькуляції, є нормативними.

4. Ціни продажу. Оцінка за цінами продажу заснована на використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів. Цей метод застосовують підприємства, які мають значну й змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як множення продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгової націнки. Середній відсоток торгової націнки визначається як відношення суми залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітньому місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця і продажною (роздрібною) вартості отриманих у звітньому місяці товарів.



Цей метод слід використовувати при неможливості або складності розрахунку торгової надбавки по кожному реалізованому товару. Ці два методи дають схожий, але, проте, різний результат. Це пояснюється співвідношенням цін реалізованого і всього товару. Якщо, наприклад, був реалізований найдорожчий товар, то «середні надбавки» будуть менші «фактичних». Якщо ж реалізовувався переважно дешевий товар, то усереднювання дає збільшення торгової надбавки, що списується.

5. Собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО). Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовують в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів. Правило оцінки товарів за методом ФІФО виходить з перекладу аббревіатури ФІФО: першим прийшов — першим вибув. Для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Кожне підприємство самостійно визначає прийнятний для нього метод списання товарів і торгової надбавки, що фіксується в наказі про облікову політику.

При обліку запасів слід врахувати, що запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первинної вартості або чистої вартості реалізації.

$$\text{Чиста вартість реалізації} = \text{Цр} - \text{Рвс}, \quad (7.3)$$

Цр-очікувана ціна реалізації;

Рвс-очікувані витрати на виробництво і збут.

За чистою вартістю реалізації запаси відображають в тому випадку, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили первинну очікувану вигоду. У разі перевищення первинної вартості виробничих запасів над чистою вартістю реалізації проводиться зниження їх ціни відповідно до Положення про порядок уцінки і реалізації

продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей. Порядок уцінки затверджується наказом про облікову політику підприємства.

Розміри уцінки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей повинні визначатися комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку цими товарами, продукцією і надлишковими товарно-матеріальними цінностями.

Товари, продукція і надлишкові товарно-матеріальні цінності, які раніше були уцінені, але не реалізовані, можуть уцінюватися повторно до рівня цін можливої реалізації.

Дані про уцінені товари, продукцію та надлишкові товарно-матеріальні цінності записують в опис-акт. Затверджені описи-акти передають: перший примірник - бухгалтерській службі; другий примірник - матеріально відповідальній особі.

Результати уцінки відображають у тому місяці, в якому було складено опис-акт уцінки.

## **6. Особливості обліку малоцінних швидкозношуваних предметів**

Документальне оформлення і облік операцій, пов'язаних з надходженням малоцінних швидкозношуваних предметів (МШП), здійснюється аналогічно виробничим запасам. Для подальшого обліку МШП затверджені такі документи:

- №МШ-1 "Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) - застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних кладових на тих підприємствах, де облік ведуть за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. Відомість складають у двох примірниках начальником цеху разом з

начальником інструментального чи планового відділу при необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості знаходиться в інструментальному відділі, другий - в цеху;

- №МШ-2 "Картка обліку МШП" - застосовується для обліку МШП, які видані під розписку працівнику або бригадиру з комори для тривалого використання. Картку оформлюють в 1 екз. на кожного працівника-одержувача інструменту;

- №МШ-3"Заказ на ремонт або заточування інструментів"- використовується тими підприємствами, де ремонт і заточування проводяться в централізованому порядку. Замовлення складають у двох екземплярах- один залишається у комірника, другий-в ремонтний цех;

- №МШ-4 "Акт вибуття МШП" – для оформлення поломки або втрати інструментів та інших МШП;

- №МШ-5 "Акт на списання інструментів і обмін їх на придатні" - застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, й обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду. Складається комісією в 1екз. на підставі актів вибуття;

- №МШ-6"Особиста картка обліку спецодягу, спецвзутті і захисних засобів" - для відображення виданих спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту;

- №МШ-7-" Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзутті і захисних засобів" - для обліку прийнятих від працівників спецодягу, спецвзуття;

- №МШ-8"Акт на списання МШП" - використовується для списання морально застарілих, зношених і непридатних до подальшого використання інструментів та інших МШП по закінченню терміну їх експлуатації і здачі їх в утилізацію. Акт складають в 1 екз. комісією на підставі актів вибуття.

Оцінку МШП під час надходження і вибутті проводять аналогічно виробничим запасам. Вартість МШП, переданих в експлуатацію,

виключається зі складу активів з подальшою організацією кількісного обліку цих предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

## 7. Організація обліку дебіторської заборгованості

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість і її розкриття у фінансових звітах визначає П(С) БО 10 "Дебіторська заборгованість".

Підставою для відображення дебіторської заборгованості в бухгалтерському обліку є первинні документи, наведені в табл. 7.2, які засвідчують факт здійснення господарської операції.

Таблиця 7.2- Документування операцій з дебіторською заборгованістю

№ п/п	Вид дебіторської заборгованості	Документи
1	Векселі одержані	Вексель, акт прийому-передачі векселя
2	Розрахунки за виданими авансами	Платіжне доручення, виписка банку
3	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт прийнятих робіт, послуг, товарно-транспортні накладні
4	Резерв сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка- розрахунок
5	Розрахунки з підзвітними особами	Авансовий звіт з документами-чеки, квітанції, посвідчення про відрядження, проїзdnі документи, прибуткові та видаткові касові ордери
6	Розрахунки за нарахованими доходами	Бухгалтерська довідка-розрахунок
7	Розрахунки за претензіями	Претензія, акт приймання вантажу, рішення судових органів, письмова згода постачальника на пред'явлену претензію
8	Розрахунки з іншими дебіторами	Прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер

Залежно від впевненості в ступені погашення заборгованість необхідно поділити наступним чином:

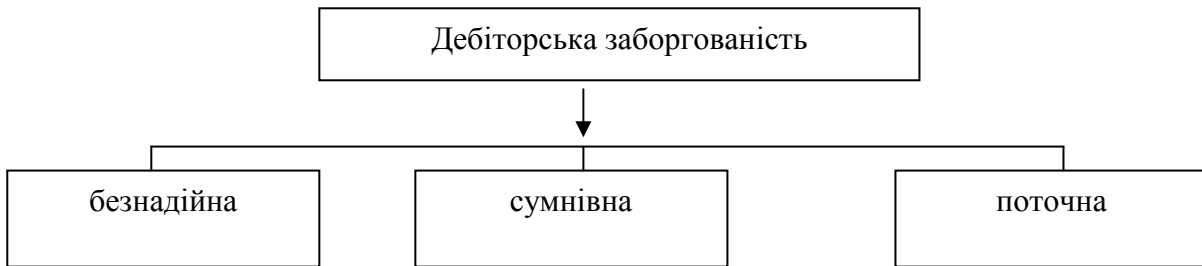


Рис.7.3 - Класифікація дебіторської заборгованості залежно від впевненості в ступені погашення

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг і оцінюється за первинною вартістю.

Резерв сумнівних боргів нараховується для того, щоб показати частину дебіторської заборгованості, яка класифікується як «сумнівна» і виділити її із загального розміру дебіторської заборгованості.

Резерв сумнівних боргів визначають одним з двох методів (п.8 П(С)БО 10):

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

Перший метод є більш об'єктивним, оскільки дозволяє визначити величину резерву сумнівних боргів залежно від ступеня платоспроможності кожного окремого дебітора. У даному випадку можна вибрати декілька варіантів:

- відносити в резерв сумнівних боргів дебіторську заборгованість у випадку, якщо підприємство-боржник знаходиться у стадії ліквідації або банкрутства;

- відносити в резерв сумнівних боргів дебіторську заборгованість після закінчення певного періоду часу (90 і більше днів);

- відносити в резерв сумнівних боргів дебіторську заборгованість унаслідок отримання інформації про платоспроможність того або іншого дебітора на підставі розрахунку коефіцієнтів платоспроможності.

Цей метод можуть застосовувати тільки ті підприємства, які мають незначну кількість дебіторів, оскільки в цьому разі можна отримати об'єктивну інформацію відносно їх платоспроможності.

Другий метод заснований на розрахунках коефіцієнта платоспроможності.

Коефіцієнт сумнівності можна розраховувати такими способами:

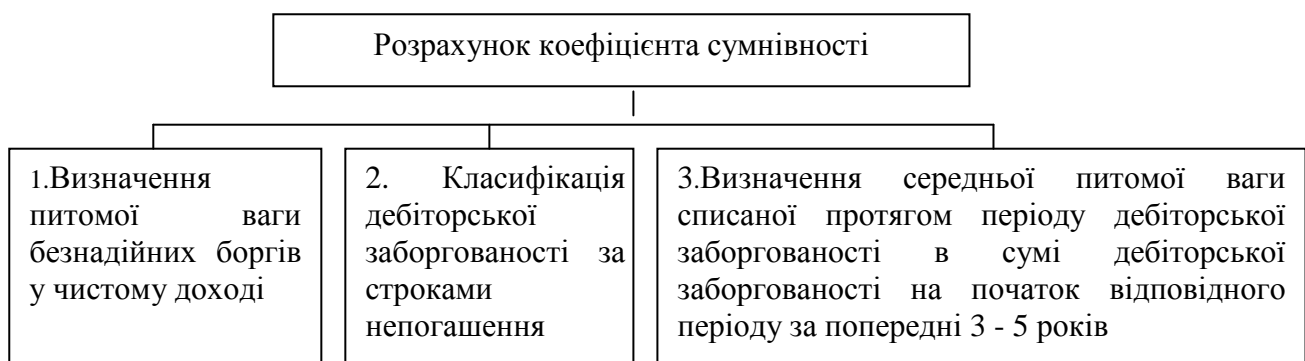


Рис. 7.4 - Способи розрахунку коефіцієнта сумнівності

Зупинимося на першому способі. Для розрахунку коефіцієнту сумнівності за даними минулих періодів здійснюють вибірку показників списаної безнадійної заборгованості. Коефіцієнт сумнівності визначають як співвідношення списаної безнадійної заборгованості і показника чистого доходу, отриманого за відповідні періоди.

При застосуванні першого способу резерв сумнівних боргів визначають за наступною формулою:

$$РСД= Кс \times ЧД, \quad (7.4)$$

де РСД- резерв сумнівних боргів;

Кс- коефіцієнт сумнівності;

ЧД- чистий дохід.

При застосуванні другого способу для розрахунку резерву сумнівних боргів необхідно виконати наступні дії:

➤ проаналізувати інформацію за попередні періоди щодо виникнення безнадійної дебіторської заборгованості і поділити дебіторську заборгованість за групами. Періодизація дебіторської заборгованості залежить від умов оплати, обумовлених в договорі, від особливостей виконуваних робіт (продукції, що поставляється) та інших чинників. Для цього можна використати дані Ф.№5 "Примітки до фінансової звітності», де окремо відображається дебіторська заборгованість, яка враховується у підприємства протягом 3-х місяців; від 3-х до 6-ти місяців; від 6-ти до 12-ти місяців;

➤ по кожній з груп визначають коефіцієнт сумнівності. Він відображає відсоток сумніву підприємства в тому, що дебіторська заборгованість буде коли-небудь погашена. Із збільшенням періоду непогашення дебіторської заборгованості коефіцієнт сумнівності зростає. Коефіцієнт сумнівності визначають на підставі даних бухгалтерського обліку про фактично списану безнадійну дебіторську заборгованість за попередні періоди. Точність розрахунку коефіцієнта сумнівності залежить безпосередньо від обраного періоду спостереження. Коефіцієнт сумнівності розраховують за формулою

$$K_c = (\sum B_{zn} : D_{zn}) : i, \quad (7.5)$$

де  $B_{zn}$  - фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість відповідної групи за  $n$ -й місяць обраного для спостереження періоду;

$D_{zn}$  - дебіторська заборгованість відповідної групи на кінець  $n$ -ного місяця обраного для спостереження періоду;

$i$  - кількість місяців в обраному для спостереження періоді.

Резерв сумнівних боргів розраховують наступним чином:

$$PCD_i = K_{ci} \times D_{zn_i}, \quad (7.6)$$

де  $PCD_i$  – резерв сумнівних боргів по  $i$ -й групі;

$K_{ci}$ - коефіцієнт сумнівності по  $i$ -й групі;

$D_{zn_i}$ - дебіторська заборгованість по  $i$ -й групі.

Загальна сума резерву сумнівних боргів визначається як сума резервів сумнівних боргів за групами.

$$PCD = \sum PC D_i. \quad (7.7)$$

При застосуванні третього способу резерв сумнівних боргів визначають за наступною формулою:

$$K_c = (\sum B_{zn} : \sum D_{zn}). \quad (7.8)$$

Резерв сумнівних боргів визначають за наступною формулою:

$$PCD = K_{ci} \times D_{zn}. \quad (7.9)$$

До безнадійної відноситься заборгованість, яка відповідає наступним критеріям:

- заборгованість за зобов'язаннями, за якою минув строк позовної давності;

- прострочена заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи, за умови, що дії кредитора, направлені на примусове стягнення майна позичальника, не привели до повного погашення заборгованості;

- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності майна фізичної особи, на яке відповідно до закону може бути спрямовано стягнення або фізичної особи - суб'єкта підприємницької діяльності або



юридичної особи, оголошених банкрутами у порядку, встановленому законом, або при їх ліквідації (зняття з реєстрації як суб'єкта підприємницької діяльності);

- заборгованість, яка виявилася непогашеною внаслідок недостатності коштів, одержаних від продажу на відкритих аукціонах (публічних торгах) майна позичальника, переданого в заставу як забезпечення зазначеної заборгованості, за умови, що інші юридичні дії кредитора щодо примусового стягнення іншого майна позичальника не привели до повного покриття заборгованості;

- заборгованість, стягнення якої стало неможливим у зв'язку з дією обставин непереборної сили, стихійного лиха (форс-мажору), підтверджених у порядку, передбаченому законодавством;

- прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також визнаних у судовому порядку безвісно відсутніми, померлими або недієздатними, а також прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

Сума безнадійної заборгованості підлягає списанню з балансу і враховується на забалансовому субрахунку 071 впродовж 3-х років з моменту списання.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками здійснюється в Журналі 3 і Відомостях аналітичного обліку 3.1 - 3.6.

У розділі 1 Журналу 3 зображуються обороти по кредиту рахунків 34,36,37,38.

Записи в Журналі 3 здійснюються на основі підсумкових даних Відомостей 3.1 - 3.6 і первинних документів.

Відомості аналітичного обліку 3.1, 3.2, 3.5 підприємства можуть вести для окремих субрахунків 36, 37 з подальшим включенням таких відомостей в Журнал 3.

Відомість 3.1 призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками за відвантаженою продукцією, товари, роботи і

послуги. Підсумки граф 13 - 20 (рядок "Всього по рах. 36") цієї Відомості переносяться в гр. 5 р. I Журналу 3.

Відомість 3.2 призначена для аналітичного обліку поточної дебіторської заборгованості (з підзвітними особами, по авансах виданим, по претензіях). У Відомості 3.2 для обліку розрахунків по кожному дебіторові відводиться необхідна кількість рядків. Сальдо визначається по кожному дебіторові і також переноситься в графи 5 і 6 Відомостей 3.2 на наступний місяць. Підсумки граф 16 - 21 (стор. "Всього по рахунку 37") цієї Відомості переносяться в гр.6 розд. I Журналу 3.

Відомість 3.4 призначена для аналітичного обліку заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за товари, роботи, послуги, яка забезпечена отриманими векселями.

Відомість 3.5 призначена для аналітичного обліку внутрішніх, внутрішньогосподарських розрахунків, розрахунків по нарахованих відсотках, по авансах отриманих.

## **8. Організація розрахунків з підзвітними особами**

**Підзвітні особи** - це працівники підприємства, які отримали готівку з каси на виконання певних дій.

Готівка може бути видана працівникові під звіт на наступні цілі:

- на відрядження;
- на господарські потреби.

Підставою для видачі грошового авансу підзвітній особі може бути:

- письмове розпорядження керівника;
- службова записка, в якій викладені підстави для видачі такого авансу, завізована керівником підприємства;
- наказ про службове відрядження, в якому вказуються мета і терміни відрядження, а також місце відрядження .

Видача грошових коштів під звіт здійснюється з каси підприємства за рахунок:

- залишку грошових коштів в касі;
- виручки, що надійшла до каси;
- отриманих з банківського рахунку грошових коштів .

У подальшому всі дії з грошовими коштами здійснюються підзвітною особою від імені й за рахунок підприємства.

При відрядженні оформляють такі документи:

- посвідчення про відрядження, яке оформлюється на підставі наказу про службове відрядження. Воно є підтверджуючим документом про перебування у призначеному місці відрядження;

- авансовий звіт працівника про відрядження, до якого додаються документи, що підтверджують витрати на відрядження.

Документами, що підтверджують витрати на відрядження, є:

- проїзні квитки (для проїзду від місця постійної праці до місця відрядження і обратно);

- документи, що підтверджують витрати, пов'язані з провезенням багажу або іншого вантажу;

- рахунки готелів;

- рахунки за телефонні переговори (не особистого характеру);

- інші документи, що підтверджують витрати на відрядження .

На підставі відміток у посвідченні про відрядження про дати перебування працівника в місцях відрядження розраховують добові витрати.

Якщо під час відрядження працівником були придбані матеріальні цінності або сплачені послуги (що не відносяться до витрат на відрядження), то понесені у зв'язку з цим витрати повинні бути підтверджені касовими чеками, або товарними чеками, або витратними накладними.

Якщо працівник придбав у відрядженні матеріальні цінності, то після приїзду з відрядження він складає два авансові звіти: про витрати на відрядження і про придбання матеріальних цінностей.

Авансовий звіт про використання отриманої готівки надається в наступні терміни:

- по відрядженню - протягом трьох робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки і заготівку вторинної сировини - не пізніше 10 робочих днів з дня їх видачі під звіт;
- на інші виробничі (господарські) потреби - не пізніше наступного робочого дня після видачі готівки під звіт.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведуть в Журналі 3 і Відомості 3.2. При цьому у Відомості 3.2 облік ведуть позиційним (лінійним) способом, при якому по кожній підзвітній особі записи всіх операцій по рахунку відображають в одному рядку.

## 9. Організація обліку операцій з грошовими коштами

Ведення касових операцій регламентується Положенням про ведення касових операцій в національній валюті України.

Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій наведена на рис. 7.4.



Рис. 7.4 - Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

**Для обліку касових операцій застосовують наступні документи:**

**1. Прибутковий касовий ордер (Ф №КО-1)** для оформлення грошових коштів, що надходять до каси. Прибутковий касовий ордер заповнює бухгалтер, підписує головний бухгалтер і передається касиру. Касир повинен перевірити правильність заповнення всіх реквізитів документів, прийняти готівку, підписати касовий ордер і квитанцію до нього, яка видається особі, що внесла гроші. Прибутковий касовий ордер виписують в одному екземплярі. Одночасно із заповненням прибуткового касового ордера до нього оформляють квитанцію, яка видається особі, яка здає грошові кошти в касу. У прибутковому ордері указують підставу для його складання і в реквізиті "Додаток" перераховують документи, що додаються до нього :

- корінець чека (при отриманні коштів з банку);
- авансовий звіт (повернення невикористаних підзвітних сум);
- акт інвентаризації (погашення нестачі);
- накладна, акт, рахунок (оплата покупцем за реалізовану продукцію);
- статут, протокол зборів засновників (внесок до статутного фонду підприємства). У прибуткових касових ордерах забороняється робити виправлення.

**2. Видатковий касовий ордер(ф№КО-2)**- для видачі грошових коштів з каси. Видатковий касовий ордер виписують в одному екземплярі. Документи на видачу готівки підписують керівник і головний бухгалтер підприємства або уповноважені особи.

У видатковому ордері вказують документи, що є підставою для його складання:

- об'ява на внесок готівки (при здаванні виручки в банк)
- наказ керівника ( господарські цілі, відрядження);
- платіжна відомість (заробітна плата).

При отриманні видаткових касових ордерів касир зобов'язаний перевірити:

а) наявність і достовірність підписів головного бухгалтера і дозвільного надпису керівника підприємства або осіб, ним уповноважених;

б) правильність оформлення документів, наявність всіх реквізитів;

в) наявність перерахованих в документах додатків.

**3. Журнал реєстрації прибуткових і витратних касових документів (ф.№КО-3 або КО-3А)**- для реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

**4. Касова книга (ф.№КО-4)**- вказуються кожне надходження і кожна видача готівки на підприємстві. Касова книга повинна бути пронумерована і прошнурована. Порядок заповнення наступний:

- при отриманні або видачі готівки по кожному прибутковому касовому ордеру і витратному документу в день їх надходження або видачі здійснюється запис у книзі;

- щодня в кінці робочого дня касир підсумовує операції за день, виводить залишок готівки в касі;

- після підведення підсумків касир передає в бухгалтерію звіт (відривний лист касової книги) разом з прикладеними до нього прибутковими і витратними касовими документами під розписку в касовій книзі.

Касова книга може заповнюватися також в електронній формі за допомогою комп'ютерних засобів. Програмне забезпечення, за допомогою якого ведеться касова книга, має здійснювати візуальне відображення і роздрукування кожної з двох частин аркуша касової книги ("Вкладний аркуш касової книги" і "Звіт касира"), які за формою і змістом мають відтворювати форму і зміст касової книги в паперовій формі.

Облік наявності й руху грошових коштів в касі по рахунку 30 ведеться на підставі перевірених касових звітів за кожен день - в Журналі 1 (за кредитом 301) і Відомості 1.1 (за дебетом 301). За наявності залишку грошових коштів на кінець місяця його звіряють із залишком на цю ж дату в касовому звіті.

Інвентаризація грошових коштів, що знаходяться в касі, здійснюється один раз на квартал. Матеріальна відповідальність за зберігання коштів і ведення касових операцій покладена на касира. З касиром укладають договір про матеріальну відповідальність.

Готівкові розрахунки одного підприємства (підприємця) з іншим протягом одного дня можуть здійснюватися тільки в межах 10000 грн. Якщо сума розрахунків перевищить 10000 грн. до підприємства-платника коштів застосовується фінансова санкція у вигляді штрафу в двократному розмірі виявленої понадлімітної готівки.

## **10. Організація обліку безготівкових операцій**

Принципи організації безготівкових розрахунків в національній валюті Україні визначає Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті. Для обліку наявності й руху грошових коштів у національній валюті на поточному рахунку в банку використовується субрахунок 311 "Поточні рахунки в національній валюті". Операції на цьому рахунку відображаються на підставі банківських виписок і первинних документів, що додаються до них. Аналітичний облік здійснюється за виписками банку. Схема документообігу, пов'язана з рухом безготівкових коштів, наведена на рис. 7.5. При використанні регістрів бухгалтерського обліку відображення операцій на поточному рахунку здійснюється в Журналі 1 і Відомості 1.2 після обробки кожної банківської виписки, тобто після:

- нумерації банківської виписки по датах;
- перевірки достовірності записів у виписці й розрахункових документах, що додаються до неї. У разі отримання готівки з каси установи банку до банківської виписки додається квитанція прибуткового ордера, яка оформляється при оприбуткуванні готівки в касу підприємства, списаних з поточного рахунку. У випадку, якщо у виписці банку виявлені операції з помилкового зарахування грошових коштів (що не належать даному підприємству), то вживають заходи щодо їх повернення платникові;

- проставляння в розрахункових документах, що додаються, і банківській виписці кодів кореспондуючих рахунків відповідно до характеру проведеної операції (котирування документів за дебетом і кредитом);
- групування і підрахунку окремо по дебету і окремо по кредиту сум по однорідних кореспондуючих рахунках, коди яких проставлені у виписці;
- підрахунку сум, занесених у відповідні кореспондуючі рахунки графи Журналу 1 і Відомості 1.2 і записи підсумкових результатів підрахунку.

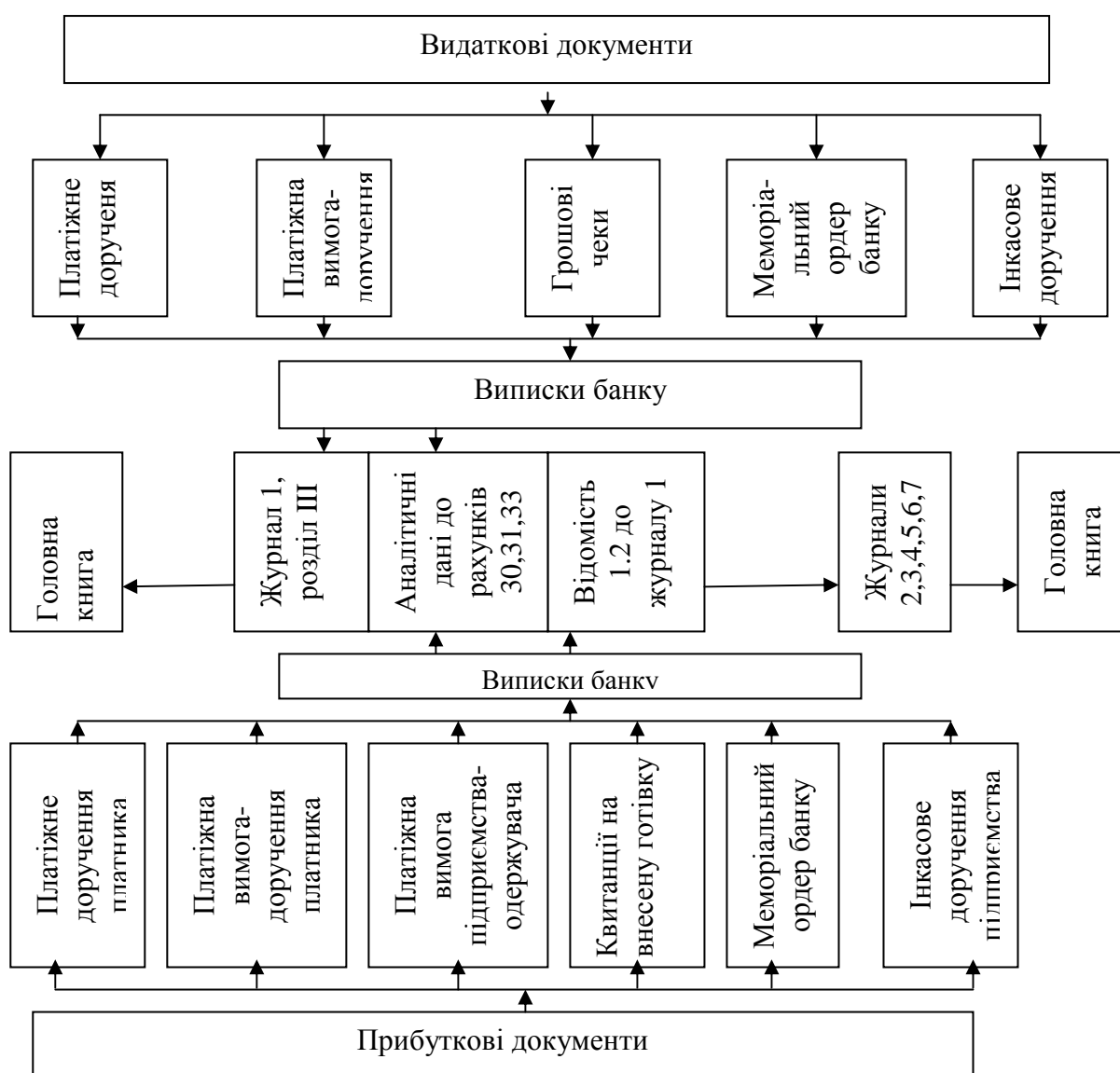


Рис.7.5- Схема документообігу, пов'язана з рухом безготівкових коштів



### **Контрольні запитання:**

1. Які документи оформляють під час оприбуткування запасів на склад підприємства?
2. Як організовується аналітичний облік запасів на складах?
3. На підставі яких документів здійснюється вибуття запасів зі складів?
4. Які первинні документи оформляють при здійсненні операцій з МШП?
5. Які методи оцінки вибуття запасів використовують?
6. Як обліковуються транспортно-заготівельні витрати?
7. В яких випадках запаси обліковують за чистою вартістю реалізації?
8. Який метод вибуття запасів використовується на підприємствах роздрібної торгівлі?
9. Який метод вибуття запасів доцільно використовувати при здійсненні оптової торгівлі «під замовлення»?
10. Які особливості обліку малоцінних швидкозношувальних предметів ?
11. Для яких цілей розраховують резерв сумнівних боргів?
12. Які методи передбачені П(С)БО 10 для розрахунку резерву сумнівних боргів?
13. Яка заборгованість класифікується як безнадійна, якими документами вона підтверджується?
14. Як оформляють облік операцій з підзвітними особами?
15. Які види претензій можуть виставлятися постачальникам? Який порядок виставлення претензії?
16. Які документи заповнюють при веденні касових операцій?
17. Які документи підтверджують здійснення безготівкових розрахунків?
18. Як проводиться організація обліку грошових коштів у банку?

**Література: 2,3,4,9,10**

## **ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

- 1. Загальні принципи організації обліку доходів**
- 2. Особливості організації обліку доходів від надання послуг**
- 3. Загальні принципи організації обліку витрат**
- 4. Особливості організації обліку собівартості реалізації**
- 5. Визначення суми витрат по податку на прибуток**
- 6. Визначення фінансового результату**

### **Ключові терміни:**

**доходи, витрати, постійні загальновиробничі витрати, змінні загальновиробничі витрати, витрати (доходи) з податку на прибуток, відстрочений податковий актив, відстрочене податкове зобов'язання, тимчасова податкова різниця, постійні різниці**

### **1. Загальні принципи організації обліку доходів**

Порядок формування доходів визначений нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Доходи", П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С) БО 3 "Звіт про фінансові результати".

**Доходи** - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які ведуть до збільшення власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Оцінку доходу проводять за наявності відповідним чином оформлених первинних документів:**

- актів прийому-передачі;
- накладних;
- товарно-транспортних накладних;
- виписок банку;
- рішень суду та інших документів, підтверджуючих факт збільшення доходів.

**Доходами не визнаються наступні надходження від інших осіб:**

— сума авансу в рахунок оплати продукції, товарів (робіт, послуг);

- сума податку на додану вартість;
- сума задатку;
- сума застави, якщо договором передбачена передача закладеного майна заставоотримувачу;
- сума, отримана позикодавцем від позичальника в погашення позики;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Ці надходження не ведуть до збільшення власного капіталу підприємства, оскільки одночасно з ними в підприємства виникають зобов'язання (кредиторська заборгованість). Дохід також не визнається при обміні подібними активами (п.9 П(С) БО 15 «Доходи»).

Для достовірного відображення доходів у бухгалтерському обліку проводять їх класифікацію за видами діяльності.

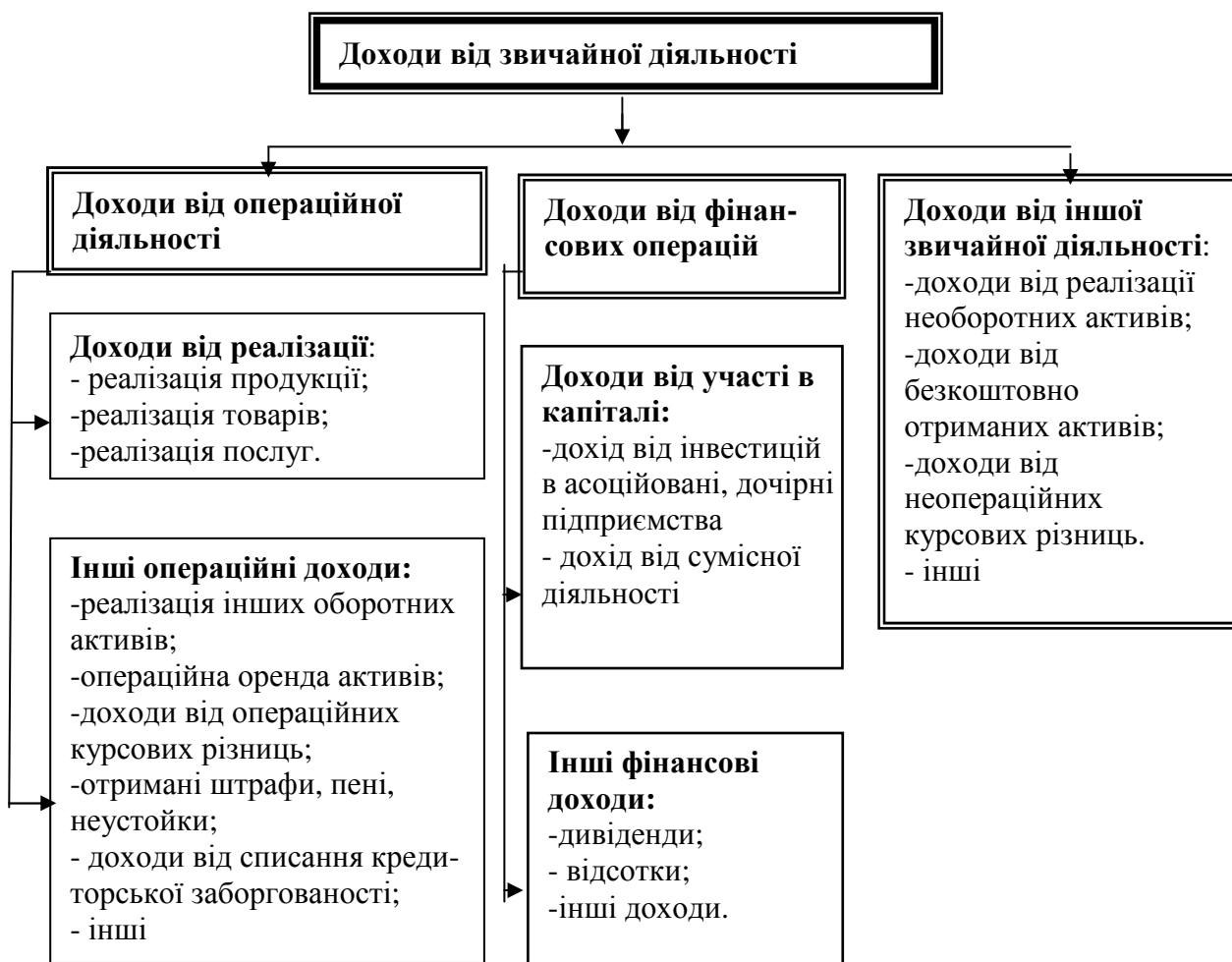


Рис. 8.1- Класифікація доходів за видами діяльності

У деяких випадках у момент надходження активу проводиться відстрочення визнання доходу, тобто визнаються доходи майбутніх періодів. Це має місце тоді, коли для визнання доходу відсутні юридичні підстави, наприклад, при отриманні орендної плати на рік вперед, коштів за підписку на засоби масової інформації, абонентську плату.

Крім доходів від звичайної діяльності підприємство може отримати надзвичайні доходи, пов'язані з надзвичайними подіями.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства і фінансових результатах використовують Журнал 6.

## **2. Особливості організації обліку доходів від надання послуг**

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи із ступеня завершеності операції за наданням послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- вірогідність надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

Підприємство в обліковій політиці може вибрати чотири можливі методи оцінки ступеня завершеності операції з наданням послуг:

- 1) метод вивчення виконаної роботи;
- 2) метод визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсягу послуг, які мають бути надані;

- 3) визначенням 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;
- 4) метод рівномірного нарахування доходу за період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг), у випадку якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу.

### **3. Загальні принципи організації обліку витрат**

**Витрати** - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Згідно з п.8 П(С) БО 3 витрати визнаються в наступні моменти, які ведуть до зменшення власного капіталу підприємства (окрім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками):

- вибуття активу;
- збільшення зобов'язання.

Не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та ін.;
- передплата;
- погашення отриманих позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не приводять до зменшення власного капіталу.

Для достовірного відображення витрат в бухгалтерському обліку проводять їх класифікацію за видами діяльності. Витрати класифікують в бухгалтерському обліку залежно від характеру і видів діяльності:

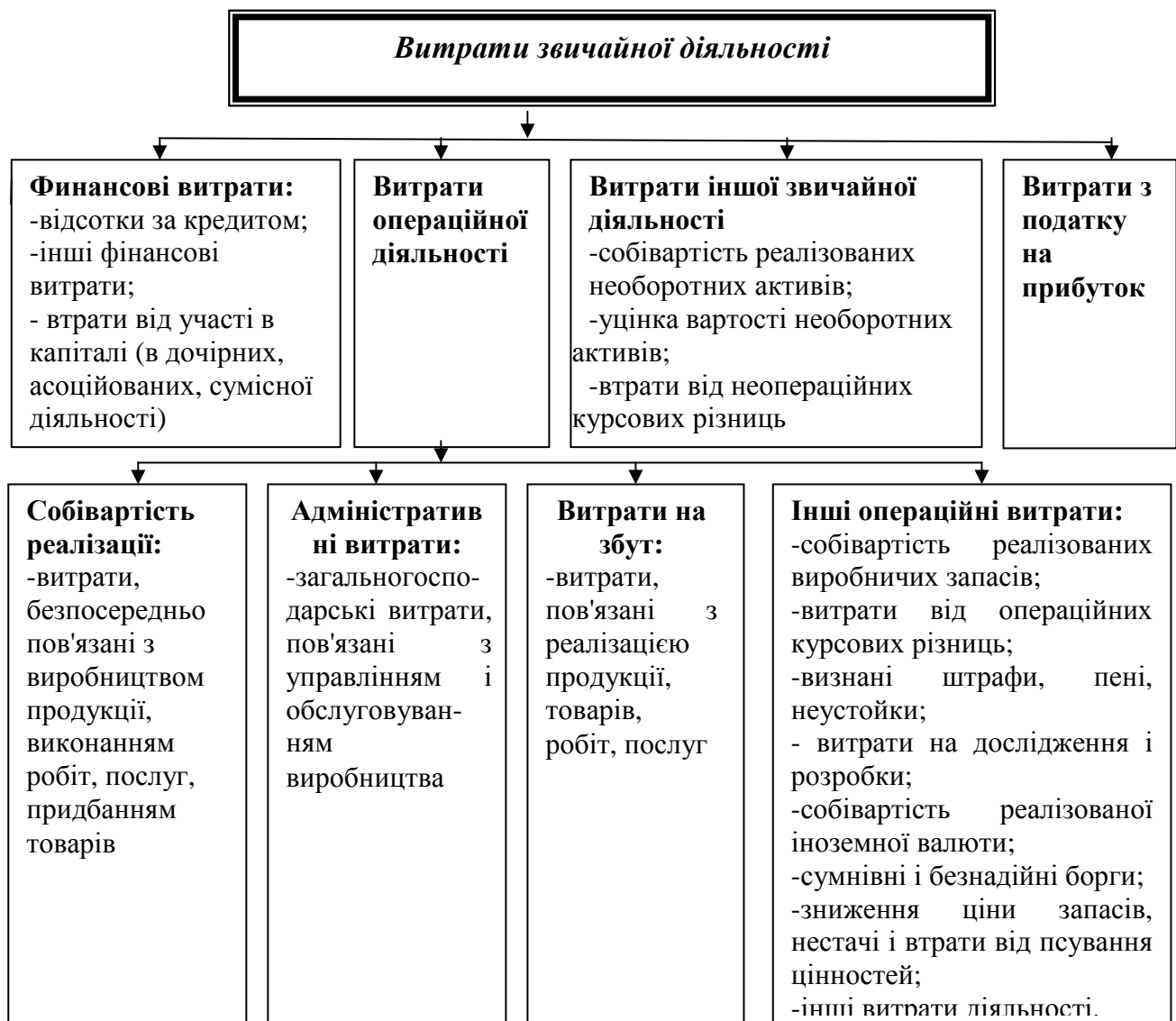


Рис. 8.2 - Класифікація витрат за видами діяльності

Окрім витрат звичайної діяльності виділяють надзвичайні витрати, які пов'язані з надзвичайними подіями, такими як пожежа, стихійні лиха та інші.

Для обліку витрат підприємства можуть використовувати три варіанти ведення обліку:

- застосування для обліку витрат виключно рахунків класу 9;
- застосування для обліку витрат рахунків класу 8 і 9;
- застосування спрощеного Плану рахунків суб'єктами малого підприємництва, а також організаціями, діяльність яких не направлена на ведення комерційної діяльності.

У процесі операційної діяльності підприємства виникають витрати, що не включаються в собівартість реалізованої продукції. Відповідно до норм П(С) БУ 16 «Витрат» до таких витрат відносяться:

- адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва;

- витрати на збут, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції;
- інші операційні витрати.

**Адміністративні витрати включають:**

- загальні корпоративні витрати (представницькі витрати);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна; амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- витрати на професійні послуги (юридичні та ін.);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори і обов'язкові платежі (окрім тих, що включаються до собівартості);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведуть в розрізі номенклатури статей, встановлених підприємством. Підставою для відображення адміністративних витрат є відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, платежів, нарахувань на заробітну плату, розрахунок амортизації основних засобів і нематеріальних активів, розрахунки щодо витрачання запасних частин і паливно-мастильних матеріалів на легкові автомобілі, акти орендодавців по орендній платі за приміщення офісу та ін.

Окрему групу витрат складають витрати на збут :

- витрати на упаковку, ремонт тари, комісійні й оплата праці продавцям, реклама, транспортування, гарантійне обслуговування та ін.

Для обліку витрат діяльності застосовують Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1 обліку запасів.

#### **4. Особливості організації обліку собівартості реалізації**

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована впродовж звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

У виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати й постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємства встановлюють самостійно.

Загальновиробничі витрати розділяються на постійні й змінні.

**Постійні загальновиробничі витрати** – витрати на обслуговування і управління виробництвом, які не змінюються при зміні обсягу діяльності.

**Змінні загальновиробничі витрати** – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділянок), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат.



Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, здійснюється за такими принципами:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;
- постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Приклади баз розподілу:

- години праці;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності;
- прямі витрати;
- інше.

Підприємствам обирається та база розподілу, яка найточніше відображає зв'язок між загальновиробничими витратами і обсягом готової продукції. Наприклад, доцільно використовувати години праці основних працівників на тих підприємствах, де обсяг продукції залежить від кількості відпрацьованого часу.

Для цих цілей підприємству необхідно:

- Визначити показник нормальної потужності підприємства (очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства впродовж декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва).
- Вибрати відповідну базу розподілу загальновиробничих витрат. База розподілу може відрізнитися від показника нормальної потужності підприємства, але обов'язково повинна відображати рівень виробництва (обсяг діяльності).

- Визначити планову величину показника бази розподілу, яка співвідноситься з показником нормальної потужності.

- Визначити планову величину постійних загальновиробничих витрат (у грн.) наступного року.

- Визначити планову норму розподілу загальновиробничих витрат (у грн.):

$$\text{Планова норма розподілу (у грн.)} = \frac{\text{Планова величина постійних загальновиробничих витрат}}{\text{Планова величина показника бази розподілу}} \quad (8.1)$$

Планова норма розподілу загальновиробничі витрат – це показник, який визначають на початку звітного року і використовують кожного місяця при здійсненні розподілу загальновиробничих витрат підприємства.

Принцип розподілу загальновиробничих змінних і постійних витрат наведений на рис. 8.3.



Рис. 8.3 - Розподіл загальновиробничих витрат

Суть розподілу постійних загальновиробничих витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності полягає в тому, що сума постійних загальновиробничих витрат, розподілених на кожен об'єкт витрат, не збільшується в результаті низького рівня виробництва або простоїв. Отже собівартість продукції не буде завищеною.

Якщо фактичний рівень виробництва продукції вище запланованого, то у виробничу собівартість виробленої готової продукції включатимуться всі постійні загальновиробничі витрати.

## **5. Визначення суми витрат по податку на прибуток**

**Витрати (доходи) з податку на прибуток** - це загальна сума витрат (доходів) з податку на прибуток, що складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

**Відстрочений податковий актив** - це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню в подальших періодах внаслідок:

- тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного в розрахунок зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися в звітному періоді неможливо.

**Відстрочене податкове зобов'язання** визначається як сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в подальших періодах з тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Розмір відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань формується за рахунок тимчасових різниць.

**Тимчасова податкова різниця** - різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності й податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

**Постійні різниці** - різниці між податковим прибутком (збитком) і

обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникають в поточному звітному періоді і не анулюються в подальших звітних періодах, при розрахунку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань не враховуються.

Відстрочений податок на прибуток визнається відстроченим податковим активом або відстроченим податковим зобов'язанням залежно від того, якого виду різниці відображені на кінець звітного періоду:

- при відображенні тимчасових різниць, що підлягають відніманню, визнаються відстрочені податкові активи;
- при відображенні тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, визнаються відстрочені податкові зобов'язання.

Порядок визначення витрат з податку на прибуток зводиться до наступного:

1. Аналізують дані податкового обліку і сальдо на кінець року за наступними рахунками:

- рахунок 10 " Основні засоби";
- рахунок 11 " Інші необоротні матеріальні активи";
- рахунок 23 " Виробництво";
- рахунок 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками ";
- рахунок 371 "Розрахунки по виданих авансах";
- рахунок 38 "Резерв сумнівних боргів";
- рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів";
- рахунок 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів";
- рахунок 681 " Розрахунки по авансах отриманих";
- рахунок 69 "Доходи майбутніх періодів".

2. Аналізують операції, які вплинули на зміни значень сальдо відповідних рахунків і виділяють суми, які пов'язані:

- з відображенням суми податку на додану вартість;
- з відображенням балансової вартості невиробничих основних засобів та інших необоротних матеріальних активів (дані рахунків 10,11);

- з відображенням розрахунків по виданих авансах за товари, роботи, послуги, які не пов'язані з веденням господарської діяльності і не входять до складу валових витрат (дані рахунку 371);

- з відображенням витрат майбутніх періодів, які не пов'язані з веденням господарської діяльності і не включаються до складу валових витрат (дані рахунку 39).

Вказані суми не впливають на виникнення тимчасових різниць, а, отже, при підрахунку тимчасових різниць не враховуються.

3. На підставі сальдо за відповідними рахунками (без урахування сум, що не впливають на виникнення тимчасових різниць) визначають тимчасові різниці. Тимчасові різниці підрозділяються на дві категорії: тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, і тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

4. Визначаються відстрочені податкові зобов'язання на кінець періоду за формулою

$$\text{ВПЗ} = \text{ТР} \times \% \text{ ПП} , \quad (8.2)$$

де ВПЗ – відстрочені податкові зобов'язання;

ТР – величина тимчасової різниці;

% ПП – ставка податку на прибуток.

5. Визначаються відстрочені податкові активи на кінець періоду за наступною формулою:

$$\text{ВПА} = \text{ТР} \times \% \text{ ПП} , \quad (8.3)$$

де ВПЗ – відстрочені податкові зобов'язання;

ТР – величина тимчасової різниці;

% ПП – ставка податку на прибуток.

6. Визначаються відстрочені податкові зобов'язання за період як різниця між відстроченими податковими зобов'язаннями на кінець періоду і відстроченими податковими зобов'язаннями на початок періоду.

$$\text{ВПЗ п} = \text{ВПЗ кр} - \text{ВПЗ пр}, \quad (8.4)$$

де ВПЗ п - відстрочені податкові зобов'язання за період;

ВПЗ кр - відстрочені податкові зобов'язання на кінець року;

ВПЗ пр - відстрочені податкові зобов'язання на початок року.

7. Визначаються відстрочені податкові активи за період як різниця між відстроченими податковими активами на кінець періоду і відстроченими податковими активами на початок періоду.

$$\text{ВПА п} = \text{ВПА кр} - \text{ВПА пр}, \quad (8.5)$$

де ВПА п - відстрочені податкові активи за період;

ВПА кр - відстрочені податкові активи на кінець року;

ВПА пр - відстрочені податкові активи на початок року.

8. Визначають поточний податок на прибуток за даними Декларації з податку на прибуток.

9. Витрати (доходи) по податку на прибуток визначають за наступною формулою:

$$\text{Витрати (доходи) по податку на прибуток} = \text{ПП} + \text{ВПЗ} - \text{ВПА}, \quad (8.6)$$

де ПП - поточний податок на прибуток, який визначається за даними Декларації з податку на прибуток підприємства як сума податку, обчислена в звітному періоді відповідно до податкового законодавства;

ВПЗ – відстрочені податкові зобов'язання за відповідний період;

ВПА – відстрочені податкові активи за відповідний період.

## **6. Визначення фінансового результату**

Загальний фінансовий результат є чистим прибутком (збитком), що розраховується як сума доходів від усіх видів діяльності за вирахуванням всіх витрат.

Для визначення фінансового результату за звітний період необхідно дотримуватися наступних принципів визнання доходів і витрат:

- принцип нарахування;
- принцип відповідності;
- принцип періодичності.

**Принцип нарахування** - передбачає відображення результатів господарських операцій в тому звітному періоді, коли відбувається фінансова операція, не враховуючи моменту отримання або сплати грошових коштів.

**Принцип відповідності** - полягає в порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути узгоджені з цим доходом.

Для визначення фінансового результату, виходячи з **принципу періодичності**, доходи і витрати підприємства розподіляють за звітними періодами.

**Фінансовий результат визначають в наступній послідовності:**

1. «Очищення» реалізаційних доходів від непрямих податків, зокрема від ПДВ.

2. Визначення валового прибутку (збитку) як різниці між чистим доходом і собівартістю реалізації.

3. Визначення доходу від операційної діяльності шляхом вирахування з чистого доходу адміністративних витрат, витрат на збут, а також корегуванням цієї суми на прибуток (збиток) від іншої операційної діяльності.

4. Визначення доходів і витрат (втрат) від участі в капіталі визначається дохід (витрата), отримані від інвестицій в асоційоване підприємство, облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

5. Визначення доходів і витрат від фінансової діяльності-відображаються дивіденди, відсотки, пов'язані з позиковим капіталом.

6. Визначення інших доходів і витрат - відображаються доходи і витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій, необоротних активів і інші доходи і витрати, що виникають в процесі здійснення звичайної діяльності.

7. Визначення фінансового результату від звичайної діяльності до і після оподаткування - враховуються всі види доходів і витрат від звичайної діяльності.

9. Визначення загального чистого прибутку (збитку).

### **Контрольні запитання:**

1. За якими основними ознаками класифікують витрати підприємства?
2. Як організувати аналітичний і синтетичний облік виробничих витрат?
3. Як організувати облік загальновиробничих витрат? Який порядок їх розподілу?
4. У чому особливості організації обліку адміністративних витрат і витрат на збут?
5. Як організувати облік фінансових та інвестиційних витрат і облік надзвичайних витрат?
6. Як організувати аналітичний облік доходів і результатів діяльності?
7. За якими ознаками класифікують доходи й результати діяльності?
8. Які умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів?
9. В яких випадках відображаються відстрочені податкові зобов'язання та активи?
10. Як необхідно організувати облік витрат з податку на прибуток?

### **Література: 2,3,4,14,15,16**

## **ТЕМА 9. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРАЦІ ВИКОНАВЦІВ, ЗАЙНЯТИХ БУХГАЛТЕРСЬКИМ ОБЛІКОМ, КОНТРОЛЕМ ТА АНАЛІЗОМ**

1. Організаційна побудова бухгалтерії, типи організаційних структур.
2. Організація праці працівників бухгалтерії
3. Нормування праці , визначення чисельності облікового персоналу
4. Відповідальність працівників бухгалтерії

### **Ключові терміни:**

**бухгалтерія, бухгалтер, організаційна побудова бухгалтерської служби, централізований облік, децентралізований облік, лінійний тип організації бухгалтерії, лінійно - штабний тип організації бухгалтерії, комбінований (функціональний) тип організації бухгалтерії, посадова інструкція**



## **1. Організаційна побудова бухгалтерії, типи організаційних структур**

**Бухгалтерія** - самостійний структурний підрозділ апарату управління, який здійснює бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства.

**Бухгалтер** - це особа, яка зв'язана з підприємством трудовими відносинами і уповноважена діяти від імені підприємства, в тому числі підписувати фінансову звітність, складену від імені підприємства.

**Організаційна побудова бухгалтерської служби** - це форма поділу праці, що передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями.

**Централізований облік** - при такому обліку у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних, а формування звітних даних за ними і розробку звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства.

**Децентралізований облік** - при такому обліку обліковий апарат зосереджений в окремих виробничих підрозділах підприємства, де здійснюється синтетичний і аналітичний облік, складаються окремі баланси і звітність цехів, філій, структурних підрозділів. Головна бухгалтерія в цьому випадку здійснює зведення балансів філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, а також виконує контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства.

**Лінійний тип організації бухгалтерії** - в основу цього типу покладений принцип розпорядження, яке передається тільки через старшого бухгалтера на правах головного по всіх рівнях виконавців. Цей тип використовують на невеликих підприємствах.

**Лінійно - штабний тип організації бухгалтерії** – передбачає створення спеціальних консультативних підрозділів на різних рівнях управління. Застосовується на середніх та великих підприємствах.

**Комбінований (функціональний) тип організації бухгалтерії** - будується на розподілі функції управління, виділенні спеціальних структурних підрозділів, які виконують комплекс облікових операцій. Передбачає передачу частини прав головного бухгалтера керівникам

спеціалізованих підрозділів, які самостійно розпоряджаються в межах своєї компетенції.

**Головний бухгалтер виконує на підприємстві такі функції:**

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання і подачу у встановлені терміни фінансової звітності;

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

- бере участь в оформленні документів, що пов'язані з нестачею і відшкодуванням втрат від недостачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях, і інших відособлених підрозділах.

Крім того, головний бухгалтер організовує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства з :

- визначення облікової політики підприємства, внесення змін у вибрану облікову політику, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних;

- розробці системи й форм внутрішньогосподарчого обліку і правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних і зведених облікових документів;

- вибору оптимальної структури бухгалтерії і чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління і шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

- впровадження автоматизованої системи обробки даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства або удосконалення діючої системи;

- забезпечення збереження майна, раціонального і ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, залучення кредитів і їх погашення;

- виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень і інших відособлених підрозділів підприємства і включення їх показників у фінансову звітність підприємства.

Головний бухгалтер також розробляє посадові інструкції для працівників бухгалтерії. Для цього використовуються Кваліфікаційні характеристики професій працівників бухгалтерського обліку. Посадові інструкції затверджує керівник підприємства.

## **2. Організація праці працівників бухгалтерії**

Для раціональної організації діяльності бухгалтерії необхідно вирішити ряд питань:

- місце бухгалтерії в загальній системі управління підприємством;
- підрозділи, які існують в апараті обліку;
- склад функцій, які виконуються кожним підрозділом;
- побудова процесів обліку;
- склад співробітників бухгалтерії;
- наявність програмного забезпечення.

На підприємствах, де бухгалтерія - це самостійний підрозділ, функції та обов'язки закріплюються в Положенні про бухгалтерську службу.

Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, обов'язки й організацію роботи бухгалтерської служби.

Положення про бухгалтерську службу має наступну структуру:

- загальні положення - в даному розділі вказують дані про підприємство, чисельний штат бухгалтерії, вимоги, що ставляться до керівника бухгалтерії;

- цілі й завдання - містяться основні цілі й завдання, що ставляться перед працівниками бухгалтерії;

- функції - розкриваються основні функції бухгалтерії;

- права і обов'язки головного бухгалтера- посадова інструкція головного бухгалтера;

- службові зв'язки - вказуються підрозділи, з якими взаємодіє бухгалтерія;

- організація роботи - вказуються правила внутрішнього розпорядку роботи бухгалтерії.

Для організації праці працівників бухгалтерії складаються посадові інструкції.

**Посадова інструкція** - це документ, в якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадових осіб. Посадова інструкція розробляється для кожної штатної посади і дозволяє визначити:

- обов'язки, перелік належних до виконання операцій;

- права;

- відповідальність персоналу;

- систему взаємовідносин між менеджерами і підлеглими їм працівниками;

- упорядкувати потоки інформації на підприємстві.

У посадовій інструкції розкривається функціональна структура діяльності посадової особи як комплексу елементів: цілей, програм і завдань, функцій, форм і методів керівництва, інформації, технічних засобів управління.

Структура посадової інструкції наступна:

- загальні положення - відображається порядок прийняття на роботу, звільнення з посади;

- обов'язки - чітко визначаються функціональні обов'язки працівника, обумовлені відповідною кваліфікаційною характеристикою посади;

- права - визначаються повноваження працівника для самостійного вирішення питань, які відносяться до його компетенції;

- відповідальність - містить відомості про відповідальність співробітника за невиконання своїх посадових обов'язків, дотримання правил внутрішнього розпорядку, інструкції з охорони праці, протипожежної безпеки, відповідальність за нерозголошення відомостей, які складають службову й комерційну таємницю підприємства.

При підготовці посадової інструкції необхідно врахувати систему внутрішніх взаємозв'язків і документів, які визначають методологію і організацію бухгалтерської роботи саме на цьому підприємстві.

Посадова інструкція узгоджується з юристом і затверджується керівником підприємства у встановленому порядку й доводиться до відома виконавців під розписку.

Вимоги інструкції обов'язкові для працівника, який займає дану посаду.

### **3. Нормування праці , визначення чисельності облікового персоналу**

Чисельність облікового персоналу безпосередньо залежить від структури підприємства, виду й обсягів діяльності. Чисельність праці бухгалтерського персоналу може встановлюватися згідно з Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 р. N 269 (далі - Наказ №269) на підставі розрахунку норм часу на виконання бухгалтерських процедур.

Норми часу на виконання бухгалтерського обліку визначаються з урахуванням й інших факторів, шляхом застосування поправочних коефіцієнтів:

$K_{я}$  - коефіцієнт, який враховує якість документації, з якою працює бухгалтер:

Таблиця 9.1 - Поправочні коефіцієнти на якість документа

Якість документа	Коефіцієнт, $K_{я}$
1 Документ якісний ( $K_{я1}$ )	1,0
2 Документ має недоліки: термінологія документів не відповідає прийнятим чинним стандартам, написи поставлено недбало, незрозуміло або допущено неоднозначне прочитання, відсутність змісту, нумерації сторінок та ін. ( $K_{я2}$ )	1,1

$K_{д.р.}$  - коефіцієнт, який враховує необхідність перевірки розрахунків під час виконання робіт з бухгалтерського обліку і приймається рівним 1,1.

Нормативи чисельності розроблені залежно від трудомісткості, типового складу виконуваних робіт й розраховані залежно від факторів, що мають найбільший вплив на їх величину.

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

$$T_3 = \sum_i^n T \quad (9.1)$$

де  $T_3$  - загальна трудомісткість типового складу робіт за рік;

$T$  - трудомісткість за типовими видами робіт з бухгалтерського обліку;

$n$  - кількість видів робіт, що виконуються.

Трудомісткість за типовими видами робіт визначається за формулою

$$T = \sum_1^n T_0 \times V_i, \quad (9.2)$$

де  $T_0$  - витрати часу на виконання конкретного типового виду роботи.

Витрати часу (норма часу в годинах) наведені в Наказі №269;

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

Визначення чисельності працівників бухгалтерського обліку здійснюють за формулою:

$$H = \frac{T_z}{\Phi} \times K \times K_{к.п.з.}, \quad (9.3)$$

Де  $H$  - нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку, чол.;

$T_z$  - загальна трудомісткість типового складу робіт;

$\Phi$  - річний фонд робочого часу одного працівника, год.;

$K$  - коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо);

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

Таблиця 9.2 - Значення коефіцієнту, що враховує застосування ПЕОМ

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

Чисельність працівників бухгалтерського обліку визначають діленням загальної трудомісткості типового складу робіт на річний фонд робочого часу одного працівника і множенням на коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо), як правило, він становить 1,15 і множенням на коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ.

Приклад розрахунку: загальна трудомісткість виконаних робіт 8000 людино-годин, річний фонд робочого часу одного працівника-2002 години,

коефіцієнта невиходів працівників з причин відпусток, хвороби -1,15, коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ -1,3, чисельність працівників відділу бухгалтерського обліку становить

$$\frac{8000}{2000} \times 1,15 \times 1,3 = 5,97.$$

Згідно з розрахунком чисельність приймається - 6 працівників.

Нормативи, наведені в Наказі №269, можна використовувати для нормування праці бухгалтерів, які виконують однотипні операції, що повторюються протягом певного часу.

#### **4. Відповідальність працівників бухгалтерії**

**За допущені порушення у професійній сфері бухгалтер як найнятий працівник може бути притягнутий до різних видів відповідальності:**

- **дисциплінарної** - працівники бухгалтерії, які порушують трудову дисципліну, або недобросовісно виконують покладені на них трудові обов'язки, можуть притягатися до дисциплінарної відповідальності. Дисциплінарна відповідальність встановлена Кодексом законів про працю. Існують наступні заходи стягнення:

- догана;
- звільнення.

- **матеріальної** - згідно зі ст.132 Кодексу законів про працю за збиток, заподіяний підприємству при виконання трудових обов'язків, працівники несуть матеріальну відповідальність у розмірі збитку, але не більш середнього місячного заробітку. Такі заходи можуть бути застосовані до бухгалтера в наступних випадках:

- зайвих грошових виплат;
- неправильної організації обліку і зберігання матеріальних або грошових цінностей;



- неприйняття необхідних заходів щодо запобігання розкраданню, знищенню і псуванню матеріальних цінностей;

**- адміністративної відповідальності**

Порядок накладення адміністративного стягнення передбачений гл.4 Кодексу України про адміністративні правопорушення. Згідно із ст.38 Кодексу України про адміністративні правопорушення адміністративне стягнення може бути накладене не пізніше ніж через 2 місяці з дня здійснення правопорушення, а якщо воно є довготривалим - з дня його виявлення.

Розмір адміністративних штрафів за порушення податкового законодавства:

- відсутність податкового обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку. Ненадання або несвоєчасне надання аудиторських висновків, передбачених законом, а тако ж платіжних доручень на перерахування податків (зборів) - від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ);

- повторне здійснення протягом року цих дій особою, на яку було накладено адміністративне стягнення - від 10 до 15 НМДГ;

- невиконання вимог посадових осіб органів державної податкової служби - відмова в наданні інформації, перешкода працівникам податкової служби в обстеженні приміщень - від 10 до 20 НМДГ;

- неутримання, неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб, перерахування податку за рахунок засобів підприємства, перерахування податку за рахунок засобів підприємства, неповідомлення або невчасне повідомлення податковій інспекції за встановленою формою про доходи громадян - 3 НМДГ;

- повторне здійснення протягом року перерахованих дій особою, на яку було покладено адміністративне стягнення за вищевказані дії - 5 НМДГ;

**- кримінальної відповідальності**

Бухгалтер може бути притягнутий і до кримінальної відповідальності. Розмір відповідальності встановлений Кримінальним кодексом. Згідно із ст.212

"Ухилення від сплати податків" до кримінальної відповідальності можна притягати тільки за умисне ухилення від сплати податків і зборів, тобто коли в діях бухгалтера був намір.

### **Розмір відповідальності:**

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, які входять в систему оподаткування, службовою особою підприємства або суб'єктом підприємницької діяльності у випадку, якщо такі дії привели до ненадходження до бюджету або державні цільові фонди коштів у значних розмірах - в 1000 і більше разів перевищує НМДГ - штраф від 300 до 500 НМДГ (від 5100 до 8500 грн.) або позбавлення права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3-х років.

2. У випадку, якщо ці дії були здійснені за попередньою змовою групою осіб, або якщо такі дії стали причиною ненадходження до бюджетів або державні цільові фонди коштів у крупних розмірах - в 3000 і більше разів перевищує НМДГ - штраф від 500 до 2000 НМДГ (від 8500 до 34000 грн.) або виправні роботи на строк до 2 років, або обмеження свободи на строк до 5 років з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3 років.

3. Вказані вище дії, здійснені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони спричинили фактичне ненадходження до бюджетів або державні цільові фонди коштів в особливо крупних розмірах ( у 5000 і більше разів перевищують НМДГ) - позбавлення волі від 5 до 10 років з позбавленням права займати певні посади і займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

Згідно із статтею 367 Кримінального кодексу - службова недбалість - до бухгалтера можуть бути застосовані такі санкції:

- якщо матеріальний збиток в 100 разів перевищує розмір НМДГ- штраф від 50 до 100 НМДГ або виправні роботи на строк до 2 років, або

обмеження волі строк до 3 років з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3 років;

- якщо матеріальний збиток в 250 разів перевищує розмір НМДГ- обмеження волі на термін від 2 до 5 років з позбавленням права займати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3 років і накладення штрафу-від 100 до 250 НМДГ або без нього.

### **Контрольні запитання:**

1. Що розуміють під організаційною структурою бухгалтерії?
2. Які форми організації обліку застосовуються на підприємстві?
3. Який порядок розподілу праці за функціональним і оперативним виробничим принципами при різних формах побудови бухгалтерії?
4. Які особливості організації бухгалтерського обліку підприємства при створенні філій та представництва?
5. У чому особливості централізованого обліку на підприємстві?
6. Які особливості децентралізованої організації обліку?
7. Яка відповідальність бухгалтерів встановлена законодавчими актами?
8. Який порядок нормування праці бухгалтерів?

### **Література: 2,3,4**

## **ТЕМА 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО, ТЕХНІЧНОГО Й ЕРГОНОМІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ Й АНАЛІЗУ**

### **Ключові терміни:**

**ефективність інформації, об'єктивність інформації, єдність інформації, аналітичність інформації, оперативність інформації, ергономіка**

### **1. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку**

Ведення бухгалтерського обліку безпосередньо спирається на інформаційну систему, яка вимірює, обробляє і передає накопичену

інформацію. Інформаційна система спирається безпосередньо на нормативне забезпечення, яке складають законодавчі й нормативні акти.

Інформаційну систему забезпечення бухгалтерського обліку можна поділити на чотири рівня (рис. 10.1) .

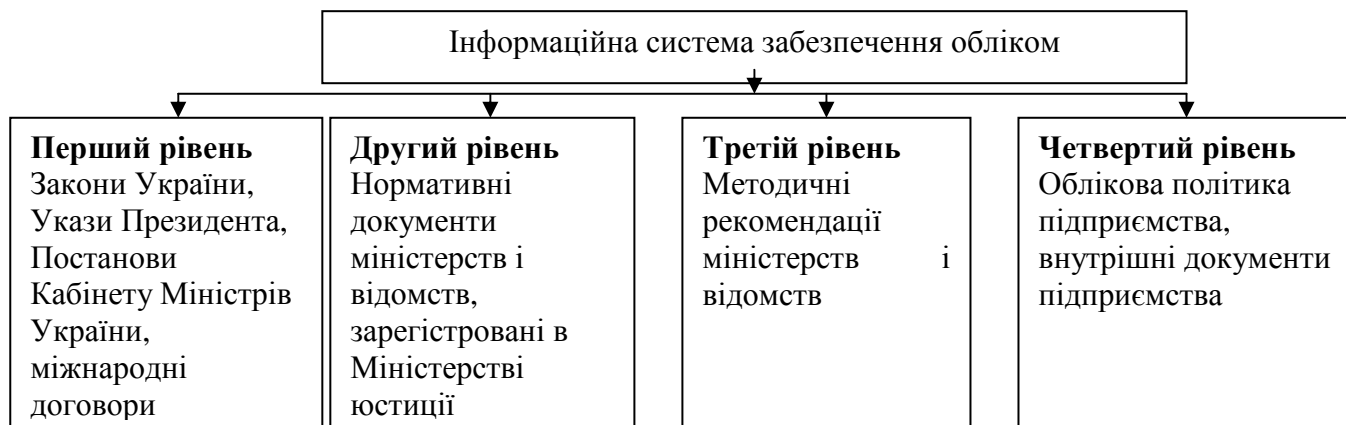


Рис. 10.1 - Інформаційна ситстема забезпечення бухгалтерського обліку

Перший і другий рівні створюють законодавчі й нормативні документи, які передбачають дотримання чітко встановлених норм і правил, порушення яких тягне за собою відповідальність, встановлену законом.

Третій рівень управління передбачає розробку загальної методологічної бази, що враховує особливості галузей економіки і дотримання законодавчої та нормативної бази першого й другого рівня.

Четвертий рівень управління бухгалтерським обліком - це облікова політика підприємства та інші розпорядчі документи підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку.

Сучасні умови ведення бухгалтерського обліку висувають певні вимоги до системи інформаційного забезпечення обліком. До таких вимог належить:

- **ефективність інформації** - система інформації повинна займати мінімум затрат на її збирання, обробку, зберігання та використання;
- **об'єктивність інформації** - інформація повинна відповідати дійсності, сучасним умовам, об'єктивно відображати всі факти й процеси;

- **єдність інформації** - інформація може надходити з різних інформаційних джерел, але мати одну й ту ж інформаційну суть;

- **аналітичність інформації** - інформація має відповідати потребам, тобто забезпечувати надходження даних саме про ті напрями діяльності і з деталізацією, необхідною для всебічного вивчення економічних явищ та процесів;

- **оперативність інформації** - потрібна інформація повинна надходити до аналітика в мінімальні строки, що дає можливість оперативно впливати на виробничий процес, результати господарської діяльності.

## **2. Технічне забезпечення бухгалтерського обліку**

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 поділяються на такі класи:

**1. Міні—бухгалтерія.** До цього класу належать програми, призначені для бухгалтерій з малою чисельністю працівників (від одного до трьох) без явного їх закріплення за конкретними розділами обліку. Програми орієнтовані на малий бізнес і реалізують функції ведення синтетичного і вартісного аналітичного обліку, дають змогу вводити та обробляти бухгалтерські проведення, оформляти невелику кількість первинних документів і формувати звітність. На малих підприємствах основна частина робіт припадає на фінансовий облік і значно менша — на ведення управлінського обліку.

**2. Інтегрована бухгалтерська система.** До цього класу належать програми, що об'єднують і підтримують ведення всіх основних функцій і розділів бухгалтерського обліку. Реалізовані в рамках єдиної програми, ці системи орієнтовані, переважно, на малий і середній бізнес і призначені для

бухгалтерій чисельністю від двох до п'яти осіб. Інтегровані 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. Прикладами інтегрованих бухгалтерських систем є програми фірм "Інотек" і "Модуль Пі" (Мінськ).

**3. Бухгалтерський конструктор** — бухгалтерська система з розширеними інструментальними можливостями. Така програмна система являє собою універсальну заготовку, з якої за допомогою налаштування можна зробити програму для певного застосування (у певній фірмі). 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 дилером розробника. До цього класу належить система "1С:Бухгалтерія", яка має вбудовану макромову, інструментальні засоби налаштування.

**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. Здебільшого такі системи мають високу вартість. Подібні розробки пропонують фірми "Ост-Ін", "БІТ" (СПБ), "Нікос—Софт", "Екософт" (Мінськ).

**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 внутрішньофірмової звітності тощо. Насамперед таким вимогам мають відповідати системи, призначені для інофірм і спільних підприємств. Останнім часом підтримання міжнародних стандартів реалізовано в більшості бухгалтерських інформаційних систем, зокрема у системах "Універсал" (ТОВ "СофтПро", Харків) — український стандарт, GAAP, IAS.

**8. Консультаційні бухгалтерські системи** — системи для зберігання та регулярного оновлення баз нормативних документів і роботи з ними. Представниками таких систем є:

— інтегрована система, що об'єднує "1С:Підприємство" і комп'ютерну правову систему "Ліга: Закон" (спільний проект "Лабораторії Форт" і ІАЦ "Ліга");

— система "Парус-консультант" (ТОВ "Парус"), що являє собою інформаційно-аналітичну систему із законодавства України, що містить офіційні документи з бухгалтерського обліку та аудиту, роз'яснювальну інформацію, визначення юридичних і фінансово-економічних термінів, посилання на друковані видання. На теперішній час у базі даних ІАС "Парус-консультант" зібрано понад 60 000 нормативних документів України, що регулюють фінансово-господарську й адміністративну діяльність юридичних і фізичних

осіб (порядок оподаткування, ведення бухобліку, зовнішньоекономічну діяльність тощо).

Структура бухгалтерських програм об'єднує такі чотири розділи:

**1. Первинні документи** — слугують базою для ведення бухгалтерського обліку. Існує можливість ведення типових форм. Документи реєструються в системі, їх можна копіювати, редагувати, переглядати, можливо здійснювати різні вибірки. Первинні документи переносяться до журналу господарських операцій з оформленням бухгалтерських проведення.

**2. Облік господарських операцій** — призначений для зберігання всіх бухгалтерських проведення, з якими можна працювати в будь—якому періоді часу. Будь-яка господарська операція у загальному випадку являє собою інформацію щодо назви, номера і дати документа, на основі якого здійснюється операція (наприклад, рахунок, договір, контракт), дати самої операції, а також назви, номера і дати документа, за яким здійснюється операція (наприклад, платіжне доручення, акт, видатковий касовий ордер тощо). Додавання нового проведення здійснюється за допомогою словника типових операцій. У цьому ж розділі формується звіт про господарські операції в цілому або лише про операції, відібрані з використанням різноманітних умов відбору.

**3. Оборотні відомості** — формуються на базі проведення, здійснених в обліку господарських операцій. Прикладами таких відомостей є оборотні відомості руху коштів по рахунках, руху матеріальних цінностей, розрахунків з дебіторами і кредиторами. Існують також оборотні відомості, за допомогою яких можна одержати звіт в розрізі аналітичних рахунків або групувати суми в розрізі проведення.

**4. Звіти** — в цьому розділі на базі проведення формуються підсумкові звіти: баланс, оборотний баланс, головна книга, журнал, меморіальні ордери, книга касових витрат, картка касових витрат, касова книга, книга цільових витрат, книга фактичних витрат, зведені меморіальні ордери, відомості аналітичного обліку.



Одним з найпоширеніших програмних продуктів для автоматизації бухгалтерського обліку в Україні є "1С:Підприємство", яка включає три компоненти: "1С:Бухгалтерія", "1С:Торгівля і Склад", "1С:Зарплата і Кадри".

### **3. Організація ергонометричного забезпечення бухгалтерського обліку**

**Ергономіка** (від грець. *ergon* робота і *nomos* закон) - науково-прикладна дисципліна, що займається вивченням і створенням ефективних систем керування людиною.

**Ергономіка** - галузь науки, що вивчає людину (або групу людей) і її (їх) діяльність в умовах виробництва з метою вдосконалення знарядь, умов і процесу праці. Ергономіка - дисципліна, що вивчає рух людини в процесі виробничої діяльності, витрати її енергії, продуктивність і інтенсивність при конкретних видах робіт. Ергономіка досліджує не тільки анатомічні й фізіологічні, але також психічні зміни, яким піддається людина під час роботи. Результати ергономічних досліджень використовуються при організації робочих місць, а також у промисловому дизайні.

**Основний об'єкт дослідження ергономіки** - системи людина-машина.

Ергономіка - галузь міждисциплінарна, що черпає знання, методи дослідження і технології проектування з наступних галузей людського знання і практики:

- Інженерна психологія
- Психологія праці, теорія групової діяльності, когнітивна психологія
- Гігієна і охорона праці, наукова організація праці
- Антропологія, антропометрія
- Медицина, анатомія і фізіологія людини
- Теорія проектування
- Теорія управління

Ергономіка швидко розвивається і є одним з впливових інструментів менеджменту, сприяючи підвищенню ефективності виробництва.

В умовах комп'ютеризації головним функціональним елементом робочого місця бухгалтера є комп'ютер. Вимоги до ергонометричного забезпечення робочих місць наведені в Державних санітарних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин Дсан ПіН 3.3.2.007-98, затверджених постановою Головного державного санітарного лікаря України від 10.12.1998 р. №7. Ці правила містять гігієнічні й ергонометричні вимоги до організації робочих приміщень та параметрів робочого середовища.

**Комплекс ергонометричних показників включає чотири групи:**

- група гігієнічних показників-включає освітленість, вентилявання, температуру, вологість, шум, вібрацію та ін.;

- група антропометричних показників визначає відповідність робочого місця розмірам та формі тіла;

- група психофізіологічних показників характеризує відповідність робочого міста енергетичним, швидкісним, зоровим, слуховим та іншим можливостям людини;

- група психологічних факторів включає відповідність робочого місця навичкам людини, можливостям сприйняття і переробки нею інформації.

При організації робочого місця бухгалтера необхідно дотримуватися усіх аспектів комплексу ергонометричних показників з урахуванням індивідуальних особливостей працівників.

**Контрольні запитання**

1. Що таке ергономіка?
2. Які технічні засоби застосовують для здійснення автоматизованого документування?
3. Які показники входять до комплексу ергонометричних показників?
4. Які розділи об'єднує структура бухгалтерських програм?

5. Яка структура аналітичного обліку є оптимальною в комп'ютерній бухгалтерії?
6. Як складають звітність при використанні комп'ютерних програм?
7. За якими ознаками класифікують бухгалтерські програми?
8. Які зміни відбуваються у функціях облікових працівників при комп'ютеризації обліку?
9. Як здійснюють контроль в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку?

**Література: 2,3,4**

## **ТЕМА 11. ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

- 1. Основні напрями перспективного розвитку бухгалтерського обліку**
- 2. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку**

**Ключові терміни:**

**інтеграція обліку, якісні показники обліку**

- 1. Основні напрями перспективного розвитку бухгалтерського обліку**

Основні напрямки удосконалення бухгалтерського обліку в Україні визначені «Меморандумом про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій» від 8 листопада 2002 р. У Меморандумі зазначаються наступні напрями вдосконалення:

— виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів;

— вдосконалення діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку та прийнятті інших положень з урахуванням нових міжнародних стандартів фінансової звітності;

— реформування бухгалтерського обліку треба здійснювати як

складову частину загальноєкономічної реформи;

— подальше спрощення деяких процедур оцінки, обліку та подання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва, розв'язання питання змін у податковому законодавстві для використання даних бухгалтерського обліку в податкових розрахунках.

**Перспективний розвиток бухгалтерського обліку повинен здійснюватися в наступних напрямках:**

1. Застосування основних принципів міжнародних стандартів фінансової звітності на всіх підприємствах. Слід встановити різні вимоги щодо обсягу розкриття інформації у фінансовій звітності для різних груп підприємств, зокрема, з урахуванням їх участі в операціях на ринках капіталу та обсягів діяльності. У зв'язку з цим:

— підприємства, цінні папери яких обертаються на фондовому ринку, а також підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (І рівень), для складання бухгалтерської (фінансової) та консолідованої бухгалтерської (фінансової) звітності застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності;

— підприємства, що не випускають в обіг цінних паперів і не зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (ІІ рівень), застосовують національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

— підприємства — суб'єкти малого підприємництва (ІІІ рівень) застосовують спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності, включаючи можливість оцінки активів за історичною собівартістю.

2. Створення робочої групи з координації заходів, що проводять державні установи з питань бухгалтерського й податкового обліку.

3. Посилення державних важелів керівництва з метою поліпшення координації регулятивних заходів в обліку й аудиті.

4. Продовження заходів щодо практичного запровадження на підприємствах національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в

тому числі через визначення критеріїв суттєвості інформації, професійного судження та підвищення кваліфікації обліково-економічного персоналу.

5. Удосконалення системи статистичної звітності з урахуванням системи бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

6. Внесення зміни до податкового законодавства з метою формування оптимальної моделі взаємозв'язку системи оподаткування із системою бухгалтерського обліку.

7. Внесення зміни до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" і підготовка пропозиції щодо запровадження системи призначення на посади головних бухгалтерів підприємств і організацій, які залучають кошти фізичних та юридичних осіб, фахівців, які отримали в установленому порядку кваліфікаційний сертифікат професійного бухгалтера.

Ефективне функціонування будь-якої системи, і в тому числі бухгалтерського обліку, забезпечують наступні складові:

- 1) кадрова складова;
- 2) матеріальне забезпечення;
- 3) інформаційна складова;
- 4) організаційна складова.

Отже планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві має бути спрямоване насамперед на підвищення якості названих складових.

Основою удосконалення бухгалтерського обліку є підвищення рівня економічних знань і ділової кваліфікації працівників обліку. Вони повинні володіти певним рівнем знань в галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу, права, ефективно використовувати сучасні засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації.

Удосконалення програмного забезпечення бухгалтерського обліку — це не тільки зменшення потреби в кваліфікованих кадрах, а і збільшення кількості, підвищення оперативності та якості вихідної інформації для управління.

Щодо інформаційної складової, то важливою проблемою на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку є проведення системних досліджень з його теорії, методології, організації, розробці практичних рекомендацій для підприємств та поглиблення теоретичної і практичної підготовки бухгалтерів, підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів, які могли б вирішували питання розвитку обліку й належне забезпечення керівників інформацією для управління.

**Інтеграція обліку** - це створення системи накопичення облікової інформації на основі поєднання різних видів обліку (фінансового й управлінського) та планової, технологічної і нормативної інформації.

Розвиток системи бухгалтерського обліку та його організації визначається тим, кому, яка і в які строки потрібна інформація. Такий підхід дозволяє проектувати систему організації бухгалтерського обліку так, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів.

Створення на підприємстві та удосконалення раціонального потоку інформації має задовольняти таким принципам:

- виявлення і повне задоволення інформаційних потреб з боку системи управління;
- відповідність способів задоволення інформаційних потреб індивідуальним запитам споживачів;
- реальність відображення в системі інформації процесів виробництва, обігу, розподілу і споживання, використання ресурсів;
- усунення дублювання в первинній документації та реєстрах;
- оперативність обробки і подання інформації для управління.

Важливим моментом планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві є впровадження і широке використання методів управлінського обліку.

Управлінський облік вважається новою економічною моделлю контролю, обліку і управління підприємством. На початковому етапі свого розвитку він надавав інформацію про стан розрахунків, залишки на складах, асортимент продукції тощо. На наступному етапі розвитку управлінський облік почав вирішувати завдання з аналізу інформації, що надається управлінцям різного рівня, у тому числі про ефективність роботи окремих підрозділів, рентабельність, ділову активність тощо. У кінцевому підсумку управлінський облік повинен дозволяти шляхом автоматизації збирання різних даних у будь-який момент отримувати цілісну картину діяльності підприємства в цифрах.

**Перспективним напрямком удосконалення бухгалтерського обліку та його організації є впровадження стратегічної системи обліку, заснованої на інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів діяльності підприємства за географічними зонами, групами населення та іншими параметрами. Одним з основних призначень цієї системи є також визначення фінансового становища підприємства у перспективі.**

**Напрямами удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку є:**

— визначення оптимальної структури облікового апарату підприємства, який би повністю і оперативно здійснював покладені на нього функції обліку, контролю та аналізу;

— атестація і раціоналізація робочих місць працівників бухгалтерської служби з впровадженням карт організації робочих місць і розробки та впровадження технологічних карт операцій, які виконуються бухгалтерською службою.

При складанні планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації на підприємстві слід враховувати загальні перспективи розвитку підприємства, його спеціалізацію, застосовувані техніку і технологію. Плани мають бути конкретними і містити:

- точне визначення запланованого заходу;
- шляхи вирішення;
- очікуваний результат (виражений у цифрах);
- конкретних виконавців (менеджерів);
- конкретні дати виконання етапів і заходу в цілому;
- відповідальних за виконання;
- форми звіту про виконання.

## 2. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку

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

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

Економічні показники характеризують ефективність здійснених запланованих заходів.

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

Коефіцієнт зміни трудомісткості розраховують за формулою

$$K_{ЗТ} = \frac{T_{\text{базова}}}{T_{\text{факт}}}, \quad (11.1)$$

де  $T_{\text{базова}}$  — трудомісткість за базовий період;

$T_{\text{факт}}$  — трудомісткість за розрахунковий період.

Одним з показників трудомісткості, який відображає ефективність організації обліку на підприємстві, є показник навантаження на одного облікового працівника ( $K_{\text{нав}}$ ), який розраховують за формулою



$$K_{\text{нав}} = \frac{\text{Середньоспискова чисельність працівників підприємства}}{\text{Кількість облікових працівників}}, \quad (11.2)$$

Показник характеризує ефективність здійснення заходів з удосконалення обліку, аналізу та контролю.

Можуть розраховуватись ще 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 треба 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.

#### **Контрольні запитання:**

1. Який порядок організації планування розвитку бухгалтерського обліку?
2. Що таке інтеграція обліку?
3. Які основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку?
4. Як здійснюють організацію проектування розробок та впровадження результатів у практику діяльності підприємств?
5. За якою методикою визначають ефективність розробок, впроваджених у практику підприємств?
6. В яких напрямках повинен здійснюватися перспективний розвиток бухгалтерського обліку?
7. Які складові елементи забезпечують ефективне функціонування бухгалтерського обліку?

**Література: 2,3,4,11**

## Рекомендована література

1. Закон про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні- К., 1999.
2. Організація бухгалтерського обліку. Навч. посібник/За ред.,В,Д,Леня-К.:Центр навчальної літератури, 2006.-696 с.
3. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник/Під ред. Проф. Ф.Ф. Бутинця - Житомир: ПП "Рута", 2001.
4. СопкоВ.В., Завгородній В.П, Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу: Підручник.- К., 2000.-260с.
5. Бухгалтерский учет в Украине/ Под ред. А.Н. Коваленко.- Днепропетровск: Баланс-Клуб, 2003.- 528 с.
6. Організація бухгалтерського обліку . Вправі, ситуації, тесті. Навчальний посібник/За ред. Проф.. Ф.Ф. Бутинця.- Житомир:ЖІТІ, 2001.-288с.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 “Основні засоби”, затверджений наказом Мінфіну України від 27.04.2000р. №92.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8 “Нематеріальні активи”, затверджений наказом Мінфіну України від 18.10.1999р. №242
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №7 “Запаси”, затверджений наказом Мінфіну України від 20.10.1999р., №246.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №10 “Дебіторська заборгованість”, затверджений наказом Мінфіну України від 08.10.1999р. №237.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №11 “Зобов’язання”, затверджений наказом Мінфіну України від 31.01.2000р., №20.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №12 “Фінансові інвестиції”, затверджений наказом Мінфіну України від 26.04.2000р., №91.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №14 “Оренда”, затверджений наказом Мінфіну України від 28.07.2000р., №181.
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 “Дохід”, затверджений наказом Мінфіну України від 29.11.1999р., №290.
15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.1999р., №318.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №17 "Податок на прибуток", затверджений наказом Мінфіну України від 28.12.2000р., №353.

## НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Конспект лекцій з дисципліни "Організація обліку"  
(для студентів напрямку 0501 «Економіка підприємництва»  
спец. 7.050100, 8.050100 «Облік і аудит»)

Автор: Марія Юріївна Карпушенко

Редактор: М.З. Аляб'єв

План 2009, поз. 147 Л

---

Підп. до друку 07.09.09  
Друк на ризографі  
Тираж 50 прим.

Формат 60 x 841/16  
Умовн. – друк.арк. 5,6  
Зам.№

Папір офісний.  
Обл. – вид арк. 6,1

---

61002, Харків, вул.Революції, 12  
Сектор оперативної поліграфії ЦНІТ ХНАМГ

---

61002, Харків, вул.Революції, 12