

Міністерство освіти і науки України
Донбаська державна машинобудівна академія (ДДМА)

О. М. Романькова,

І. В. Сидоренко

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Посібник

**для студентів спеціальності 7. 03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит»
усіх форм навчання**

Затверджено
на засіданні вченої ради
Протокол № 3 від 26.11.2015

Краматорськ
ДДМА
2016

УДК 657
ББК 65.052
Р 69

Рецензенти:

Слецьких С. Я., д-р екон. наук, професор, Донбаська державна машинобудівна академія;

Бурлуцький С. В., д-р екон. наук, професор, Донбаська державна машинобудівна академія.

Романькова, О. М.

Р 69 Організація обліку : посібник для студентів спеціальності 7.03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит» усіх форм навчання / О. М. Романькова, І. В. Сидоренко. – Краматорськ : ДДМА, 2016. – 116 с.

ISBN 978-966-379-736-6

Розкрито теоретичні основи організації бухгалтерського обліку. Навчальний матеріал дозволяє отримати ґрунтовну теоретичну підготовку у питаннях стосовно формування облікової політики підприємства, методів бухгалтерської роботи, техніки організації роботи облікового апарату на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання.

Розраховано на студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів III–IV рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації та післядипломної освіти.

УДК 657
ББК 65.052

© О. М. Романькова,
І. В. Сидоренко, 2016
© ДДМА, 2016

ISBN 978-966-379-736-6

ЗМІСТ

ВСТУП	5
1 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	6
1.1 Організація бухгалтерського обліку: поняття, цілі, завдання.....	6
1.2 Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку	8
1.3 Етапи й елементи організації бухгалтерського обліку	10
Завдання для самоконтролю.....	11
2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА.....	13
2.1 Роль облікової політики в керуванні підприємством.....	13
2.2 Етапи й особливості формування облікової політики на підприємстві	15
2.3 Порядок документального забезпечення облікової політики	23
2.4 Внесення змін до облікової політики.....	34
Завдання для самоконтролю	38
3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНІЧНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	41
3.1 Загальна будова і об'єкти організації облікового процесу	41
3.2 Облікові номенклатури	43
3.3 Організація первинного обліку (організація документування господарських операцій).....	45
3.3.1 Поняття та нормативне забезпечення первинного обліку	45
3.3.2 Поняття та класифікація первинних документів	46
3.3.3 Вимоги щодо змісту й оформленню бухгалтерських документів	47
3.3.4 Бухгалтерське оброблення первинних документів	49
3.4 Суть і призначення облікової реєстрації.....	50
3.4.1 Поняття та класифікація реєстрів бухгалтерського обліку	50
3.4.2 Вимоги щодо ведення облікових реєстрів	56
3.4.3 Виправлення помилок у первинних документах і облікових реєстрах.....	57
3.5 Форми бухгалтерського обліку	57
3.5.1 Поняття форми бухгалтерського обліку	57
3.5.2 Характеристика меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку	58
3.5.3 Характеристика форми бухгалтерського обліку «Журнал-Головна».....	60

3.5.4 Характеристика журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку	63
3.5.5 Характеристика простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку	67
Завдання для самоконтролю	69
4 ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБІГУ	72
4.1 Документообіг як об'єкт організації бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві	72
4.2 Особливості формування електронного документообігу.....	75
4.3 Зберігання документів. Організація архіву підприємства.....	78
Завдання для самоконтролю	81
5 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СЛУЖБИ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	83
5.1 Форми та принципи організаційної структури бухгалтерії	83
5.2 Призначення і функції бухгалтерії	85
5.3 Методика розроблення посадових інструкцій.....	87
Завдання для самоконтролю	89
6 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	92
6.1 Бухгалтерський контроль: поняття, функції і завдання	92
6.2 Внутрішня ревізія	94
6.3 Інвентаризація на підприємстві.....	95
Завдання для самоконтролю	98
ЛІТЕРАТУРА	100
ДОДАТКИ... ..	102

ВСТУП

З розвитком ринкової економіки ускладнюються внутрішньогосподарські процеси та зовнішні зв'язки підприємства, зростають потоки економічної та іншої інформації, яка має бути ефективно оброблена та перетворена в інформацію, корисну для обґрунтування та прийняття рішень оперативного, тактичного, стратегічного порядку.

Бухгалтерський облік є складовою частиною загальної інформаційної системи підприємства. Вдало спроектована система обліку забезпечує ефективне та цілеспрямоване отримання даних, використання яких забезпечує життєздатність підприємства в умовах постійної зміни й ускладнення середовища, в якому воно функціонує. Від якості інформації, яка формується системою бухгалтерського обліку залежить ефективність використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства. Тому організація чинної облікової системи є одним з головних факторів успішної діяльності як апарату бухгалтерії, так і всього підприємства в цілому у створенні високоефективного механізму, спроможного забезпечити необхідні інформаційні ресурси для тактичного та стратегічного менеджменту.

Вивчення облікових проблем з точки зору їх організації дозволяє об'єднати окремі питання обліку, узагальнити знання, краще зорієнтуватися в можливостях і обмеженнях застосування облікової інформації, з'ясувати фактори, які мають вирішальне значення для підвищення ефективності заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві.

Розуміння основ і методики організації обліку забезпечить:

- можливість розроблення нових прогресивних форм бухгалтерського обліку;
- удосконалення організаційно-технологічного обслуговування з метою підвищення оперативності та якості інформаційного оброблення і обслуговування;
- забезпечення високої ефективності функціонування системи обліку шляхом формування якісної облікової політики підприємства; оптимальне поєднання всіх складових обліку: кадрової, матеріальної, інформаційної та організаційної.

Вивчення кожної теми, запропонованої посібником, рекомендується починати зі з'ясування основних понять і розгляду законодавчої та нормативної бази стосовно конкретної теми. При цьому необхідно враховувати всі зміни та доповнення до законів й інших нормативних документів, що регламентують бухгалтерський облік в Україні.

Маємо надію, що викладений матеріал буде корисним як студентам економічних спеціальностей, так і починаючим бухгалтерам, і допоможе в оволодінні знаннями, необхідними для ефективної організації бухгалтерської діяльності у сучасних умовах господарювання.

1 ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1 Організація бухгалтерського обліку: поняття, цілі, завдання

Формування цілісної системи управління, яка б повністю задовольняла потреби та вимоги різних категорій користувачів, можливо лише за умови її раціональної організації, оптимального поєднання комплексу умов і елементів облікового процесу.

Термін «організація» має різні смислові відтінки. У найзагальнішому вигляді – це впорядкування, налагодження певної системи. Організація передбачає досягнення та збереження певного стану та впорядкованості елементів системи в цілому, підтримання високоякісної її визначеності.

Водночас бухгалтерський облік, контроль і аналіз з погляду організації їх функціонування не обмежуються визначеними функціями та прийомами, а становлять об'єктивно зумовлений порядок облікових, контрольних і аналітичних процедур, які виконують над даними для отримання необхідної інформації.

Під **організацією обліку** розуміють систему умов і елементів побудови облікового процесу, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, оброблення і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень.

Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш відповідальних етапів створення підприємства та підготовки до його ефективної діяльності. Без організованого обліку неможлива ефективна господарська діяльність підприємства. Наука про організацію бухгалтерського обліку знаходиться на стику багатьох економічних дисциплін, які є одночасно її базою, і в той же час дозволяють їй активно розвиватись. Насамперед це такі дисципліни, як бухгалтерський, фінансовий і управлінський облік, економічний аналіз та економіка підприємств, статистика, контроль і ревізія.

Мета організації бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні:

- мінімального шляху збирання та оброблення інформації;
- мінімальної кількості операцій і документів;
- максимальної ефективності роботи виконавців.

Завданнями організації обліку є:

- визначення сутності організації обліку, її місця в загальній стратегії підприємства;
- розроблення і обґрунтування методик організації обліку;
- визначення найбільш ошадливої та зручної загальної системи обліку й оптимальної структури облікового апарату;

- розроблення вимог до організації робочих місць працівників бухгалтерської служби;
- обґрунтування та розроблення інформаційних зв'язків між окремими підрозділами бухгалтерії, з іншими підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем;
- вивчення законодавства, пов'язаного з господарською діяльністю підприємства і нормативних актів, які регулюють побудову і порядок ведення обліку.

Суб'єктами в організації бухгалтерського обліку є керівники підприємства – директор, головний бухгалтер.

Формування **предмета** бухгалтерського обліку має два аспекти: технологічний і структурний.

Технологічний аспект. Облік слід розглядати як систему великої складності, яка містить багато елементів і зв'язків між ними. Поєднує ці елементи технологія облікового, контрольного й аналітичного процесів, зміст яких визначається методикою і технікою збирання, збереження, нагромадження, пошуку, передачі та перероблення інформації. Тому процеси обліку і контролю за аналогією до виробничих можна розглядати як технологічні.

Основою облікового процесу є операція. Облікові операції – це будь-які дії над даними з метою одержання облікових показників. Розрізняють три види операцій: механічні, переробні, творчі.

До механічних операцій належить прийом документів, передача, збереження, реєстрація.

Переробні операції включають групування, методи логічного одержання показника (бухгалтерські проведення, розрахункові процедури).

До творчих операцій відносять одержання підсумкових даних, складання висновків, пропозицій, рекомендацій.

Структурний аспект. Облік – це колективна праця, а будь-яка колективна праця як спільна діяльність різних виконавців, є системою, що підлягає впорядкуванню в часі та просторі, тобто є структурною.

Цей аспект передбачає формування системи обліку під впливом поділу праці, що обумовлює роз'єднання єдиного організму системи на окремі самостійні частини (структурні підрозділи).

Під **об'єктом організації обліку** розуміють предмет (явище чи процес), на який спрямована організаційна діяльність. До об'єктів організації бухгалтерського обліку відносять:

- технологію облікового процесу;
- працю виконавців;
- розвиток і вдосконалення методів обліку;
- організаційне, технічне й інформаційне забезпечення обліку.

Бухгалтерський облік як визначений напрямок діяльності працівників виробляє інформацію (продукт праці), яка має свою технологію одержання, обумовлену об'єктом праці, цілями і завданнями організації обліку. Центральними складовими процесу виробництва інформації є збирання, оброблення, передача і видача інформації [1].

1.2 Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку

Незважаючи на те що бухгалтерський облік досить часто визначають як інформаційну систему, яка вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, він сам потребує інформаційного забезпечення і, насамперед, нормативного.

Систему управління обліком в Україні можна представити схемою, наведеною на рисунку 1.1.



Рисунок 1.1 – Управління обліком в Україні

Кожним рівнем управління обліком створюється певна нормативна та методична база стосовно його ведення, цілей і задач.

Перший і другий рівні управління обліком передбачають суворе дотримання чітко встановлених норм, правил і процедур, порушення яких тягне за собою відповідальність підприємств згідно із законом. При цьому встановлені правила і процедури досить часто дозволяють застосування як основного, так і чітко обмеженої кількості альтернативних варіантів.

Головним нормативним документом у системі управління обліком є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV, від 16.07.1999 (з останніми змінами та доповненнями від 14.10.2014), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [2].

Згідно з ним питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або

уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства й установлювальних документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

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

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

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

- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах).

Підприємство самостійно:

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

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології оброблення облікових даних;

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

- затверджує правила документообороту і технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Третій рівень управління передбачає, насамперед, розроблення загальної методологічної бази та методологічної бази, яка враховує особливості галузей економіки та вимоги нормативних документів першого та другого рівня управління. Відповідальність за невиконання цих докуме-

нтів, якщо при цьому не порушуються вимоги нормативних актів першого та другого рівня, відсутня.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики (раніше: Міністерством фінансів), який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі НП(с)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Тобто у самому Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» наведено найбільш загальні вимоги, а багатьма окремими методологічними питаннями щодо ведення бухгалтерського обліку займається Міністерство фінансів шляхом затвердження НП(с)БО (раніше П(с)БО), інших Положень, Методичних рекомендацій, Правил, Порядків тощо).

Четвертий рівень управління бухгалтерським обліком в Україні представляють внутрішні розпоряджувальні документи (накази, постанови, розпорядження, рішення) підприємств, установ і організацій щодо ведення й організації бухгалтерського обліку. Відповідальність за порушення внутрішніх нормативних документів встановлюється самим підприємством.

1.3 Етапи й елементи організації бухгалтерського обліку

Процес організації обліку має певну послідовність впровадження, яка визначається методичним, технічним і організаційним етапами.

Перший (**методичний**) етап організації бухгалтерського обліку – це вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, тобто вибір системи певних способів і прийомів, що дозволяють бухгалтерському обліку здійснювати свої функції (документування та інвентаризація, використання синтетичних і аналітичних рахунків і застосування методу подвійного запису, оцінювання майна та зобов'язань і калькулювання, бухгалтерський баланс і звітність).

Другий етап організації бухгалтерського обліку (**технічний**) – це вибір форми обліку. Технічний етап містить:

- вибір способу оброблення облікових даних – ручну чи комп'ютеризовану;
- розроблення переліку і форм облікових реєстрів і встановлення порядку здійснення записів у реєстрах і переносу в них даних.

Методичний і технічний етапи належать до **організації технології бухгалтерського обліку**.

Третій (**організаційний**) етап – це **організація роботи облікового апарату**. Цей етап поєднує такі чинники:

- встановлення найбільш ошадливої та зручної загальної системи обліку (облік централізований чи децентралізований);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (поділ облікової праці за ділянками обліку);

- встановлення норм часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності апарата бухгалтерії;
- набір кадрів і їх навчання;
- організація робочих місць бухгалтерів;
- раціональне розміщення облікового апарата (розташування поруч з підрозділами, працівниками, що часто взаємодіють, і т. п.);
- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії, а також із зовнішнім середовищем;
- організацію матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників;
- мотивацію працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання);
- організацію архіву бухгалтерських документів і забезпечення безпеки і захисту облікової інформації.

Організація бухгалтерського обліку містить такі елементи (рис. 1.2).

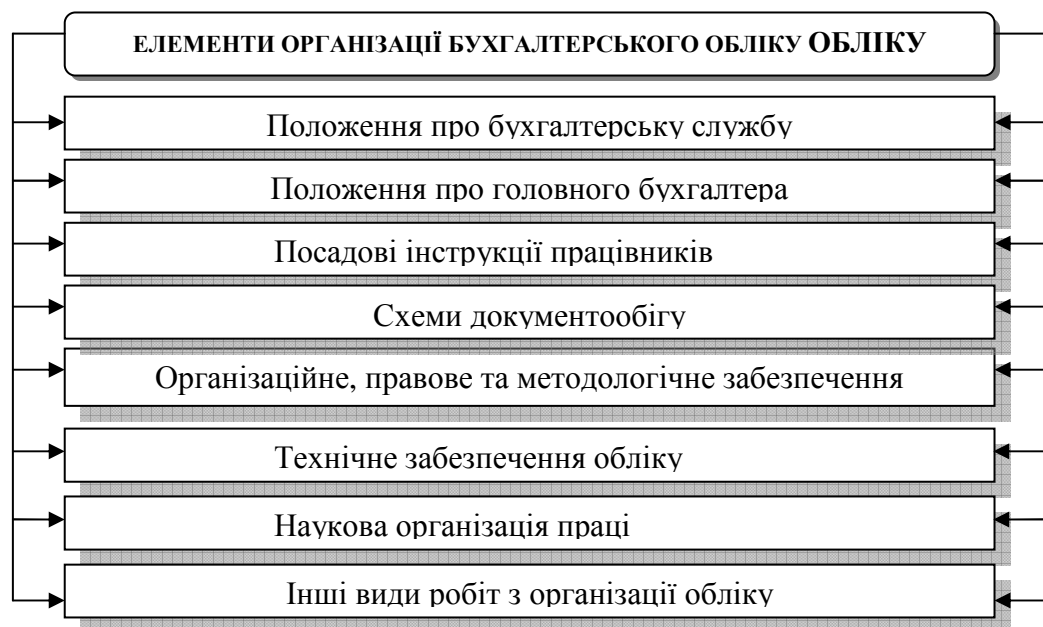


Рисунок 1.2 – Елементи організації бухгалтерського обліку

Завдання для самоконтролю

Тести

1. До механічних операцій обліку і контролю належать:

- А) збереження;
- Б) угруповання;
- В) бухгалтерські проводки;
- Г) немає жодної правильної відповіді.

2. Перший етап організації бухгалтерського обліку – це

- А) вибір форми обліку;

- Б) вибір системи обліку;
В) організація роботи бухгалтерії.
3. До операцій оброблення належать:
- А) угруповання;
Б) реєстрація;
В) складання рекомендацій;
Г) немає жодної правильної відповіді.
4. Організація процесу обліку ...
- А) визначається підприємством самостійно;
Б) визначається органами державної податкової служби;
В) визначається Кабінетом міністрів України.
5. Організація бухгалтерського обліку – це
- а) законодавство, яке регламентує господарську діяльність підприємства;
б) система умов і елементів побудови облікового процесу;
в) ієрархія елементів і відносин.
6. Структурний аспект обумовлений ...
- А) поділом праці;
Б) операціями оброблення інформації;
В) використанням математичних моделей оброблення інформації.
7. Об'єктом організації обліку і контролю є:
- А) власник підприємства;
Б) інвестори;
В) праця виконавців.
8. Технічний етап організації бухгалтерського обліку містить:
- А) оцінювання майна;
Б) інвентаризацію;
В) розроблення переліку і форм облікових реєстрів;
Г) організацію архіву бухгалтерських документів.
9. Основою облікового процесу є:
- А) динаміка внутрішньогосподарських зв'язків;
Б) операція;
В) інформація.
10. До елементів організації бухгалтерського обліку належать:
- А) схеми документообігу;
Б) визначення оптимальної структури облікового апарату;
В) організація робочих місць бухгалтерів;
Г) вірні варіанти А і В;
Д) вірні варіанти Б і В.
11. Мета організації бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні:
- А) мінімального шляху збирання і оброблення інформації;
Б) мінімальної кількості операцій і документів;
В) калькулювання;
Г) вірні варіанти А і Б;
Д) вірні варіанти Б і В.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Роль облікової політики в керуванні підприємством

На сучасному етапі формування ринкових відносин облікова політика є важливою складовою загального механізму управління підприємством, яка визначає ефективність діяльності та стратегію його розвитку на довгострокову перспективу. У зв'язку з цим питання формування та обґрунтування облікової політики є, безумовно, актуальними.

Дослідження науковців свідчать про те, що облікова політика підприємства має включати заходи, спрямовані на вдосконалення обліку, впровадженням яких повинні займатися працівники всіх служб апарату управління. Вона спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців з метою підвищення ефективності ведення бізнесу.

Забезпечення ефективного використання облікової політики підприємства вимагає розроблення та обґрунтування теоретичних засад її формування та реалізації з врахуванням зарубіжного досвіду, наявних теоретичних розробок, історично сформованих особливостей національної системи бухгалтерського обліку. Отже, виникає необхідність формування облікової політики відповідно до сучасних умов господарювання і узагальнення причин, які стримують її впровадження в господарську практику.

Термін «облікова політика» не є новим для вітчизняних підприємств. Проте у вітчизняній практиці вона частіше розглядається як необхідний «формальний» елемент системи обліку, наявність якого вимагається відповідним законодавством лише як елемент системи управління, здатний підвищити ефективність підприємства та його привабливість для партнерів й інвесторів. Слід зазначити, що більшість керівників підприємств, а також самі бухгалтери не усвідомлюють значення і всі можливості облікової політики як інструменту ефективної реалізації свободи вибору способів організації та ведення бухгалтерського обліку. Про це свідчить те, що один з найважливіших документів – Наказ про облікову політику – часто має формальний характер і не використовується з метою оптимізації діяльності підприємства. Так, практика показує, що при формуванні облікової політики керівництвом використовуються стандартні формулювання наказу або просто цитуються інструкції, чого слід уникати.

Разом з тим облікова політика має велике значення для всіх видів підприємницької діяльності (виробничої, комерційної, банківської, страхової), всіх сфер господарювання (промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі тощо). Незважаючи на те що в залежності від сфери діяльності підприємства облікова політика буде мати свої особливості, вихідні положення єдині для всіх суб'єктів господарювання – отримання оптимізованої в довгостроковому плані норми прибутку. Обрані підприємством способи і прийоми обліку істотно впливають на величину показників

собівартості продукції, прибутку, фінансового стану підприємства. Таким чином, облікова політика пов'язана з господарською діяльністю виробничих систем і направлена на їх розвиток і вдосконалення.

Незважаючи на те, що кінцевою метою облікової політики є забезпечення складання і надання обґрунтованої фінансової звітності, особливої уваги заслуговує її здатність забезпечити всю виробничу систему підприємства необхідною управлінською інформацією. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що в загальному процесі управління підприємством облікова політика є тією ланкою, що інтегрує облікову систему з такими складовими системи управління як бізнес-планування, бюджетування, контроль і аналіз діяльності суб'єкта господарювання.

Облікова політика підприємства означає не лише вибір певних способів ведення обліку, обраних керівником підприємства у відповідності до умов господарювання, а й модель обліку. Залежно від інтересів керівництва можуть бути використані різні варіанти відображення фактів господарської діяльності в обліку та методики узагальнення економічних показників. У певному сенсі облікову політику розуміють як управління обліком для досягнення мети підприємства щодо формування масиву інформаційних ресурсів.

В обліковій політиці мають бути відображені всі принципові питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Від облікового оцінювання, обраного на підприємстві, залежить об'єктивність і точність розкриття інформації у бухгалтерській звітності. Проте облікова політика стосується не стільки фінансової звітності, скільки процесу ведення і організації бухгалтерського обліку, кінцевим продуктом якого є звітність.

Проблеми, що пов'язані з розробленням і застосуванням облікової політики, на рівні суб'єктів господарювання потребують не тільки фундаментальних теоретичних знань, а й системного розуміння системно-наслідкових зв'язків. Так, проблеми розроблення облікової політики на рівні суб'єктів господарювання зумовлені як об'єктивними, так і суб'єктивними чинниками.

Суб'єктивні чинники пов'язані з низькою мотивацією як власників, так і керівників бізнесу (спрямуванням інформаційних запитів тільки для задоволення фіскальних цілей), а також і невідповідністю кваліфікації обліково-економічного персоналу вимогам сьогодення.

Об'єктивні фактори пов'язані з відсутністю науково-методичного забезпечення обґрунтування елементів облікової політики.

Для вирішення цієї проблеми фахівцями запропоновано загальний макет Наказу про облікову політику, визначено основні складові та положення облікової політики, а також загальні правила щодо розкриття звітної інформації відповідно до НП(с)БО, П(с)БО та Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). В листі Мініфіну України «Про облікову політику» від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793 надано конкретні пропозиції, які дають змогу впровадити окремі положення процесу формування облікової політики [3].

Слід зауважити, що дані бухгалтерського обліку не тотожні реальним фактам господарського життя. Вони є тільки їх інтерпретацією. Бухгалтер, відображаючи в обліку господарське життя підприємства, створює інформаційні факти, сприйняття яких при аналізі бухгалтерської інформації формує управлінські рішення користувачів звітності. Різноманіття інформаційних фактів, відповідних фактам господарського життя підприємства, визначає поле його облікової політики. Іншими словами, існує певний набір варіантів бухгалтерської інтерпретації фактів господарської діяльності підприємства (в теорії – це n варіантів, на практиці їх кількість обмежується нормативними документами), обираючи які визначається картина фінансового стану підприємства. Цей вибір і є обліковою політикою підприємства.

Ідеально достовірної бухгалтерської звітності не існує. Достовірність бухгалтерської інформації – це відповідність її певним, відомим користувачам звітності критеріям – правилам ведення обліку. Облікова політика надає можливість вибору з певного набору таких правил.

Існування різних видів обліку покликано максимально задовольнити інтереси різних груп користувачів облікової інформації, що, в свою чергу, визначає особливості облікової політики. Крім того, істотним фактором визнаються не тільки інтереси користувачів звітності, але й тих, хто її складав. Саме облікова політика спрямована на вирішення широкого спектра обліково-аналітичних завдань різних сфер фінансово-господарської діяльності підприємства.

2.2 Етапи й особливості формування облікової політики на підприємстві

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого строку несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), що здійснює керівництво підприємством.

Формування облікової політики підприємства здійснюється головним бухгалтером із залученням інших провідних спеціалістів підприємства (можливе використання послуг незалежних консультантів) і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

Облікова політика як складова частина фінансової звітності повинна розроблятися кожним підприємством, що зареєстровано у встановленому законодавством порядку. Необхідність формування облікової політики наведено на рисунку 2.1.

Мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

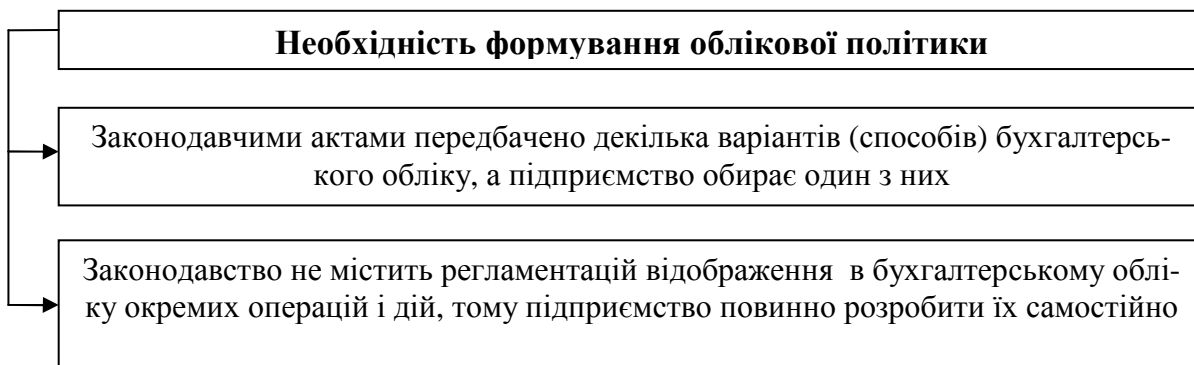


Рисунок 2.1 – Необхідність формування облікової політики

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику й обирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, установлених законодавством.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, що надана переліком методик і облікових процедур, серед яких, однак, припустимі альтернативні варіанти. Облікова політика визначається можливістю вибору конкретних способів оцінювання, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, вибраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, що надає можливість використання різних варіантів відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Інакше кажучи, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як керування обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Формування обґрунтованої облікової політики надає можливість визначати та характеризувати процеси інформаційного забезпечення підприємства, підвищити прозорість фінансової звітності та забезпечувати відповідне методологічне спрямування при формуванні консолідованих звітів. Рівні формування та застосування облікової політики наведено на рисунку 2.2.

Відповідно для кожного рівня виділено суб'єкти облікової політики, до компетенції яких належить формування облікової політики та контроль з реалізацією обраного варіанта. Суб'єктами облікової політики на мікрорівні є власники, на макрорівні – Міністерство фінансів України (Методологічна рада при Міністерстві фінансів України); Кабінет Міністрів України; Верховна Рада України; Національний Банк України; Податкова адміністрація й інші органи, які здійснюють регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Облікова політика на рівні підприємства має враховувати фактори, вплив яких на формування облікової політики підприємств є найбільш відчутним. Для того щоб правильно сформуванати облікову політику, слід брати до уваги вид (види) діяльності підприємства; галузь, в якій воно функціонує; форму власності й організаційно-правову форму господарювання; систему оподаткування й інші фактори, що наведено на рисунку 2.3.



Рисунок 2.2 – Рівні формування та застосування облікової політики

Кожна група факторів є відкритою, може бути доповнена новими характеристиками підприємства, які впливають на формування облікової політики. Аналіз впливу цих факторів під час формування облікової політики дозволить сформулювати оптимальний варіант з урахуванням особливостей функціонування підприємства.

Виходячи з вищевикладеного, облікова політика має включати заходи, спрямовані на вдосконалення бухгалтерського обліку, впровадження яких не може виконувати тільки бухгалтерія. Тут повинні взяти участь майже всі економічні, технічні й екологічні служби підприємства для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою.

При формуванні облікової політики будь-якого підприємства необхідно враховувати такі аспекти:

- 1) теоретичний аспект;
- 2) методологічний аспект;
- 3) технологічний аспект;
- 4) організаційний аспект.

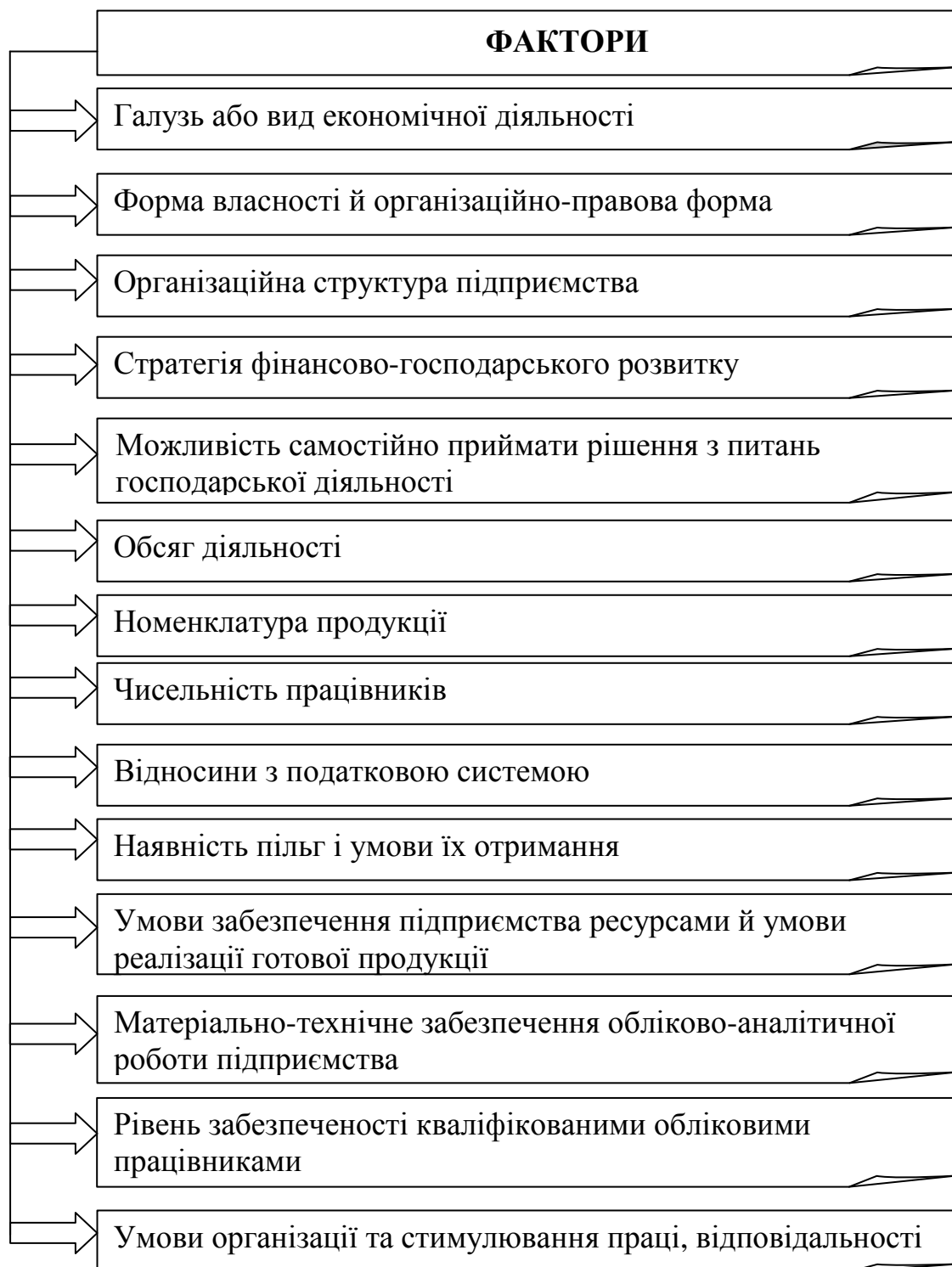


Рисунок 2.3 – Фактори, які впливають на вибір облікових методик та організаційних аспектів

Теоретичні аспекти облікової політики є основою для її методологічного, технічного й організаційного забезпечення. Розробляються ці аспекти переважно науковцями й провідними бухгалтерами-дослідниками.

Методологічними основами облікової політики є НП(с)БО і П(с)БО, затверджені Міністерством фінансів України.

Технологічні аспекти переважно також визначаються Міністерством фінансів України (затвердження Національного плану рахунків та інструкції щодо його застосування). Але окремі елементи підприємство розробляє й обґрунтовує самостійно у відповідності до сфери діяльності й потреб управління.

Організаційні аспекти облікової політики визначаються винятково суб'єктом господарювання.

Облікову політику розробляють на основі принципів, методів і процедур, які доцільно застосовувати на підприємстві для одержання максимального обсягу необхідних для управління підприємством інформаційних ресурсів.

До принципів обліку належать базові положення облікової політики, викликані середовищем, у якому функціонує підприємство (рис 2.4).

Методи характеризують методику облікового процесу. Методи обліку дають можливість практичного пізнання об'єктів фінансового, управлінського та стратегічного обліку (спостереження, документування, вартісний вимір, групування даних, узагальнення інформації). Такі методи можуть бути реалізовані по-різному залежно від економічної ситуації в країні, законодавства, умов діяльності, ступеня усвідомлення менеджерами особливостей і потреб в інформації (у порівнянні із загальною моделлю), цілей і завдань управління, розуміння персоналом підприємства особливостей процесу управління тощо.

Формування облікової політики передбачає використання із всієї сукупності методів обліку тільки таких, які адекватні умовам функціонування підприємства. Обрані методи ведення обліку повинні забезпечувати одержання релевантної інформації для управління і подання інформації про фінансовий і майновий стан підприємства.

Процедурами є різні алгоритми розрахунків, виконання певних дій обліковцями в процесі перетворення даних в інформаційні ресурси.

Політика означає таку модель діяльності підприємства, яка направляється на реалізацію власного інтересу у швидко змінюваному середовищі. Облікова політика залежить від інтересів різних груп користувачів щодо одержання і використання облікової інформації для виконання їх функцій у виробничо-фінансовій діяльності. Виходячи із цього, облікову політику можна класифікувати стосовно користувачів звітності.

Облікова політика в частині фінансової звітності визначається виходячи з вимог стандартів бухгалтерського обліку й передбачає обрання дозволених альтернативних способів відображення в обліку й звітності доходів і видатків, оцінювання статей балансу.

Облікова політика в частині податків і зборів визначається винятково законами про оподаткування підприємств і визначає вибір альтернативних методів оподаткування, відображення в податковій звітності доходів і видатків. При цьому слід розуміти, що політика бухгалтерського обліку та політика податкових відносин взаємозалежні, впливають одна на одну, а також на бухгалтерську і податкову звітність.

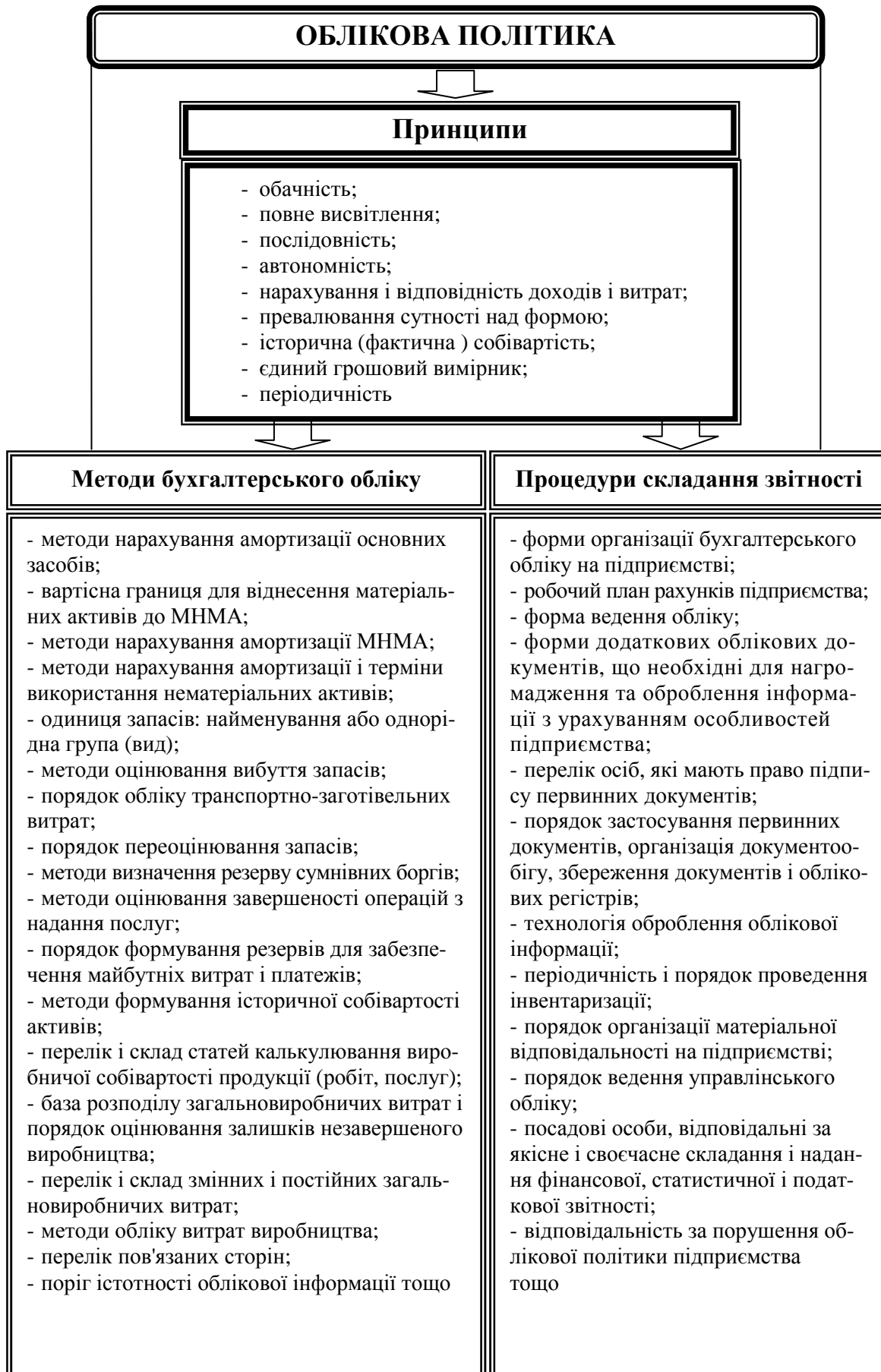


Рисунок 2.4 – Структура облікової політики підприємства

Облікова політика в частині управлінського обліку передбачає формування центрів відповідальності в організаційній структурі підприємства. Особливої уваги вимагає формування даних, які надають можливість здійснювати оцінювання діяльності центрів відповідальності. Для зіставлення фактичних видатків і результатів з поставленою метою облікова політика повинна включати такі питання, як кошторис, форми та строки подання звітності, відповідальних за її складання і подання, користувачів внутрішньої звітності.

Окремо слід виділити облікову політику щодо організації обліку, яка має внутрішній характер.

При формуванні облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Облікова політика має відповідати вимогам повноти, обачності, превалювання змісту над формою, послідовності, безперервності, періодичності й іншим вимогам, передбаченим Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

При веденні бухгалтерського обліку необхідно забезпечити:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій і оцінювання майна;

- повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) всіх господарських операцій, які були проведені за цей час, результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

- правильність віднесення доходів і видатків до відповідних звітних періодів незалежно від часу надходження доходів і оплати видатків, якщо інше не встановлено чинним законодавством;

- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво й капітальні інвестиції;

- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця тощо.

Формування облікової політики – це надзвичайно складний і трудомісткий процес, який вимагає зусиль широкого кола фахівців і залучення відповідних матеріальних ресурсів. Процеси глобалізації, які відбуваються в економіці, розширюють сферу облікової політики, оскільки спричиняють перехрещування традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. У таких умовах формування облікової політики може цілеспрямовано відбуватися тільки при об'єднанні різних сфер економічної роботи. Це спричиняє необхідність створення такої багатофункціональної ланки, що постійно діє, яка б, ґрунтуючись на використанні знань різних галузей науки, була б здатна організаційно й методологічно об'єднати всі напрями обліково-аналітичної роботи в єдину обліково-економічну систему.

На практиці формування облікової політики підприємства у переважній більшості випадків виконує бухгалтерія. Разом з тим, бухгалтерські служби далеко не всіх великих підприємств, не говорячи про малий і середній бізнес, у змозі забезпечити цю роботу.

У таких умовах для ефективного управління обліком необхідно передбачити структури, які б могли розробляти інструментарій й методичне забезпечення формування облікової політики підприємства. Для рішення проблем, які виникають при формуванні облікової політики, вважаємо за необхідне виділення проміжного рівня облікової політики підприємства (крім державного і локального), на якому повинна превалювати аналітична функція управління, основним завданням якого повинно бути розроблення методичного забезпечення формування облікової політики. Суб'єктами облікової політики такого рівня можуть бути галузеві міністерства, відомства, асоціації підприємств, науково-дослідні установи галузевого напрямку.

Діяльність з формування облікової політики галузевого (відомчого) рівня має включати аналіз чинного законодавства з регламентації обліку, галузевих особливостей, практики ведення обліку, досягнень вітчизняної і закордонної наукової літератури й розроблення методичних рекомендацій відносно:

- методики формування облікової політики підприємств регіону;
- вибору й обґрунтуванню окремих елементів облікової політики і їх складових;
- тестування показників економічної діяльності та стратегії підприємства для визначення цілей облікової політики та критеріїв вибору альтернативних варіантів;
- галузевих особливостей застосування НП(с)БО, П(с)БО при веденні обліку;
- впливу елементів облікової політики й альтернативних варіантів їх обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління.

Все це дасть можливість керівнику та власнику використати облікову політику як інструмент управління.

Формування облікової політики на рівні підприємства повинно здійснюватися з обов'язковим урахуванням одноваріантних принципів, методів і процедур, які визначаються на рівні держави, і включати два види робіт:

1) обґрунтування й вибір методів і процедур із кількості альтернатив, затверджених на державному рівні;

2) визначення й розроблення методик і процедур обліку, які базуються на професійних судженнях.

За таких умов для ефективного управління обліком особливо актуальним є розроблення інструментарію і методичного забезпечення формування облікової політики підприємства, що є змістом регіонального (відомчого) рівня діяльності з формування облікової політики.

Відпрацювання теоретичних аспектів (сутність, мета, суб'єкти, об'єкти) і методичного забезпечення процесу формування облікової політики дозволяє визначити чітку процедуру її формування і підвищити ефективність механізму керування діяльністю підприємства за допомогою вміло сформованої облікової політики.

Процес формування облікової політики окремого підприємства можна поділити на такі етапи (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Етапи процесу формування облікової політики підприємства

Назва етапу	Зміст	Очікуваний результат
Вступний	Встановлення мети і завдань Визначення місця головного бухгалтера, керівника й інших фахівців підприємства у процесі формування облікової політики підприємства, їх обов'язків і рівнів компетентності	Застосування компетентності та взаємостосунків керівника, головного бухгалтера й інших фахівців підприємства з метою формування обґрунтованої облікової політики
Облікова політика на державному рівні	Розгляд і оцінювання законодавчих актів і нормативних документів, які регулюють питання бухгалтерського, податкового та статистичного обліку і звітності	Врахування нормативних і методичних принципів обліку
Облікова політика підприємства (техніка й організація бухгалтерського обліку)	Ознайомлення і аналіз факторів, які впливають на вибір облікової політики підприємства	Врахування цих факторів на практиці
Розроблення наказу про облікову політику	Визначення напрямів облікової політики. Ознайомлення зі структурою та технікою складання наказу про облікову політику	Складання наказу про облікову політику
Зміна облікової політики підприємства	Визначення випадків, передбачених законодавством, які враховують зміни в обліковій політиці підприємства	Складання пояснювальної записки до річної звітності

Елементами облікової політики є принципи і методи, пов'язані з оцінюванням або обліком статей фінансової звітності, вибір яких передбачено НП(с)БО, П(с)БО і варіанти яких підприємству необхідно відобразити в наказі про облікову політику.

2.3 Порядок документального забезпечення облікової політики

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику, який є базою для створення системи внутрішньої документації та після затвердження набуває чинності юридичного документу. Затвердження наказу про облікову політику підприємства здійснюється власником підприємства або особою, уповноваженою власником. Він є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві [4].

Підготовка наказу про облікову політику підприємства на практиці є досить трудомісткою справою й вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань всіх процесів, які відбувались на підприємстві, за його межами, в минулому, здійснюються зараз, проводимуться в майбутньому. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, вміння бачити перспективу, неординарно мислити тощо.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й статутних документів. Отже, затверджувати облікову політику має право лише власник підприємства або уповноважена ним особа. Якщо затверджувати облікову політику доводиться керівнику підприємства, потрібно, щоб у нього були відповідні повноваження.

На практиці розроблення облікової політики цілком і повністю покладається на головного бухгалтера підприємства або особу (юридичну або фізичну), яка здійснює бухгалтерський облік на підприємстві. Але водночас, як відомо, головний бухгалтер не може сам охопити всі ділянки облікової політики, а в деяких випадках – зробити правильний вибір. Наприклад, не знаючи точної технічної характеристики основних засобів, доволі складно вибрати відповідний метод амортизації. У зв'язку з цим рекомендовано створити на підприємстві комісію, яка б відповідала за розроблення облікової політики. До її складу можуть увійти: головний бухгалтер, головний технолог, головний механік, головний економіст, ревізор й інші посадові особи.

Оскільки ведення операцій і складання звітності підприємства повинні базуватися на єдиних і незмінних методологічних засадах, розроблення облікової політики слід розпочати до нового звітного року й завершити до 31 грудня, щоб з нового фінансового року працювати за новими правилами. Знову створеним же підприємствам бажано розробляти облікову політику до початку господарської діяльності таким чином, щоб перша господарська операція відбувалася після затвердження облікової політики. Облікова політика повинна складатися один раз на рік, але при цьому в неї можуть вноситися зміни.

Комісія за участю всіх причетних до розроблення облікової політики спеціалістів ухвалює на своєму засіданні рішення щодо облікової політики (зміни окремих її положень). Проект наказу складає головний бухгалтер і з усіма додатками та розрахунками й передає на затвердження власнику (керівнику) підприємства. Наказ набирає юридичної сили з дня його підписання і є обов'язковим для виконання всіма службами та працівниками підприємства.

Для доведення його норм до безпосередніх виконавців передбачається підтвердження ознайомлення з наказом (положенням) про облікову політику підписом відповідальної особи. У разі наявності значної кількості облікових підрозділів доведення норм наказу (положення) про облікову політику підприємства здійснюється у вигляді витягу з нього у частині виконуваних облікових робіт. Визначено недоцільність щорічного перевидання наказу про облікову політику підприємства за відсутності змін, оскільки останнє збільшує документообіг і в більшості випадків є формальним актом.

Положення (наказ) про облікову політику містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. Бажано за кожним пунктом у наказі наводити його нормативне обґрунтування (зазначати, на підставі якого нормативного документа прийняте те чи інше положення про облікову політику).

Основне призначення наказу про облікову політику полягає в тому, щоб зафіксувати складові облікової політики, забезпечити їх однакову, і, по можливості, точну, реалізацію на практиці підприємства всіма структурними підрозділами і кожним виконавцем окремо.

Схема формування наказу облікової політики наведена на рисунку 2.5 [5, 6].



Рисунок 2.5 – Схема формування наказу (положення) про облікову політику

Під час формуванні облікової політики підприємства виділяють основні правила.

1. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 N 996-XIV [2] і НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 N 73 [7]).

Згідно з принципом послідовності підприємства мають постійно (із року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Аналогічну за змістом норму закріплено і в п. 11 П(с)БО 6 «Виправлення помилок

і зміни у фінансових звітах», згідно з якою облікова політика застосовується до подій і операцій з моменту їх виникнення [8].

Облікова політика підприємств державного, комунального секторів економіки визначається у приписувальному документі, що приймається підприємством і погоджується з органом, до сфери управління якого воно належить, або уповноваженим органом згідно із засновницькими документами (Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів і операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють і / або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом МФУ від 19.12.2006 № 1213 [9]).

2. Облікова політика може змінюватися лише тоді, коли

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, що затверджує П(с)БО;
- зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства (п. 9 П(с)БО б).

3. Форму документа, що регламентує облікову політику підприємства, нормативно не встановлено, тому, як правило, таким документом є наказ, складений і затверджений відповідно до загальноприйнятих вимог діловодства.

4. Зважаючи на обставини, перелічені вище (пп. 1 і 2), стає зрозумілим, що наказ про облікову політику не потрібно перевидавати щороку. Можна видати безстроковий наказ і, у разі потреби, вносити до нього зміни та доповнення.

Разом з тим ніде не заборонено видавати наказ про облікову політику щороку – на підтвердження її незмінності. Яким шляхом піти – вирішувати адміністрації підприємства.

5. В обліковій політиці підприємства відображають методи, принципи та процедури обліку, право вибору яких запропоновано нормами стандартів. Якщо методи оцінювання, механізми розрахунків чітко прописано в П(с)БО (права вибору немає), то й відображати їх в обліковій політиці немає потреби. Так, у наказі про облікову політику немає сенсу зазначати, що запаси в обліку відображаються за первісною вартістю. Ця імперативна норма встановлена п. 8 П(с)БО 9 «Запаси» і в будь-якому випадку має дотримуватися підприємством [10]. Водночас П(с)БО 9 дає право вибрати метод оцінювання вибуття запасів. Саме цей вибір і потрібно зробити в наказі про облікову політику.

Кожне підприємство вибирає елементи облікової політики виходячи з особливостей своєї діяльності. Основні положення з організації бухгалтерського обліку, які зазначаються у розпорядчому документі про облікову політику перед безпосереднім її висвітленням, наведено на рисунку 2.6.

У розпорядчому документі недоречно застосовувати формулювання рекомендаційного характеру (наприклад, «підприємство може застосовувати», «йому дозволяється розробляти» і т. п.). За необхідності розроблені та затверджені форми документів або нові положення вводяться до застосування одночасно з внесенням доповнення до розпорядчого документу.



Рисунок 2.6 – Основні положення з організації бухгалтерського обліку, які зазначаються у розпорядчому документі про облікову політику перед безпосереднім її висвітленням

Наприклад, у розпорядчому документі має бути визначено, який із варіантів застосовується підприємством за такими показниками:

- 1) необоротні активи:
 - встановлення строку корисного використання (експлуатації) об'єктів;
 - застосування методів амортизації необоротних активів з деталізацією застосування методів до окремих груп, наприклад, періодичність проведення переоцінювання однорідних груп основних засобів і нематеріальних активів після того, як було хоч один раз зроблено переоцінювання;
 - застосування вартісних ознак предметів, що належать до малоцінних необоротних матеріальних активів;
- 2) відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань;
- 3) облік запасів:
 - відкриття окремих субрахунків обліку транспортно-заготівельних витрат з кожного виду запасів з подальшим розподілом витрат після використання запасів кожного виду;
 - без відкриття окремих субрахунків обліку транспортно-заготівельних витрат з включенням їх до вартості запасів з подальшим списанням одночасно з використання відповідних запасів;
 - застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат товарів з подальшим розподілом витрат після використання товарів;
 - застосування одного з методів оцінювання вибуття запасів для кожного з окремих видів запасів, які мають одне призначення й однакові умови використання;
 - при застосуванні методу середньозваженої собівартості;
- 4) обчислення резерву сумнівних боргів;
- 5) фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій:
 - визнання активу на дату укладення контракту;
 - визнання активу на дату виконання контракту;
- 6) визначення бази розподілу витрат за кількома операціями з інструментами власного капіталу:
 - в залежності від кількості акцій за операціями;
 - в залежності від суми операцій та інші;
- 7) створювані забезпечення майбутніх витрат і платежів:
 - наводиться повний перелік, цільове призначення й орієнтовний термін використання;
 - порядок формування сум створених забезпечень у разі відсутності вірогідності вибуття активів (наприклад, закінчення строку гарантійних зобов'язань);
- 8) застосування визначеного порядку оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг:
 - вивчення виконаної роботи;
 - визначення питомої ваги об'єму послуг, наданих на звітну дату в загальному об'ємі послуг, які повинні бути надані;
 - визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг на звітну дату в очікуваній сумі таких витрат;
- 9) застосування методу визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом:

- вимір і оцінювання виконаної роботи;
- визначення співвідношення об'єму завершеної частини робіт і їх загального об'єму за будівельним контрактом у натуральному вимірюванні;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу й очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за договором;

10) формування собівартості продукції: наводиться повний перелік і склад статей калькулювання продукції, робіт, послуг;

11) загальновиробничі витрати:

- наводиться повний перелік і склад змінних і постійних витрат;
- вказується застосування бази розподілу витрат за об'єктами: години праці; заробітна плата; об'єми діяльності; прямі матеріальні витрати тощо;

12) визначення порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку: у відносних величинах або розрахованих абсолютних величинах;

13) визначення сегментів і принципів ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках:

- перелік сформованих сегментів;
- об'єднання сегментів для визначення звітних сегментів;
- географічні промислові сегменти;
- географічні збутові сегменти;
- господарські сегменти;
- визначення пріоритетного сегмента;
- розкриття принципів ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- ринкова ціна (для товарів, робіт, послуг, на які є активний ринок);
- ціна на основі витрат (перемінних, повних, повних плюс націнка тощо);

14) відображення в обліку специфічних господарських операцій підприємства, які потребують розроблення та застосування методики, відмінної від загальновизначеного порядку.

Удосконалення змісту та форми наказів про облікову політику є актуальним питанням для тих підприємств, які працюють над створенням якісної системи обліку на підприємстві. На першому етапі розроблення наказів мали місце типові для багатьох підприємств помилки, зумовлені нерозумінням їх призначення для практичної діяльності, незнанням законодавства, яке визначає коло питань, що мають розкриватися у такому наказі, а отже формальним підходом до їх побудови та розкриття способів ведення обліку.

Якість наказу про облікову політику залежить від розуміння його розробниками стратегічних цілей бізнесу, знання особливостей організації та технології виробництва, їх впливу на побудову системи обліку, знання сучасної позиції підприємства у бізнес-середовищі, усвідомлення того, що бухгалтерія повинна мати відповідні поля взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства. З цього випливає декілька висновків:

– по-перше, важливим є проектування впливу методик, передбачених у наказі, на показники-індикатори діяльності підприємства, тобто можуть

мати місце сприятливі та несприятливі економічні та фінансові наслідки застосовуваних способів ведення обліку;

– по-друге, оскільки облік повинен реалізувати комунікативну функцію в системі управління підприємством, то під час розроблення наказу необхідно враховувати думки професіоналів усіх служб підприємства.

У широкому розумінні облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи, її зміст частково розкривається і в статутних документах підприємства.

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, які використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення та систематизації інформації. Перелік документів має бути затверджений у наказі або розпорядженні керівника підприємства про облікову політику й може містити:

- форми первинних облікових документів, що застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- методи оцінювання активів і зобов'язань;
- правила документообігу й технологія оброблення облікової інформації;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, який містить синтетичні й аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку у відповідності до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;
- порядок контролю господарських операцій;
- інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

Послідовне проведення підприємством прийнятої облікової політики є одним з найважливіших завдань бухгалтерського обліку.

Розпочинати формування наказу про облікову політику необхідно з конкретного визначення для підприємства відповідальності власника або посадової особи за організацію бухгалтерського обліку. Законом України (ст. 8, пп. 3 і 6) передбачена відповідальність власника або уповноваженого власником органа, який здійснює керівництво підприємством, за організацію бухгалтерського обліку, забезпечення створення ним необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку [2].

Виділяють кілька аспектів щодо формування наказу про облікову політику:

1) орієнтиром для достатнього відображення та максимально точного формулювання окремих пунктів наказу, які стосуються для організації бухгалтерського обліку на підприємстві, є стаття 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Пункт 4 цієї статті дає власнику право вибору: хто і на яких засадах здійснюватиме на підприємстві бухгалтерський облік. Юридична відповідність і практична доцільність вибору, у першу чергу, залежать від організаційної форми підприємства, а вже потім – від його розміру й виду діяльності;

2) відповідальність головного бухгалтера визначається в п. 7 ст. 8 Закону. Закон не встановлює конкретних посадових осіб, які повинні підписувати первинні документи (припустимо через хворобу), а віддає це питання на розсуд суб'єкта господарювання. Керівник підприємства складає наказ, в якому він визначає, які документи повинен підписувати головний бухгалтер, а які – інші особи;

3) про наділення правом видавання дозволу на проведення господарських операцій і на видавання / отримання грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей інших посадових і матеріально-відповідальних осіб – кількість таких осіб повинна бути обмеженою, але достатньою, щоб, у разі відсутності одного працівника, його міг замінити інший – наділений таким правом. З усіма такими працівниками керівник повинен укласти договір про матеріальну відповідальність;

4) у наказ необхідно внести пункт про умови ведення податкового обліку. Рівень деталізації такого пункту може бути різним – залежно від рішення (бажання) певного підприємства. Однак визначення відповідальних осіб за ведення податкового обліку загалом і за окремі ділянки обліку зокрема не залежить від бажання будь-кого, а мусить встановлюватися в обов'язковому порядку;

5) в Україні використовується близько двох десятків різноманітних форм реєстрації, оброблення й узагальнення господарських операцій. Згідно з п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, підприємство має право документування господарських операцій здійснювати з використанням виготовлених самостійно бланків за умови, що вони обов'язково містять реквізити типових або спеціалізованих форм. Перелік типових реквізитів наведено у пп. 2, 4 Закону;

б) для більшості підприємств і організацій у ході формування облікової політики однією із ключових проблем є побудова оптимальної структури аналітичних рахунків з метою отримання повної та детальної інформації про стан і зміни складових майна підприємства. Завантаження системи бухгалтерського обліку надлишковою інформацією не сприяє оперативному функціонуванню системи управління. Тому, виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства, необхідно визначити критерії значимості інформації, яка відображається на рахунках бухгалтерського обліку. У сучасних умовах на підприємстві виникає завдання ефективної реорганізації потоків економічної інформації, одним із основних джерел якої є робочий план рахунків бухгалтерського обліку, при цьому інформація повинна бути детальною, відповідати потребам користувачів, але одночасно не переобтяженою. З усієї сукупності синтетичних рахунків необхідно обрати ті, які необхідні на підприємстві для відображення комерційної і фінансово-господарської діяльності та формування повної, достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства.

Отже, відповідно до робочого плану рахунків бухгалтерського обліку будується відповідна структура аналітичних рахунків, система кодування даних бухгалтерського обліку та кореспонденція рахунків, бухгалтерські

проводки з відображенням даних про господарські операції. Оскільки облікова політика отримує необхідну інформацію для ефективного управління й отримання бажаних результатів саме із даних аналітичного обліку, робочий план рахунків є важливим елементом облікової політики.

Перший шлях полягає в організації автономного відображення даних фінансового й управлінського обліку, при цьому звітність готується лише для зовнішніх користувачів, а в системі управлінського обліку збирається й обробляється інформація для внутрішнього використання.

Другий шлях полягає в об'єднанні фінансового й управлінського обліку в загальну інформаційну систему, в якій аналітичні рахунки фінансового обліку організовані таким чином, щоб забезпечити переливання інформації в управлінський облік. Кожна операція підлягає реєстрації лише один раз, але у формі, що задовольняє потреби обох систем, тобто потік вхідної інформації відображається на рахунках бухгалтерського обліку таким чином, щоб на його основі можна було скласти звітність як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів.

Загалом важливість вивчення питання розроблення робочого плану рахунків бухгалтерського обліку зростає у зв'язку з переходом до організації фінансового обліку за МСФЗ і застосуванням рахунків в управлінському обліку;

7) безумовна необхідність управлінського обліку в обліковій системі підприємства підтверджується тим, що управлінський облік пов'язує обліковий процес із процесом управління виробництвом;

8) як правило, на звичайному підприємстві операційний цикл не перевищує одного року. Доцільно орієнтуватися, насамперед, на те, чи погашається це зобов'язання (чи споживається цей актив) протягом року з дати балансу.

Зазначені вище принципи можуть допомогти бухгалтеру правильно побудувати процес здійснення бухгалтерського обліку на підзвітному підприємстві.

Положення облікової політики фіксуються в наказі керівника підприємства, який передбачає такі розділи (рис. 2.7):

- методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку;
- техніку облікового процесу;
- організацію роботи облікового апарату.

Другий і третій розділи наказу можуть бути об'єднані в один розділ: «Організація облікових робіт».

Відповідно до принципу послідовності підприємство повинно постійно (з року в рік) застосовувати обрану облікову політику. Формуючи облікову політику підприємства, вибирають, як правило, тільки один варіант із кількох, передбачених відповідними нормативними документами. Якщо чинним положенням не регламентується порядок ведення обліку стосовно якогось конкретного об'єкта, то підприємство самостійно встановлює його, виходячи з принципу доцільності, не порушуючи чинних положень бухгалтерського обліку.

Дотримуватись єдиної облікової політики мають і групи об'єднаних підприємств (після об'єднання), а також ті підприємства, які складають консолідовану фінансову звітність.



Рисунок 2.7 – Розділи наказу про облікову політику підприємства

У разі якщо неможливо застосувати єдину облікову політику, складаючи консолідовану фінансову звітність, це розкривають у Примітках до консолідованої фінансової звітності. Зумовлено це необхідністю порівнювати фінансову звітність підприємства для оцінювання його фінансового стану, перспектив розвитку та результатів діяльності за певний період. У зв'язку з цим доцільно для кожного звітного періоду дотримуватись єдиної облікової політики.

Приклади наказів про облікову політику наведені у Додатках А, Б, В.

2.4 Внесення змін до облікової політики

Обов'язкові зміни та доповнення до облікової політики підприємства виникають у разі уточнення чи прийняття законодавчих актів і нормативних документів. Зокрема, на законодавчо-нормативному рівні пропонуються нові варіанти стосовно організації та методології системи обліку й окремих його об'єктів. Підприємство має вибрати один з запропонованих варіантів і закріпити його в організаційно-розпорядчому документі (наказі, розпорядженні тощо) в якості окремого положення облікової політики. Крім того, в чинні законодавчі акти та нормативні документи вносяться зміни до застосовуваних способів, що стосуються організації та ведення обліку, які мають обов'язковий характер, причому можуть бути затверджені нові способи щодо організації та ведення обліку або заборонені старі способи до використання. У такому випадку підприємству необхідно внести зміни до облікової політики. Тобто виключити з неї ті положення, які не відповідають вимогам чинних законодавчих актів і нормативних документів, та затвердити нові способи стосовно організації і ведення обліку.

Ініціативні зміни та доповнення до облікової політики підприємства можливі у таких випадках:

- під час розроблення підприємством нових способів ведення бухгалтерського обліку, які дадуть можливість більш достовірно відобразити факти господарської діяльності або зменшити трудомісткість облікового процесу без зниження ступеня достовірності інформації. Якщо новий спосіб ведення обліку відповідає вказаним критеріям, то у такому випадку добровільні зміни або доповнення до облікової політики підприємства можна вважати обґрунтованими;

- під час суттєвих змін умов діяльності підприємства (реорганізація, зміна власників, зміна видів діяльності тощо). Для ведення обліку та складання фінансової звітності підприємства використовують різні методи оцінювання, тому невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечення достовірності показників фінансової звітності є облікове оцінювання.

Отже, зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених П(с)БО й повинна бути обґрунтована та розкрита у Примітках до фінансової звітності.

Узагальнюючи наведене вище, можна визначити, що облікова політика підприємства може змінюватися, якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує П(с)БО;
- нові положення облікової політики забезпечують достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Не вважається зміною облікової політики інформація, що стосується

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Можливі такі шляхи зміни облікової політики при дотриманні умов, визначених П(с)БО: ретроспективний, поточний, перспективний.

Зміни облікової політики можуть відбуватися у той момент, коли виникають відповідні обставини, тобто, як на початок звітнього року, так і в середині. Разом з тим, якщо відбуваються зміни в обліковій політиці, необхідно забезпечити зіставність показників фінансової звітності.

Відображення у фінансовій звітності впливу зміни облікової політики на події та операції минулих періодів здійснюється шляхом

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року;

- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо зміна облікової політики відбулась в середині звітнього року, то операції, відносно яких була зміна, необхідно перерахувати з початку року. Таким чином, зміна облікової політики буде відображена у фінансовій звітності ретроспективно.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події, які відбуваються після дати зміни облікової політики. За таких обставин зміна облікової політики буде відображена у фінансовій звітності перспективно.

Здійснюючи контроль діяльності підприємства, особливу увагу слід приділити послідовності відображення, зміні облікової політики у практиці його роботи. Для цього простежується:

1) правильність визначення суми коригування залишку на початок звітнього року внаслідок зміни облікової політики;

2) достовірність перерахунку показників Звіту про власний капітал за попередній звітний період – сума чистого прибутку попереднього періоду перераховується з урахуванням зміни облікової політики. Для цього потрібно:

- а) внести суми коригування до Звіту про власний капітал за звітний рік;
- б) здійснити розрахунок показників Звіту про власний капітал з урахуванням скоригованого залишку нерозподіленого прибутку на початок звітнього періоду. Залишок нерозподіленого прибутку на кінець попереднього року дорівнюватиме скоригованому залишку на початок поточного року;

3) правильність перерахунку показників Звіту про фінансові результати за попередні звітні періоди (за поточний період коригування не здійснюється);

4) повнота відображення змісту і причини зміни облікової політики у Примітках до фінансової звітності.

Формування облікової політики підприємства тісно пов'язано з визначенням облікових оцінок. З метою організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності використовуються методи обліку, які базуються на відповідному оцінюванні.

Згідно з п. 3 П(с)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікове оцінювання – це попереднє оцінювання, яке використовує підприємство з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [8]. Об'єктом такого попереднього оцінювання є:

- сумнівна дебіторська заборгованість;
- знецінення запасів;
- справедлива вартість фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- забезпечення гарантійних зобов'язань;
- період відстрочення витрат і доходів тощо [11].

Таке облікове оцінювання базується на професійному судженні управлінського персоналу підприємства з урахуванням найостаннішої наявної достовірної інформації.

Зміни в обліковому оцінюванні, на відміну від змін елементів облікової політики, не мають наслідком проведення коригувань нерозподіленого прибутку. Тобто, зміни облікового оцінювання ретроспективно не відображаються у фінансовій звітності.

Методи оцінювання встановлено відповідними національними П(с)БО, у яких розкрито критерії визнання статей фінансової звітності та різних баз оцінювання. Згідно з вимогами п. 6 П(с)БО № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», облікове оцінювання підлягає перегляду у таких випадках: зміна обставин, на яких базувалося попереднє оцінювання; поява нової додаткової інформації, яка має передумови для зміни в підходах.

Порядок відображення змін облікових оцінок у фінансовій звітності відрізняється від порядку внесення змін в облікову політику тим, що не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку та повторного надання порівняльної інформації відносно попереднього звітного періоду, оскільки стосується лише поточного та майбутніх періодів, а не попередніх періодів, і ґрунтується на розрахунках. Тобто зміни облікових оцінок не повинні відображатися ретроспективно у фінансовій звітності.

При зміні облікової політики ініціатива переважно не належить підприємству. Основною причиною зміни облікового оцінювання, як правило, є професійне судження управлінського персоналу підприємства, яке ґрунтується на певних розрахунках.

Наслідки змін облікових оцінок відображають у фінансовій звітності у тому періоді, в якому відбулася така зміна, а також і у наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Облікове оцінювання є складовою методичного аспекту облікової політики. Тому якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то в такому випадку зміну облікової політики розглядають і відображають як зміну облікових оцінок.

Зміни до облікової політики повинні бути обґрунтовані, а ті з них, які вплинули або можуть вплинути на фінансовий стан, рух грошових коштів або фінансові результати підприємства, розкриті у фінансовій звітності. Розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою порівнянності фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств, тобто користувачі отримують можливість оцінити, наскільки співвідносяться дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого періоду, того чи іншого підприємства [12].

Зміни до облікової політики в системі фінансового обліку мають бути розкриті у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії організаційно-розпорядчого документа про внесення змін до облікової політики.

У примітках до фінансової звітності підприємства слід розкривати:

- причини та сутність зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факти повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахування.

Згідно з МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінюваннях та помилки» [13] під час внесення змін до облікової політики суб'єктові господарювання слід розкривати у фінансовій звітності таку інформацію:

- назву стандарту (або тлумачення), що спричинив зміни облікової політики;
- характер зміни в обліковій політиці;
- причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та більш доречну інформацію;
- для поточного та всіх попередніх періодів суму коригування для статті фінансової звітності, на яку вплинула зміна облікової політики;
- опис принципів здійснення переходу на нову облікову політику;
- якщо ретроспективне застосування є неможливим для певного попереднього періоду або періодів, які передують відображеним у звітності, слід розкривати обставини, що спричинили існуючі умови, а також опис того, як і з якої дати застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття такої інформації у фінансових звітах наступних періодів не потрібно повторювати.

Якщо суб'єкт господарювання не застосував новий стандарт або тлумачення, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то він має розкрити:

- цей факт;
- відому або обґрунтовано оцінену інформацію, яка є доречною щодо оцінення можливого впливу застосування нового стандарту або тлумачення на фінансові звіти в період первісного застосування.

Для забезпечення такого розкриття суб'єкту господарювання слід розкривати:

- назву нового стандарту або тлумачення;
- характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- дату, з якої вимагається застосування стандарту або тлумачення;
- аналіз очікуваного впливу первісного застосування стандарту або тлумачення на фінансові звіти суб'єкта господарювання, або якщо такий вплив є невідомий, або його обґрунтовано неможливо оцінити, проголошення про такий наслідок [14, 15]. Отже, МСФЗ вимагають повнішого розкриття змін до облікової політики суб'єкта господарювання, ніж передбачають вітчизняні нормативні документи.

Внесення змін до облікової політики для цілей управлінського обліку, на нашу думку, можуть і повинні розкриватися за допомогою організаційно-розпорядчого документа (наказу).

Що стосується розкриття інформації щодо змін в облікових оцінюваннях, то підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди.

Завдання для самоконтролю

Тести

1. Другий рівень регулювання бухгалтерського обліку в Україні:

- А) методологічний;
- Б) нормативний;
- В) законодавчий;
- Г) методичний;
- Д) організаційний.

2. Яка система нормативно-правового регулювання фінансового обліку сформувалася в Україні?

- А) Однорівнева;
- Б) багаторівнева;
- В) трирівнева;
- Г) дворівнева.

3. Суб'єктом облікової політики є:

- А) управлінський персонал;
- Б) принципи обліку;
- В) методологія обліку;
- Г) процедури обліку;
- Д) вірної відповіді не запропоновано.

4. Методологія обліку містить у собі такі елементи:

- А) послідовність проходження документів і їх оброблення;

- Б) принципи та правила одержання, оброблення, фіксації й передачі інформації;
- В) способи ведення обліку.
5. *Форма ведення обліку належить до...*
- А) принципів облікової політики;
- Б) методів облікової політики;
- В) процедур облікової політики;
- Г) вірної відповіді не запропоновано.
6. *Облікова політика підприємства може змінюватися:*
- А) якщо змінюються статутні умови;
- Б) якщо здійснюються операції, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- В) за вимогою контролювальних органів.
7. *Форми фінансової звітності підприємств і порядок їх заповнення встановлюються:*
- А) Міністерством фінансів України за погодженням з Державним комітетом статистики України;
- Б) Кабміном України за погодженням з Міністерством фінансів України;
- В) Міністерством фінансів України за погодженням з Кабміном України.
8. *На визначення процедур обліку впливають:*
- А) принципи;
- Б) методи;
- В) елементи;
- Г) вірної відповіді не запропоновано.
9. *Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді:*
- А) положення про бухгалтерську службу;
- Б) наказу;
- В) постанови;
- Г) свій варіант відповіді.
10. *Третій рівень регулювання бухгалтерського обліку в Україні:*
- А) методологічний;
- Б) нормативний;
- В) законодавчий;
- Г) методичний;
- Д) організаційний.
11. *Об'єктом облікової політики є:*
- А) методологія обліку;
- Б) принципи обліку;
- В) основні засоби;
- Г) процедури обліку;
- Д) вірної відповіді не запропоновано.
12. *Відповідає за формування облікової політики підприємства:*
- А) головний бухгалтер підприємства;
- Б) керівник підприємства.

13. Якщо відсутність інформації може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності, то така інформація називається:

- А) впливовою;
- Б) значимою;
- В) основною;
- Г) істотною;
- Д) визначальною.

14. Облікова політика підприємства має такі аспекти:

- А) вибірковий;
- Б) розрахунковий;
- В) теоретичний;
- Г) основний;
- Д) послідовний;
- Ж) вірні варіанти Б і Г;
- З) вірні варіанти В і Д.

15. Безальтернативно визначені в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку методи, принципи й процедури в обліковій політиці підприємства визначати:

- А) необхідно;
- Б) немає необхідності;
- В) можливо, якщо зазначено в П(с)БО.

Завдання

Скласти відповідні розділи наказу про облікову політику в залежності від виду діяльності підприємства (табл.2.2).

Таблиця 2.2 – Розділи наказу про облікову політику підприємства

Розділи наказу	Види діяльності
Методологічний (основні засоби, зобов'язання)	Будівництво магістральних трубопроводів
Організація обліку	Виробництво верхнього одягу
Методологічний (дебіторська заборгованість, запаси)	Виробництво машин і устаткування
Організація роботи облікового апарату (навести схему)	Вантажні автомобільні перевезення
Методологічний (запаси, зобов'язання)	Виробництво меблів
Організація обліку	Рекламні послуги
Організація обліку	Виробництво хутра та хутряних виробів
Організація роботи облікового апарату (навести схему)	Виробництво дерев'яної тари
Організація обліку	Виробництво напоїв
Організація роботи облікового апарату (навести схему)	Оптова торгівля продовольчими товарами

3 ОРГАНІЗАЦІЯ ТЕХНІЧНОГО ОФОРМЛЕННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

3.1 Загальна будова і об'єкти організації облікового процесу

Одним із центральних завдань обліку є перетворення облікових даних в економічну інформацію. Не дивлячись на те, що на великих підприємствах відбуваються сотні тисяч і навіть мільйони фактів, які фіксуються в документах, за допомогою процесу стиснення можна узагальнити інформацію до незначної кількості показників.

Для отримання економічної інформації, яка б задовільняла вимогам користувачів, важливого значення набуває технологія облікового процесу, за допомогою якої здійснюється збирання і подальше оброблення даних. Вона містить інструментарій, завдяки якому неупорядкований масив фактів господарської діяльності, зафіксований у різноманітних документах, перетворюється на інформаційні ресурси.

До інструментів обліку належать:

- групування документів за різними ознаками;
- оцінювання фактів;
- рахунки обліку;
- подвійний запис;
- стиснення даних (у реєстрах синтетичного обліку);
- розгортання даних (у реєстрах аналітичного обліку);
- складання звітності.

За своїм характером технологія бухгалтерського обліку підрозділяється на три етапи довідності: первинний, вторинний, третинний (рисунки 3.1). Кожному з етапів притаманні свої елементи і прийоми довідності.

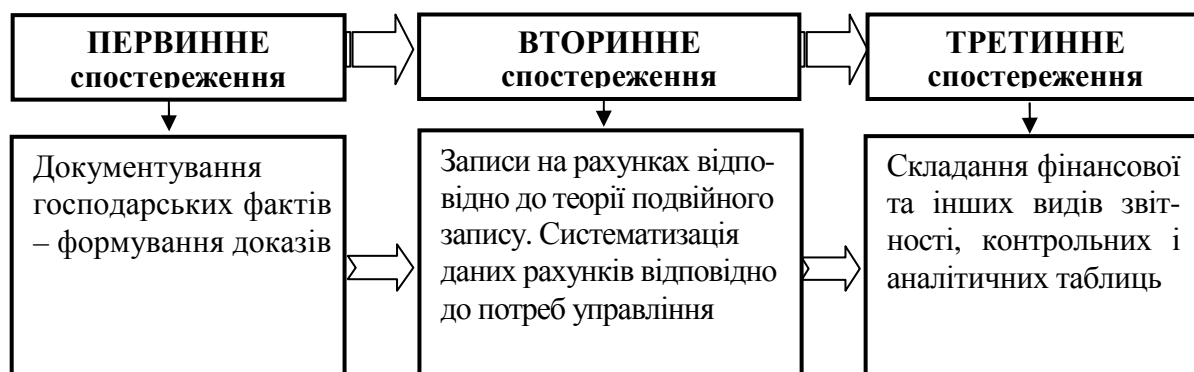


Рисунок 3.1 – Етапи довідності технології бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік як процес формування доказів має свої особливості. Перша особливість полягає у тому, що кожен господарський факт має бути зафіксований на носії як доказ, тобто як документ.

Другою особливістю є те, що усі господарські факти з первинних документів підлягають обов'язковому запису (реєстрації) і нагромадженню в облікових регістрах. Таким чином, облікові регістри після того, як у них будуть зроблені відповідні записи і виконані математичні процедури, автоматично стають носіями облікової інформації.

Третя особливість полягає у тому, що підсумкові дані повинні бути перенесені з облікових регістрів у звітні форми, які також автоматично стають носіями облікової інформації.

Слід зазначити, що документи формуються не тільки на першому етапі, але й на етапах поточного і підсумкового обліку. Наприклад, на етапі поточного обліку створюються первинні документи про розподіл витрат на управління, різні бухгалтерські довідки тощо.

Технологія облікового процесу обумовлена складом об'єктів управління, кількістю операцій і технічними засобами оброблення інформації з метою отримання системи показників.

Разом з тим, обліковий процес як технологічну сукупність можливо надати у вигляді первинного, поточного та підсумкового етапів. Об'єднують етапи облікового процесу об'єкти організації технології облікового процесу, які притаманні кожному з етапів (рис. 3.2).

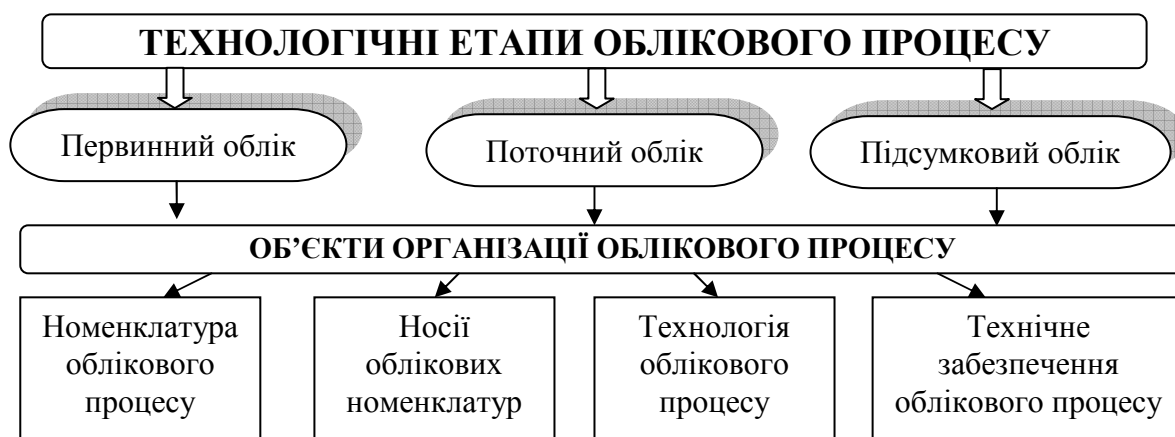


Рисунок 3.2 – Об'єкти організації технології облікового процесу

На кожній стадії облікового процесу необхідно організувати:

1) облікові номенклатури (перелік господарських фактів, операцій, явищ і процесів, які підлягають відображенню у системі бухгалтерського обліку, наприклад, номенклатура сировини та матеріалів);

2) способи і техніку відображення облікових номенклатур (вибір форми обліку);

3) вибір матеріальних носіїв інформації, їх рух, використання та збереження (виходячи з наявних засобів обчислювальної техніки, форми бухгалтерського обліку, виду облікових номенклатур тощо).

3.2 Облікові номенклатури

Під **обліковою номенклатурою** розуміють перелік господарських фактів про форми функціонування майна, господарські операції, а також результати господарської діяльності, які повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку.

Облікові номенклатури розробляє бухгалтерія під керівництвом головного бухгалтера. До цієї роботи залучають працівників планового, фінансового й інших відділів, фахівців інших служб підприємства.

Формування облікових номенклатур дозволяє:

- ліквідувати дублювання в обліку;
- обґрунтовано обирати первинні документи й облікові реєстри;
- якісно формувати документообіг.

З огляду на різноманітність і велику кількість об'єктів формування облікових номенклатур їх варто обирати за топологічною ознакою окремо для кожного з етапів обліку.

Для визначення переліку облікових номенклатур кожного топологічного підрозділу бухгалтерського обліку (облік коштів, матеріалів, основних засобів тощо), складається з перелік усіх об'єктів, які повинні бути зафіксовані у первинних документах. Після визначення облікової номенклатури переходять до вибору носіїв облікової інформації.

Організація поточного обліку також починається з вивчення складу облікових номенклатур, які слід відобразити, однак, вже в системі облікових реєстрів і розрахункових форм. Технічно вибір облікових номенклатур поточного обліку аналогічний їх вибору на етапі первинного обліку, але разом з тим формування облікових номенклатур поточного обліку відбувається складніше, ніж первинного. За змістом облікові номенклатури поточного обліку бувають двох видів: прості та складні. Прості облікові номенклатури не потребують подальшої деталізації. Складні облікові номенклатури потрібно деталізувати.

Наприклад, загальним планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено шість субрахунків рахунка 28 «Товари». Формування облікових номенклатур поточного обліку товарів, зазвичай, починають із встановлення груп товарів. Далі з огляду на потреби конкретного підприємства визначають підгрупи та субпідгрупи кожної визначеної групи. Після чого складають перелік облікових номенклатур з кожної підгрупи, субпідгрупи або за іншими ознаками (табл. 3.1).

Облікова номенклатура поточного обліку є основою робочого плану рахунків. Деталізація загального плану рахунків здійснюється виходячи з потреб управління підприємством відповідно до організаційних і технологічних особливостей його діяльності (табл. 3.2).

Організація підсумкового обліку починається з виявлення складу облікових номенклатур, що повинні бути відображені у відповідних підсумкових носіях облікової інформації.

Таблиця 3.1 – Облікові номенклатури поточного обліку товарів

Група	Підгрупа	Субпідгрупа
Продовольчі товари	Молочна продукція	Молоко
		Сир
		Йогурт
	Кондитерські вироби	Печиво
		Цукерки
	Напівфабрикати	Млинці
Пельмені		
Котлети		
Непродовольчі товари	Взуття	Чоловіче
		Жіноче
	Побутова техніка	Тостер
		Пароварка
		Блендер

Таблиця 3.2 – Робочий план рахунків з обліку товарів у розрізі групи чайно-кофейних виробів

Синтетичні субрахунки порядку						Аналітичні рахунки	
1-го		2-го		3-го			
Група		Підгрупа		Субпідгрупа			
назва	номер	назва	номер	назва	номер	назва	номер
Чайно-кофейні вироби	1	Чай	1	Чорний	1	«Рістон»	01
						«Батік»	02
						«Хейлис»	03
						«Грінфілд»	04
						«За Дінамо»	05
						«Едвін»	06
	2	Кофе	2	Зелений	2	«Ахмат»	07
						«Рістон»	08
						«Магрет»	09
						«Грінфілд»	10
						«Ахмат»	11
3	Кофе	2	Пакетований	3	«Левацца»	12	
					«Якобс»	13	
					«Якобс»	14	
					«Чибо»	15	
					«Якобс»	16	
					«Нескафе»	17	
					«Батік»	18	
					«Нескафе»	19	
4	Кофе	2	У стіках	4	«Якобс»	20	

Облікові номенклатури підсумкового обліку – це система показників, формування яких залежить від багатьох факторів, які впливають на його організацію. Вирішальним фактором при формуванні облікових номенклатур підсумкового обліку є звітність, яка складається суб'єктом господарювання відповідно до вимог законодавства або потреб управління. При цьому слід враховувати періодичність складання, терміни надання, джерела одержання інформації.

Безпосередньо вибір облікової номенклатури підсумкового обліку здійснюється як і для первинного або поточного обліку, проте має деякі особливості. Але оскільки облікові номенклатури підсумкового обліку регламентовані законодавчими актами та стандартами бухгалтерського обліку, то кожен номенклатуру вибирають з огляду на ці нормативні документи.

Номенклатуру внутрішньої звітності формують відповідно до потреб управління кожного структурного підрозділу, враховуючи конкретні завдання, які поставлені перед підрозділом. Слід зауважити, що при її формуванні треба брати до уваги вимоги державних нормативних актів з метою уникнення додаткової роботи на рівні підприємства в цілому.

Після вибору номенклатури обліку переходять до організації вибору і розроблення носіїв облікової інформації.

3.3 Організація первинного обліку (організація документування господарських операцій)

3.3.1 *Поняття та нормативне забезпечення первинного обліку.*

Первинний облік є першим етапом облікового процесу. На цьому етапі відбувається первинне спостереження господарського факту та його фіксування в носіях облікової інформації – документах. Конкретизація об'єкта обліку здійснюється за допомогою облікової номенклатури, яка є першим об'єктом організації первинного обліку. Фіксування облікової номенклатури здійснюється на паперових або машинних носіях.

Основні вимоги до складання та використання бухгалтерських документів викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Порядку ведення касових операцій в національній валюті в Україні, Інструкції «Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України», Методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24 травня 1995 року (з останніми змінами та доповненнями від 30.09.2014), встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, установами й організаціями (крім банків) незалежно від форм їх власності [16].

Згідно з цим Положенням господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування.

Усі первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність повинні складатись українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватися інша мова у порядку, визначеному Законом України «Про засади державної мовної політики» [17]. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований автентичний переклад на зазначену мову.

3.3.2 Поняття та класифікація первинних документів. Згідно ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції (включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на право їх проведення). Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг. На вимогу контролювальних або судових органів і своїх контрагентів підприємство зобов'язано за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

Первинні бухгалтерські документи класифікують за такими ознаками (рис. 3.3):

- місцем складання;
- призначенням;
- порядком складання;
- способом оформлення операцій;
- змістом.

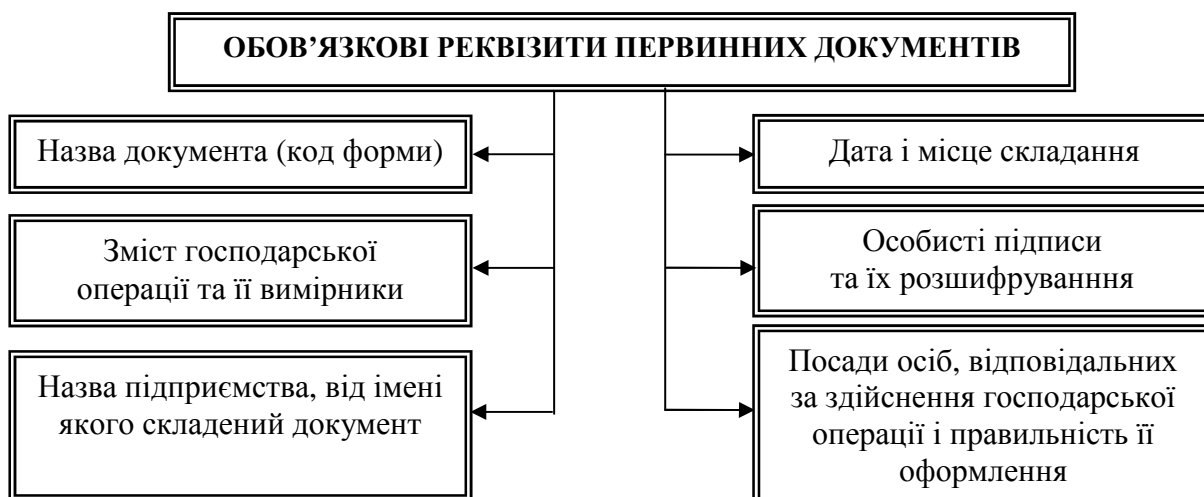


Рисунок 3.3 – Обов'язкові реквізити первинних документів

За **місцем складання** бухгалтерські документи поділяють на

- внутрішні (оформлені на підприємстві);
- зовнішні (отримані від інших підприємств і установ).

За **призначенням** бухгалтерські документи поділяють на

- розпоряджувальні, які вміщують розпорядження на право здійснення операцій (платіжне доручення, доручення на отримання матеріальних цінностей, вимога тощо);

- виконавчі (виправдовувальні), які підтверджують факт здійснення господарської операції (накладна, рахунок-фактура, прибутковий чи видатковий касовий ордер);

- бухгалтерського оформлення, які складаються працівниками бухгалтерії на підставі даних розпоряджувальних і виконавчих документів (розрахунки заробітної плати, амортизації тощо);

- комбіновані, у яких водночас поєднані ознаки розпоряджувальних, виконавчих і документів бухгалтерського оформлення.

За **порядком складання (ступенем узагальнення господарських операцій)** бухгалтерські документи поділяють на

- первинні, які складають у момент здійснення операції, або безпосередньо після її завершення (прибутковий чи видатковий касовий ордер, накладна);

- зведені, які складають на підставі даних згрупованих однорідних первинних документів (платіжна відомість).

За **способом оформлення (кількістю охоплених операцій)** бухгалтерські документи поділяють на

- одноразові, які заповнюються на одну операцію;

- нагромаджувальні, у яких записують однорідні господарські операції за певний проміжок часу.

За **змістом** бухгалтерські документи поділяють на

- обліку основних засобів,

- обліку запасів,

- грошові,

- розрахункові тощо.

3.3.3 Вимоги щодо змісту й оформлення бухгалтерських документів. Для реєстрації господарських операцій використовують різні за формою та змістом первинні бухгалтерські документи. Первинні документи для надання їм сили та доказовості повинні мати такі **обов'язкові реквізити:**

- найменування підприємства (установи), від імені якого складено документ;

- назва документа (форми);

- дата і місце складання;

- зміст і обсяг господарської операції;

- одиниця виміру господарської операції (у натуральному та / або вартісному виразі);

- посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

- особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології оброблення даних до первинних документів можуть бути включені **додаткові реквізити:**

- ідентифікаційний код підприємства (установи) з Державного реєстру;

- номер документа;

- підстава для здійснення операцій;

- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи й електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства. Керівником підприємства (установи) затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачею особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено. Фізичні та юридичні особи, які беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з прийомом і видачею грошових коштів, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна, забезпечуються підприємством (установою), що виконує ці операції, копіями первинних документів про таку операцію.

До оформлення первинних документів висувають такі **вимоги**:

- первинні документи мають бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

- первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади.

- записи у первинних документах, облікових реєстрах мають здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів і запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

- вільні рядки у первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові та банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна передбачаються іншими нормативно-правовими актами (Порядком ведення касових операцій в національній валюті в Україні [18], Інструкцією «Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України»).

У випадках, встановлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, устанавлюються окремими нормативно-правовими актами. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, (нумератором чи типографським способом).

Керівник підприємства (установи) забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах і виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Відповідають за несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних особи, які склали та підписали ці первинні документи.

3.3.4 Бухгалтерське оброблення первинних документів. Усі первинні бухгалтерські документи з місць їх оформлення у встановлені терміни передають у бухгалтерію [19]. Кожен первинний документ підлягає:

- перевірці;
- обробленню;
- погашенню.

Перевірку первинних документів здійснюють за

- суттю (чи відповідає господарська операція чинному законодавству);
- формою (правильність і повнота заповнення всіх реквізитів, цифрових і текстових записів, дотримання термінів оформлення і подання документів у бухгалтерію);
- арифметичним підрахунком (перевірка цифр, підсумків тощо).

У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання.

Після перевірки документи подаються на затвердження керівнику підприємства, а далі підлягають бухгалтерському обробленню.

Обробленням називається підготовка документів для запису господарської операції на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Оброблення первинних бухгалтерських документів полягає у їх кодуванні, таксуванні та групуванні.

Призначення **кодування** полягає в тому, що всі показники первинного документа позначають чинною на підприємстві системою кодів.

Суть **таксування** полягає у визначенні грошового оцінювання операції, яка виражена у первинному документі в натуральних або трудових вимірниках.

Групування – це об'єднання документів у групи за однорідними ознаками за певний звітний період (касові, розрахункові документи тощо).

Групування робиться для скорочення облікових записів. Отримані внаслідок групування первинних документів підсумкові дані відображають у нагромаджувальних відомостях, журналах.

Оброблення первинних документів, для усунення можливості їх повторного використання, закінчується їх **погашенням**. Бухгалтерські документи підлягають оперативному й обліковому погашенню.

Оперативному погашенню підлягають усі документи, які додають до прибуткових і видаткових касових ордерів і документів, які стали підставою для нарахування заробітної платні й інших виплат. На них проставляють кореспондувальні рахунки, штампом або ручкою здійснюють надписи «Одержано» або «Оплачено» із зазначанням дати (числа, місяця, року).

При **обліковому** погашенні первинних бухгалтерських документів, відповідно до змісту документа, на них ручкою або штампом проставляють номери кореспондувальних рахунків, номер реєстра, до якого заносять дані з первинного документа, порядковий номер запису в ньому (номер рядка), дату й підписи виконавців, які обробляли цей документ.

Погашені первинні документи передають на збереження до поточного архіву, у якому вони зберігаються протягом звітного періоду (до кінця року). Після закінчення звітного періоду всі документи передають під розписку на збереження до постійного архіву.

3.4 Суть та призначення облікової реєстрації

3.4.1 Поняття та класифікація реєстрів бухгалтерського обліку.

На стадії поточного обліку здійснюють облікову реєстрацію господарських операцій за бухгалтерськими рахунками і обліковими реєстрами [20].

Нового змісту набувають номенклатури поточного обліку, основним видом яких є облікові реєстри поточного обліку. Слід зазначити, що облікові реєстри є основним, але не єдиним способом відображення облікової інформації поточного обліку. На цьому етапі облікового процесу формується різноманітна інформація розрахункового характеру, носіями якої є розрахункові таблиці, а також бухгалтерські довідки, які мають індивідуальний характер.

З огляду на вищезазначене можна зробити певні висновки. Інформація поточного обліку фіксується в облікових реєстрах, розрахункових таблицях і бухгалтерських довідках.

На підставі даних бухгалтерських первинних документів інформацію про здійснені на підприємстві господарські операції групують в облікових реєстрах.

Облікові реєстри – це носії спеціального формату (паперові, електронні), побудовані за формою таблиць, у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо. Облікові реєстри призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться в оброблених і прийнятих до обліку первинних документах.

Процес відображення даних про здійснені господарські операції в облікових регістрах називають **обліковою реєстрацією**. Облікова реєстрація є другим етапом облікових робіт після первинної документації.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом і способом відображення інформації облікові регістри, які поділяють за такими ознаками (рис. 3.4):

- зовнішнім виглядом;
- видами бухгалтерських записів;
- обсягом змісту;
- побудовою.



Рисунок 3.4 – Класифікація регістрів бухгалтерського обліку

За **зовнішнім виглядом** бухгалтерські регістри поділяють на такі групи:

- бухгалтерські книги;
- картки;
- окремі відомості.

Бухгалтерські книги – це оправлені аркуші паперу спеціального графлення, в яких відображають дані про наявність господарських засобів, джерела їх формування та господарські процеси за синтетичними й аналітичними рахунками. Наприклад, касова книга призначена для обліку надходження та виплати готівки в касі; у Головній книзі дається інформація про сальдо й обороти на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку за звітний період (помісячно).

Бухгалтерські книги неодмінно повинні бути прошнуровані, а сторінки в них – пронумеровані. На останній сторінці книги вказують загальну кількість сторінок у ній. Цей запис завіряють підписами керівника, головного бухгалтера та печаткою підприємства.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і скла-

дання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондувальними рахунками із журналів. Приклад заповнення Головної книги за рахунком № 30 «Каса» наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3. – Головна книга-рахунок № 30 «Каса»

Місяць	Обороти за дебетом рахунка 30 в кредит рахунків					Разом за дебетом	Разом за кредитом	Сальдо	
	311	372	661	361	...			Дебет	Кредит
Сальдо на 01.01.2015								1000	
Січень	5000			8000		13000	13600	400	
Лютий									
...									

Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками. Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути, відповідно, рівні.

Картки – це таблиці спеціальної форми і стандартних розмірів, виготовлені на цупкому папері та призначені для реєстрування господарських засобів. Наприклад, інвентарні картки обліку основних фондів, картки складського обліку матеріалів тощо.

Картки зберігаються у картотеках. При відкритті у бухгалтерії картки реєструють у спеціальному журналі, їм надають порядковий номер, який відповідає реєстраційному номеру у журналі.

Зареєстровані картки під розписку передають матеріально відповідальній особі. Картки широко використовують для аналітичного обліку товарно-матеріальних запасів підприємства.

Окремі відомості – це окремі таблиці різного формату зі спеціальним графленням (відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери, обігові відомості тощо). Їх використовують для ведення як синтетичного, так і аналітичного обліку. Записи в окремих відомостях здійснюють на підставі даних первинних документів.

Приклад заповнення відомості 1.1 та журналу-ордеру № 1 для обліку грошових коштів і грошових документів наведено у таблицях 3.4, 3.5.

Після закінчення звітного періоду (місяця, року) і складання балансу й іншої звітності книги, картки й окремі відомості закривають через підрахунок підсумків за кожним рахунком і записом суми залишку.

Таблиця 3.4 – Відомість 1.1 за дебетом рахунку 30 «Каса» у кредит рахунків

Сальдо на початок місяця – 1000 грн

Номер запису	Дата звіту касира	№311	№372	№661	№361	Разом
1	10.01 ПКО-1	5000					5000
2	18.01 ПКО-2				8000		8000
	Разом	5000			8000		13000

Сальдо на кінець місяця – 400
(1000 + 13000 – 13600 = 400)

Таблиця 3.5 – Журнал 1 для обліку грошових коштів і грошових документів за рахунками 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти»

1. З кредиту рахунка 30 «Каса» в дебет рахунків

Номер запису	Дата звіту касира	№311	№372	№661	№361	Разом
1	10.01 ВКО-1			5800			5800
2	25.01 ВКО-2			7700			7700
3	26.01 ВКО-3		60				60
4	28.01 ВКО-4		40				40
	Разом		100	13500			13600

За видами бухгалтерських записів поділяють на

- хронологічні;
- систематичні;
- комбіновані.

Хронологічні – реєстри, в яких записи здійснюють у хронологічній послідовності. Це різноманітні реєстраційні журнали, касова книга тощо.

У **систематичних** облікових реєстрах відображають у певній послідовності та з певним групуванням однорідні за економічним змістом операції. Прикладом систематичного відображення операцій є заповнення даних у касовій книзі (у межах одного дня).

Комбінованими називають реєстри, в яких записи роблять одночасно за хронологічним і систематичним порядком. Комбіновані записи застосовують у журналах-ордерах, відомостях, Головної книзі.

За **обсягом змісту** бухгалтерські реєстри поділяють на

- синтетичні;
- аналітичні.

Синтетичні облікові реєстри – це реєстри, у яких облік ведуть за синтетичними рахунками. **Аналітичні** облікові реєстри – це реєстри, у яких облік ведуть за аналітичними рахунками. В аналітичних облікових реєстрах дані подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках.

За **побудовою** облікові реєстри поділяють на

- односторонні;
- двосторонні;

- багатографні;
- шахові.

В **односторонніх** облікових регістрах подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунку. Прикладом одностороннього облікового регістру є касова книга.

Двосторонні облікові регістри складаються з двох частин: в одній частині подають дані про дебетові обороти по рахунку, а у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку (картка складського обліку матеріалів).

Багатографні облікові регістри – це регістри, у яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на декілька граф. До такого виду облікових регістрів належить Головна книга.

Шахові облікові регістри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких регістрах роблять у клітинці, що на перетині стовчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках. Для узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, перевірки правильності записів і визначення оборотів і залишків на рахунках (у відповідних регістрах) підприємства можуть застосовувати **обігові відомості** за синтетичними й аналітичними рахунками. За побудовою обігові відомості бувають прості і шахової форми.

Шахова обігова відомість побудована за принципом шахової дошки. У ній визначають дебетові та кредитові обороти за рахунками за звітний період (як звичайно, за місяць). Приклад заповнювання шахової відомості наведено у таблиці № 3.6.

Таблиця 3.6 – Шахова відомість за операціями за звітний період

Оборот за кредитом	201	301	311	361	372	631	641	661	Разом
Оборот за дебетом									
201						4000			4000
301			5000	8000					13000
311									
361									
372		100							100
631									
641						800			800
661		13500							13500
Разом за кредитом									31400
Разом за дебетом		13600	5000	8000		4800			31400

Прості обігові відомості за синтетичними рахунками – це таблиці з декількох граф. У першій графі записують назви (коди) рахунків, що використовують на підприємстві для обліку основних засобів, коштів, джерел їх утворення і господарських процесів. У подальших графах записують

залишки (сальдо) на синтетичних рахунках на початок звітнього періоду, обороти за цими рахунками за звітний період і залишки (сальдо) за даними рахунками на кінець звітнього періоду. В кінці обігової відомості виводять сумарні обороти і сальдо за всіма відкритими рахунками.

Основною властивістю обігової відомості за синтетичними рахунками є рівність трьох пар її підсумків:

1. На початок звітнього періоду сумарне сальдо по всіх рахунках за дебетом дорівнює сумарному сальдо за всіма рахунками за кредитом. Ця рівність випливає з рівності підсумків активу й пасиву бухгалтерського балансу.

2. Сума дебетових оборотів за всіма рахунками за звітний період дорівнює сумі кредитових оборотів за всіма рахунками за звітний період. Ця рівність випливає із суті методу подвійного запису.

3. На кінець звітнього періоду сумарне сальдо за всіма рахунками за дебетом дорівнює сумарному сальдо за всіма рахунками за кредитом.

Приклад заповнювання обігової відомості за синтетичними рахунками наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7 – Обігова відомість за синтетичними рахунками

Рахунок	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10	75000	–	–	–	75000	–
20	20000	–	4000	–	24000	–
301	1000	–	13000	13600	400	–
311	35000	–	–	5000	30000	–
361	8000	–	–	8000	–	–
372	–	–	100	–	100	–
40	–	120000	–	–	–	120000
631	–	5500	–	4800	–	10300
641	–	–	800	–	800	–
661	–	13500	13500	–	–	–
Разом	139000	139000	31400	31400	130300	130300

Дані обігової відомості за синтетичними рахунками використовують для заповнення Головної книги та форм бухгалтерської звітності.

В обігових відомостях за аналітичними рахунками відображають дані про залишки й обороти за звітний період за всіма рахунками аналітичного обліку, що належать до відповідного синтетичного рахунку.

Форми обігових відомостей можуть бути різними в залежності від того у яких вимірниках ведеться облік.

Обігові відомості аналітичного обліку виробничих запасів (сировини і матеріалів, готової продукції, товарів тощо) містять графи для запису кількості та вартості цінностей, тобто одночасно використовується натуральний і грошовий вимірники. В обігових відомостях аналітичного обліку коштів і розрахунків (з різними дебіторами, підзвітними особами, за розра-

хунками з оплати праці, податками тощо) міститься інформація тільки у грошових вимірниках.

Приклад заповнювання обігової відомості за аналітичними рахунками наведено у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Обігова відомість за рахунками аналітичного обліку до синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» за субрахунком 203 «Паливо»

Назва аналітичного рахунку	Одиниця виміру	Ціна, грн	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць				Залишок на кінець місяця	
			Кількість	Сума, грн	Надійшло		Вибуло		Кількість	Сума, грн
					Кількість	Сума, грн	Кількість	Сума, грн		
Бензін (2031)	л	20	130	2600	100	2000	200	4000	30	600
Дізельне Паливо(2032)	л	18	60	1080	50	900	100	1800	10	180
Разом				3680		2900		5800		780

3.4.2 Вимоги щодо ведення облікових реєстрів. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

До ведення облікових реєстрів висувають такі **вимоги**:

- реєстри бухгалтерського обліку складаються щомісяця, вони повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. Підприємства й установи, що складають облікові реєстри на електронних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді;

- господарські операції відображаються в облікових реєстрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій, але саме у тому звітному періоді (місяці), в якому вони були здійснені. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою та змістом;

- на документах, дані яких включені до облікових реєстрів, зазначають номери відповідних облікових реєстрів і порядкові номери записів у них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових реєстрах загальним підсумком, номер реєстру та номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів;

- в облікових реєстрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові реєстри, роблять відповідну позначку про це у відповідному рядку реєстру;

- формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація)

аналітичної інформації у реєстрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися;

– аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Інформація про господарські операції підприємства за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів використовуються для складання фінансової звітності). Відповідають за несвоєчасне складання облікових реєстрів і недостовірність відображених у них даних особи, які склали та підписали ці облікові реєстри.

3.4.3 виправлення помилок у первинних документах і облікових реєстрах. У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчищення та необумовлені виправлення не допускаються.

Помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, що створені вручну, виправляються коректурним чином, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене.

Помилки в облікових реєстрах за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком «мінус», а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового реєстру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис і відображається правильна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові реєстри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом «виправлено» і підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення. У документах, якими оформлені касові й банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається. Виправлення помилок у документах і реєстрах, що створені у формі електронного документа, здійснюється відповідно до законодавства.

3.5 Форми бухгалтерського обліку

3.5.1 Поняття форми бухгалтерського обліку. Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способами відображення і нагромадження інформації облікові реєстри. Склад облікових реєстрів, які застосовують на окремому

підприємстві, залежить від прийнятої на підприємстві форми бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це система взаємопов'язаних облікових реєстрів (хронологічних і систематичних) із певною методикою відображення в них господарських операцій у певній послідовності.

Форми бухгалтерського обліку відрізняються між собою кількістю облікових реєстрів, їх призначенням, змістом, формою та зовнішнім виглядом, послідовністю і способами записів облікових реєстрах, видами взаємозв'язків між реєстрами синтетичного й аналітичного обліку.

За технічними ознаками існують дві форми бухгалтерського обліку: ручна та машиноорієнтована (автоматизована).

Сучасними формами бухгалтерського обліку в Україні (крім банківських і бюджетних установ) є такі:

- 1) Меморіально-ордерна;
- 2) Журнал-головна;
- 3) Журнально-ордерна;
- 4) Проста;
- 5) Спрощена;
- 6) Комп'ютерна (автоматизована).

Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології оброблення облікових даних.

Підприємство протягом звітного періоду має дотримуватися прийнятої форми обліку. Про можливу зміну прийнятої форми бухгалтерського обліку в подальшому обліковому періоді необхідно вказувати у примітках до річної фінансової звітності підприємства.

3.5.2 Характеристика меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Суть меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку полягає у тому, що на підставі перевірених і згрупованих за певною ознакою первинних документів складають меморіальні ордери, в яких вказують кореспонденцію рахунків за здійсненою господарською операцією та її суму.

Приклад форми меморіального ордеру надано у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Меморіальний ордер № 1 за 10.01.2015 р.

№ з/п	Дата	Обґрунтування (посилання на документи або зміст запису)	За дебетом рахунка	За кредитом рахунка	Сума, грн.
1	10.01.2015	Отримано готівку з поточного рахунку	301	311	5000

Бухгалтер _____ підпис
Головний бухгалтер _____ підпис

Меморіальні ордери складають як на один документ, так і на групу однорідних первинних документів. Після складання меморіальні ордери реєструють за хронологічним порядком у реєстраційному журналі. Форма реєстраційного журналу наведена в таблиці 3.10.

Таблиця 3.10 – Реєстраційний журнал меморіальних ордерів

Номер ордера	Дата складання меморіального ордера	Сума за меморіальним ордером, грн
1	10.01.2015	5000
2	10.01.2015	5800
...
Разом за місяць	–	31400

Реєстраційний журнал призначений для забезпечення контролю за збереженням документів і перевірки повноти відображення господарських операцій на синтетичних рахунках.

Після реєстрування меморіальних ордерів у реєстраційному журналі їх використовують для здійснення записів на синтетичних рахунках у Головній книзі. Головна книга при меморіально-ордерній форми обліку має вигляд, наведений у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – Головна книга за січень 2015 р.

Дебет рахунка «Каса»					Кредит рахунка «Каса»						
Дата	Номер меморіального ордера	Кредит рахунків			Разом	Дата	Номер меморіального ордера	Дебет рахунків			Разом
		311	361	...				372	66	...	
Сальдо на 01.01.2015					1000						
10.01	1	5000			5000	10.01	2		5800		5800
18.01	3		8000		8000	25.01	4		7700		7700
						26.01	5	100			100
Разом		5000	8000		13000	Разом		100	13500		13600
Сальдо на 01.02.2015					400						

Облік грошових коштів ведуть у спеціальній касовій книзі.

Окремо складають обігові відомості за синтетичними рахунками й обігові відомості за аналітичними рахунками. На підставі даних обігової відомості за синтетичними рахунками складають бухгалтерський баланс.

Основними принципами меморіально-ордерної форми є:

- оформлення бухгалтерських проводок меморіальними ордерами;
- поділ синтетичного обліку на хронологічний і систематичний;
- ведення аналітичного обліку на картках;
- особлива побудова Головної книги, яка розкриває кореспонденцію рахунків.

Перелік облікових реєстрів меморіально-ордерної форми бухгалтерського обліку наведено на рисунку 3.5.

Меморіально-ордерна форма обліку має свої переваги і недоліки.

Переваги меморіально-ордерної форми обліку:

- її відносна простота і гнучкість;
- можливості застосування до різних типів підприємств;
- посиленні контрольної функції обліку через звірення у кінці місяця даних синтетичного й аналітичного обліків.



Рисунок 3.5 – Меморіально-ордерна форма організації обліку

Суттєвими **недоліками** меморіально-ордерної форми обліку є:

- необхідність виписування великої кількості меморіальних ордерів;
- необхідність запису тих самих даних у двох облікових регістрах;
- недостатність пристосування до потреб аналізу та контролю;
- необхідність виконання великої кількості робіт у кінці місяця;
- слабе пристосування реєстрів до складання звітності

Меморіально-ордерну форму обліку застосовують на невеликих бюджетних підприємствах і в кредитних установах.

3.5.3 Характеристика форми бухгалтерського обліку «Журнал-Головна». На підприємствах, які мають невелику кількість синтетичних рахунків, можливо застосовувати один зі спрощених варіантів меморіально-ордерної форми обліку, який прийнято називати формою «Журнал-Головна». Особливістю цієї форми бухгалтерського обліку є поєднання хронологічного і систематичного обліку за синтетичними рахунками в одному комбінованому регістрі – книзі «Журнал-Головна», яка водночас поєднує Регистраційний журнал і Головну книгу.

При застосуванні такої форми обліку більшість операцій протягом місяця групується у допоміжних накопичувальних відомостях. За цими відомостями раз на місяць складаються меморіальні ордери.

Дані з меморіальних ордерів щомісячно заносять до регістру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна», яка являє собою оборотно-сальдовий баланс підприємства та є підставою для складання сальдового балансу встановленої форми.

Облік в книзі «Журнал-Головна» ведуть, як правило, за синтетичними рахунками. Її відкривають на початку року записами сум залишків на початок року з аналогічного реєстру за минулий рік. Сума оборотів за місяць за дебетом всіх рахунків має дорівнювати сумі оборотів за кредитом рахунків, а також підсумку графи «Сума по ордеру». Наступним рядком після оборотів за місяць виводять залишок кожного рахунку на початок наступного місяця. У лівій частині книзі, яка замінює реєстраційний журнал (перші чотири графи), ведуть хронологічну реєстрацію господарських операцій, які оформлено відповідними документами, а саме, записують дату, порядковий номер, зміст операції та суму. Права частина книги замінює Головну книгу і призначена для систематизації зареєстрованих господарських операцій за Дебетом і Кредитом відповідних синтетичних рахунків. У кінці місяця підраховують підсумки загальної суми обороту, а також суми дебетових і кредитових оборотів за синтетичними рахунками. У такому разі не має необхідності складати обігову відомість. Після перевірки записів складають баланс й інші форми фінансової звітності. Аналітичний облік ведуть у картках або книгах. У кінці місяця за даними аналітичних рахунків складають обігові відомості, підсумки яких звіряють з даними відповідних синтетичних рахунків у книзі «Журнал-Головна». Перелік облікових реєстрів форми «Журнал-Головна» наведено на рисунку 3.6.

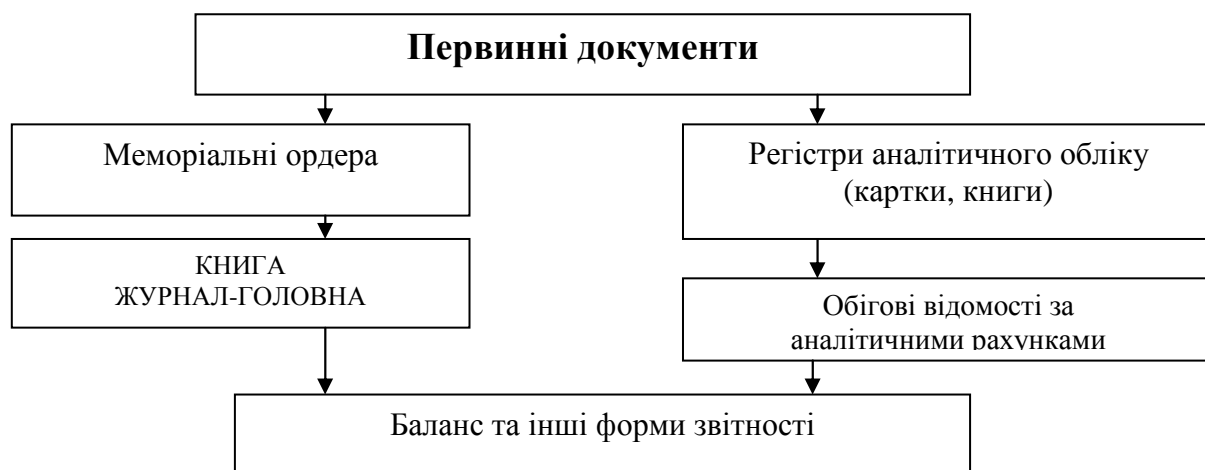


Рисунок 3.6 – Журнал-Головна форма ведення бухгалтерського обліку

Приклад заповнення книги «Журнал-Головна» наведено у таблиці 3.12.

Перевагами застосування «Журнал-Головної» форми бухгалтерського обліку є:

- контроль записів – розташування на одному розвороті аркуша одночасно хронологічного і систематичного запису робить реєстр наочним і дозволяє легко уникати помилок при відображенні операцій або їх пошуку;
- наочність – всі синтетичні рахунки розташовуються разом, що покращує наочність даних разнесених за рахунками;
- простота у навчанні – техніка ведення обліку за книгою Журнал-Головна засвоюється легко і швидко і не вимагає високої кваліфікації обліковців.

Таблиця 3.12 – Книга Журнал-головна

Дата	№	Зміст запису	Сума обороту	Рахунок 201 «Матеріали»		Рахунок 301 «Каса»		Рахунок 311 «Рахунки в банках»		Рахунок 631 «Розрахунки з постачальниками»		Рахунок 641 «Розрахунки зі страхування»		Рахунок 661 «Розрахунки з оплати праці»	
				Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
Сальдо на 01.01.2015				20000	–	1000	–	35000	–	–	5500	–	–	–	13500
10.01	1	Отримано у касу з поточного рахунку	5000	–	–	5000	–	–	5000	–	–	–	–	–	–
10.01	2	Видано з каси заробітну плату	5800	–	–	–	5800	–	–	–	–	–	–	5800	–
15.01	3	Отримано сировину від постачальника	4000	4000	–	–	–	–	–	–	4000	–	–	–	–
15.01	4	Відображено ПК з ПДВ	800	–	–	–	–	–	–	–	800	800	–	–	–
	
		Оборот	31400	24000	–	13000	13600	–	5000	–	4800	800	–	13500	–
Сальдо на 01.02.2015				24000	–	400	–	30000	–	–	10300	800	–	–	–
Хронологічний облік				Систематичний облік											

Недоліки:

- обмежена кількість рахунків – максимальна кількість рахунків для ведення книги Журнал-Головна складає не більше 25 штук;
- незручність – при великій кількості рахунків є дуже громіздкою і не зручною у застосуванні;
- обмеженість у розподілі облікової праці – поєднання в одній книзі хронологічного і систематичного обліка обмежує можливість розподілу облікової праці.

Наведені недоліки значно обмежують сферу застосування форми ведення бухгалтерського обліку «Журнал-Головна». Вона застосовується лише на таких підприємствах, які користуються порівняно незначною кількістю синтетичних рахунків.

У процесі удосконалення меморіально-ордерної форми обліку обліковці поступово відмовляються від складання меморіальних ордерів, реєстраційних журналів і використовують більш досконалу форму обліку – журнально-ордерну.

3.5.4 Характеристика журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку. Сьогодні на великих підприємствах широко застосовується журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Вона ґрунтується на застосуванні журналів-ордерів, де збираються і систематизуються дані первинних документів, необхідні для синтетичного й аналітичного обліку.

Характерною особливістю журналів-ордерів є те, що в них записують суми, які відповідають кредитовому обороту за відповідним рахунком. У відомостях записують суми дебетових оборотів за рахунками.

Для кожного рахунку у відповідному журналі-ордері відображаються суми всіх господарських операцій, що проходять за кредитом цього рахунку, а також номери рахунків, дебет яких змінюється в результаті цієї операції. Всі господарські операції записуються у хронологічному порядку на підставі первинних документів. Однак при великій кількості документів, які відображають однорідні операції, ведуть накопичувальні (допоміжні) відомості, а в кінці місяця їх підсумкові дані переносять до журналів-ордерів. У кожному журналі-ордері відображають господарські операції за одним або декількома взаємопов'язаними синтетичними рахунками. Щомісячно журнали-ордери закривають і їх підсумки переносять у Головну книгу, яку відкривають на рік.

У Головній книзі поточні операції записують тільки за синтетичними рахунками, причому обороти за кредитом кожного синтетичного рахунку відображають однією сумою у графі «разом обороти за кредитом». Обороти за дебетом кожного рахунку переносять у Головну книгу з різних журналів-ордерів і подають розгорнуто за кожним кореспондувальним рахунком і разом однією сумою у графі «разом обороти за дебетом».

Крім оборотів, у Головній книзі виводять сальдо за кожним рахунком. На підставі даних Головної книги складають бухгалтерський баланс.

У більшості журналів-ордерів поєднано синтетичний і аналітичний обліки інформації про наявність, стан і використання господарських записів і джерел їх формування.

Аналітичний облік ведуть до тих синтетичних рахунків, в яких є значна кількість об'єктів обліку, тобто до рахунків 20 «Запаси», 26 «Готова продукція», 10 «Основні засоби» тощо.

Приклад заповнення Головної книги, відомості 1.1 і журналу-ордера № 1 надано у таблиці № 3.3, 3.4 і 3.5, відповідно.

Перелік документів журнально-ордерної форми обліку надано на рисунку 3.7.

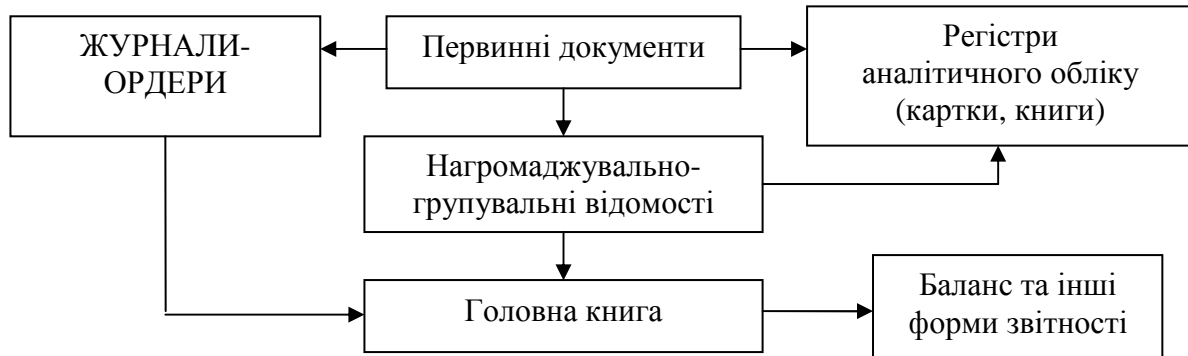


Рисунок 3.7 – Журнально-ордерна форма організації обліку

Практично журнально-ордерну форму обліку застосовували у двох варіантах:

1) повна журнально-ордерна форма обліку (17 журналів-ордерів, 18 відомостей);

2) скорочена журнально-ордерна форма обліку (8 журналів-ордерів, 4 відомості);

У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку в Україні змінено склад і зміст реєстрів журнально-ордерної форми обліку. Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. (№ 356) затверджено Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку [21]. В яких подано новий перелік облікових реєстрів (відомостей, журналів-ордерів тощо), їх форму і порядок заповнення (табл. 3.13) згідно з прийнятим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [22] та інструкцією про їх застосування [23].

Основними **перевагами** журнально-ордерної форми обліку є:

- поєднання аналітичного і синтетичного обліків у єдиних реєстрах;
- забезпечення своєчасного і рівномірного відображення господарських операцій у реєстрах протягом звітного періоду;
- забезпечення розподілу облікових робіт;
- скорочення кількості облікових реєстрів;
- забезпечення аналізу господарської діяльності підприємства.

Але разом з тим журнально-ордерній формі обліку властивий ряд **недоліків:**

- побудова журналів-ордерів не відображає нових форм організації обліку;
- склад аналітичних даних не відповідає сучасному рівневі потреб у інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Таблиця 3.13 – Регістри бухгалтерського обліку

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
Облік грошових коштів і грошових документів			
1		Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формат A4 × 1,5
	1.1	Відомість за дебетом рахунку 30	
	1.2	Відомість за дебетом рахунку 31	
	1.3	Відомість за дебетом рахунку 33	
Облік довгострокових і короткострокових позик			
2		Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	на 4 сторінках формат A4
Облік розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань			
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формат A4 × 1,5
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових і поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	на 1 сторінці формат A4 × 1,5
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	A4 × 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	A4 × 1,5
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з поставальниками та підрядниками	A4 × 1,5
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	A4 × 1,5
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	A4 × 1,5
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	A4 × 1,5
Облік необоротних активів і фінансових інвестицій			
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів і зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)	на 1 сторінці формат A4
		Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	на 1 сторінці формат A4
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	на 1 сторінці формат A4
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	на 1 сторінці формат A4
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	на 1 сторінці формат A4

Продовження таблиці 3.13

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
Облік витрат			
5, 5А		Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формат А4 × 1,5
		Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формат А4 × 1,5
		Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	на 2 сторінках формат А4 × 1,5
		Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	на 2 сторінках формат А4 × 1,5
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари»	на 1 сторінці формат А4 × 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох сторінок формат А4
Облік доходів і результатів діяльності			
6		Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формат А4
		Розділ II «Аналітичні дані про доходи»	на 2 сторінках формат А4
Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань			
7		Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формат А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунку 42 «Додатковий капітал»	на 1 сторінці формат А4
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунку 44 «Не-розподілені прибутки (непокриті збитки)»	на 1 сторінці формат А4
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	на 1 сторінці формат А4
	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формат А4
		Головна книга	аркуш формат А4
		Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формат А5
		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формат А6
		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формат А5

Журнально-ордерна форма є найбільш оптимальною паперовою формою ведення обліку. При належній організації документообігу вона дозволяє швидко одержувати підсумки та готувати звітні дані.

3.5.5 Характеристика простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку. Проста і спрощена форми обліку рекомендовані малим підприємствам наказом Міністерства Фінансів України від 25 червня 2003 року № 422 «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами з простою та спрощеною формами ведення бухгалтерського обліку» [24].

Рекомендовані цим наказом регістри розроблені з урахуванням національних стандартів бухгалтерського обліку. При цьому особлива увага приділяється спрощеним процедурам визначення витрат діяльності згідно з П(с)БО № 25 [25] і спрощеним Планом рахунків.

Основними умовами використання регістрів бухгалтерського обліку для малих підприємств, які рекомендовані наказом № 422, є такі:

- підприємство повинно належати суб'єктам малого підприємництва (СМП);
- СМП повинен користуватися спрощеним Планом рахунків, затвердженим наказом МФУ від 19 квітня 2001 року № 186 [26].

Проста форма ведення бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг.

Проста форма передбачає використання:

- Журналу обліку господарських операцій;
- Відомості 3-м;
- Касової книги.

Записи у Журналі обліку господарських операцій (на підставі якого складається фінансова звітність) здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей нарахування амортизації тощо з відображенням сум операції на рахунках бухгалтерського обліку. Журнал ведеться щомісячно.

Відомість 3-м є регістром аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами та кредиторами. Підсумкові дані з цієї відомості заносяться до Журналу обліку господарських операцій [27].

Схема простої форми бухгалтерського обліку наведена на рисунку 3.8.



Рисунок 3.8 – Проста форма ведення бухгалтерського обліку

Спрощена форма ведення бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств, які займаються виробничою діяльністю і мають значну кількість господарських операцій. Ця форма передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку:

– Відомість 1-м. Розділ I. Облік готівки і грошових документів. Розділ II (зворотна сторона). Облік грошових коштів і їх еквівалентів;

– Відомість 2-м. Облік запасів;

– Відомість 3-м. Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками і платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів. Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці;

– Відомість 4-м. Розділ I. Облік необоротних активів і амортизації (зносу). Розділ II (зворотна сторона). Облік капітальних фінансових інвестицій та інших необоротних активів;

– Відомість 5-м. Розділ I. Облік витрат. Розділ II. Облік витрат на виробництво. Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів. Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів;

– Оборотно-сальдова відомість.

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунка, що дебетується та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунка.

Залишки коштів за відомостями повинні бути зіставлені з відповідними даними первинних і зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо). У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Підсумкові записи з відомостей переносяться до Оборотно-сальдової відомості, яка використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку. Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця і використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунка окремо. Загальна сума дебетових оборотів Оборотно-сальдової відомості має дорівнювати загальній сумі її кредитових оборотів.

Аналітичний облік у спрощеній формі ведеться разом із синтетичним у відомостях, які за ступенем узагальнення інформації є комбінованими регістрами.

Позабалансовий облік можна також вести, як і при простій формі, з використанням регістру журнальної форми ведення обліку – Відомості № 8 позабалансового обліку [28].

Схема спрощеної форми ведення бухгалтерського обліку наведена на рисунку 3.9.

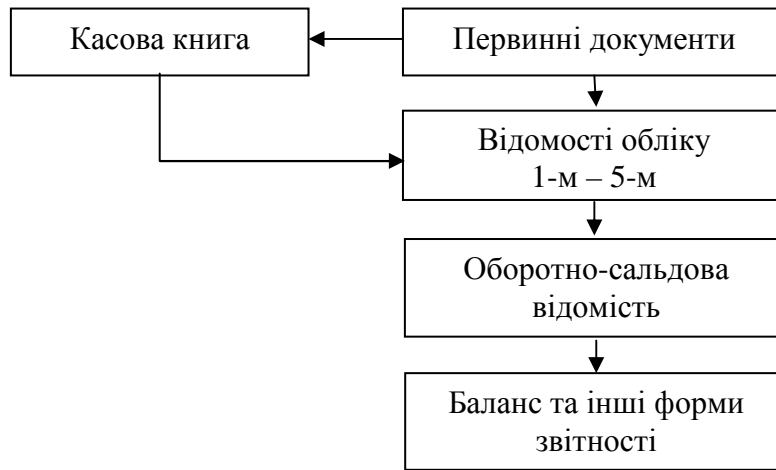


Рисунок 3.9 – Спрощена форма організації обліку

Завдання для самоконтролю

Тести

1 Документування господарських фактів здійснюється на етапі:

- А) поточного обліку;
- Б) первинного обліку;
- В) узагальнювального обліку.

2 Технічна сторона облікового процесу полягає у

- А) виборі форми ведення бухгалтерського обліку;
- Б) відокремленні бухгалтерських документів від не бухгалтерських;
- В) визначенні складу осіб, відповідальних за своєчасне складання документа.

3 Форма бухгалтерського обліку повинна забезпечувати:

- А) максимальну економію витрат на організацію ведення бухгалтерського обліку;
- Б) широке використання технічних засобів;
- В) вірні варіанти А і Б;
- Г) немає жодної правильної відповіді.

4 До ручної форми бухгалтерського обліку належать:

- А) спрощена;
- Б) журнально-ордерна;
- В) таблично-перфокарткова;
- Г) вірні варіанти А і Б;
- Д) вірні варіанти Б і В.

5 Меморіальні ордери складаються:

- А) тільки на прибуткові документи;
- Б) на групу документів однієї класифікаційної групи;
- В) на кожен первинний документ.

6 *Регістри журнально-ордерної форми обліку можуть застосовувати підприємства, які використовують:*

- А) спрощений План рахунків;
- Б) загальний План рахунків;
- В) будь-який План рахунків.

7 *Регістри бухгалтерського обліку для малих підприємств складаються:*

- А) щомісяця;
- Б) раз на квартал;
- В) за вимогою головного бухгалтера;
- Г) перед складанням фінансової звітності.

8 *У регістрах бухгалтерського обліку повинні відбиватися:*

- А) господарські операції, які мають найбільший вплив на ведення господарської діяльності;
- Б) усі господарські операції;
- В) господарські операції відносно основної діяльності підприємства.

9 *Другий етап ведення бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої системи оброблення інформації передбачає:*

- а) формування реєстрів бухгалтерського обліку;
- б) документальне оформлення господарських фактів;
- в) формування Книги обліку господарських операцій.

10 *До переваг використання меморіально-ордерної форми відносять:*

- а) оперативність;
- б) високий рівень кваліфікації облікових працівників;
- в) можливість розподілу облікової роботи між фахівцями різного рівня кваліфікації.

11 *Журнально-ордерна форма організації обліку передбачає перенесення підсумків журналів-ордерів до*

- а) нагромаджувально-групувальних відомостей;
- б) Головної книги;
- в) карток аналітичного обліку.

12 *Формування облікових номенклатур дозволяє:*

- а) ліквідувати дублювання в обліку;
- б) обґрунтовано обирати первинні документи й облікові реєстри;
- в) розподілити облікову роботу між фахівцями різного рівня кваліфікації;
- г) вірні варіанти А і Б;
- д) вірні варіанти Б і В.

13 *Меморіально-ордерна форма організації обліку передбачає складання на основі первинних документів:*

- а) нагромаджувально-групувальних відомостей;
- б) меморіальних-ордерів;
- в) оборотної відомості за аналітичними та синтетичними рахунками;
- г) вірні варіанти А і Б;
- д) вірні варіанти Б і В.

14 Визначте, інформація якого рахунка знаходить відображення у Відомості 3-м:

- а) 26 «Готова продукція»;
- б) 10 «Основні засоби»;
- в) 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- г) 23 «Виробництво».

15 Облік необоротних активів і фінансових інвестицій відповідно до Методичних рекомендацій № 356 ведеться із застосуванням:

- а) Журналу 2;
- б) Відомості 7.2;
- в) Журналу 4.

16 Який спосіб оброблення інформації передбачає використання обчислювальної техніки як допоміжного засобу:

- а) механізований;
- б) автоматизований;
- в) паперовий.

4 ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТООБІГУ

4.1 Документообіг як об'єкт організації бухгалтерського обліку і контролю на підприємстві

Приступаючи до розроблення плану організації документування господарських операцій, насамперед, складають перелік операцій, які належить документувати на певному підприємстві, потім визначають, якими документами буде оформлюватися кожен вид операції, кількість примірників кожного документа, а також порядок його складання.

Під **документообігом** розуміють систему створення, перевірки та оброблення первинних документів від моменту їх створення до передачі до архіву.

Оптимізація документообігу забезпечує:

- стабільність роботи бухгалтерії;
- оперативність оброблення документів;
- своєчасність прийняття управлінських рішень.

Основні етапи створення системи управління документообігом на підприємстві наведено на рисунку 4.1.

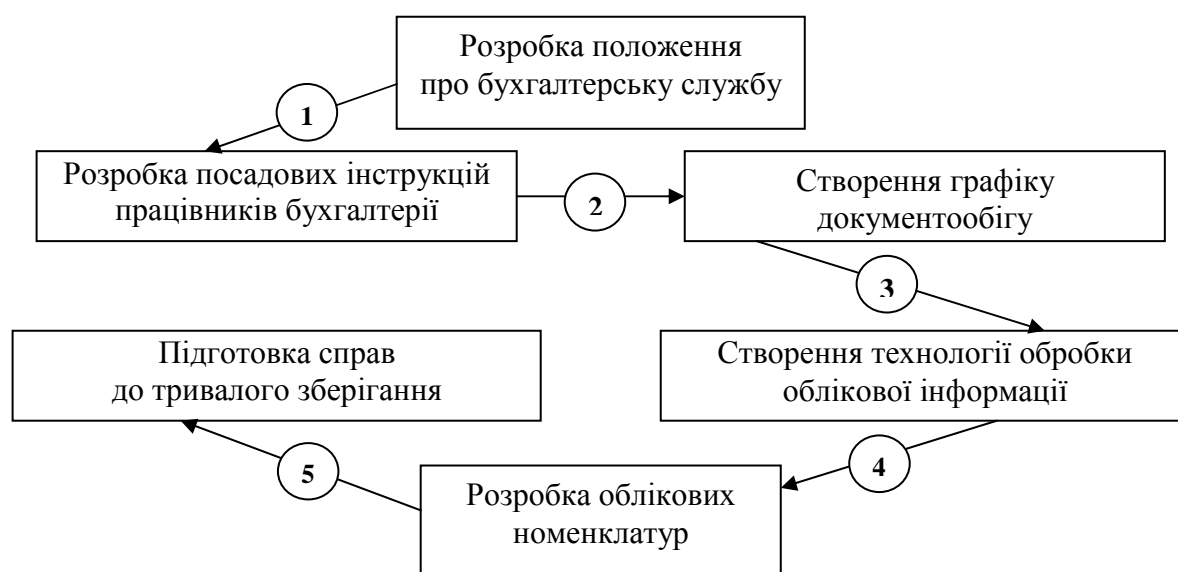


Рисунок 4.1 – Етапи створення системи управління документообігом

Раціональна організація руху носіїв облікової інформації вимагає:

- мінімального розриву в часі між здійсненням господарської операції та одержанням необхідних даних органами управління;
- використання найбільш сучасних способів і прийомів збору, просування й оброблення первинної облікової інформації;
- попереднє планування і наступне регулювання;
- контроль за дотриманням встановлених термінів виконання.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства (установи) встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств і установ документів, прийняття їх до обліку, передача в оброблення та до архіву.

Графік документообігу – це затверджений порядок оброблення інформації, зазначеної у первинних документах.

Графіком визначаються:

- терміни складання, надання та оброблення первинних документів;
- перелік документів;
- час просування та оброблення документів;
- посадові особи, відповідальні за складання документів;
- порядок передачі документів по інстанціях для оброблення;
- срок надходження документів до бухгалтерії тощо.

Графік документообігу на підприємстві (в установі) повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й оброблення документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства (установи), а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

Працівники підприємства (установи) створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що стосуються функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи.

Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів і відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

Основні вимоги складання графіка документообігу наведені в Положенні про документальне оформлення записів в бухгалтерському обліку.

Форма графіка документообігу, порядок його складання та обсяг показників не регламентуються. Усі ці питання вирішуються в залежності від конкретних умов функціонування підприємства і вимог головного бухгалтера. Побудова і структура графіків залежить від їх виду. В **індивідуальних графіках** (документограмах) фіксують:

- види робіт;
- служби, структурні підрозділи (посадові особи), відповідальні за ту чи іншу роботу);
- терміни виконання та інші характеристики.

Зведені графіки руху носіїв облікової інформації значно відрізняються від індивідуальних. У них планують тільки найважливіші шляхи пересування документів від оперативних працівників до бухгалтерії, до передавання в архів.

Зведені графіки поділяють за

- темами (одержання матеріалів, відпустка матеріалів);
- топологічними ознаками (облік праці та його оплати, облік основних засобів тощо);
- підприємством у цілому.

Найбільш істотними в технології облікового процесу є операції передачі (від одного виконавця до іншого) й оброблення (виконання різних технічних, логічних та інших процедур).

Операції передачі можна умовно розділити на такі види:

- складання (одержання) документа ззовні;
- просування з місця складання (одержання) до місця оброблення;
- рух у процесі оброблення;
- рух після оброблення до місця збереження – архіву.

Кожен вид операції складається з декількох елементарних видів робіт, що виконуються окремим виконавцем за визначений час. Кількість таких елементарних робіт може бути різною у залежності від складності тієї чи іншої операції, документа, тривалості його руху. Найважливішими показниками робіт є терміни здачі (передачі) документів і особа (структурний підрозділ), яка відповідає за їх виконання.

Схема організації документообігу на підприємстві наведена на рисунку 4.2.

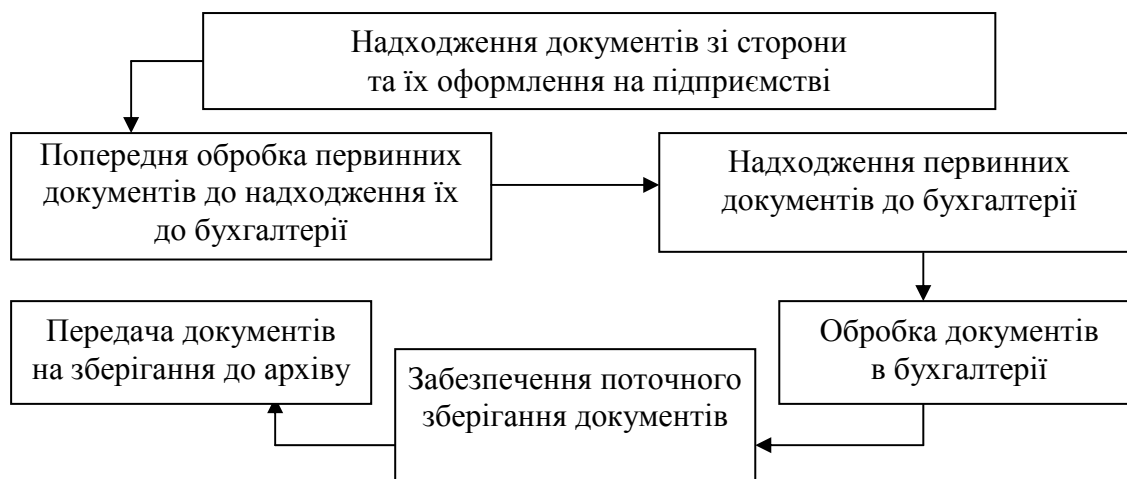


Рисунок 4.2 – Схема організації документообігу на підприємстві

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів і відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

4.2 Особливості формування електронного документообігу

Сьогодні у світі відбувається формування системи інформаційного забезпечення на базі інформатизації всіх галузей економіки. Електронні інформаційні ресурси (ЕІР) придбали нову роль і вагу в сучасному світі, тобто вони розглядаються як капітал суспільства і держави.

Під терміном «інформатизація» розуміють сукупність засобів, методів, прийомів, на основі яких здійснюються інформаційні процеси збору, оброблення, нагромадження, збереження, пошуку і поширення ЕІР, що є продукцією інформаційної діяльності на основі електронного документообігу.

Розвиток інформатизації пов'язаний зі збільшувальною роллю електронних інформаційних ресурсів у господарському процесі, а також із розвитком засобів зв'язку і комп'ютерної техніки.

Інтегровані комп'ютеризовані системи керування – багаторівневі ієрархічні системи, що об'єднують функції комп'ютерного проектування, керування технологічними процесами і організаційно-економічного керування. Інтегровані системи дозволяють об'єднати раніше розділені функції планування й обліку, а також відповідні служби суб'єктів господарювання – маркетинг, продаж, виробництво, постачання, фінанси. Це дає можливість інтегруватися в єдиний інформаційний простір всім постачальникам і споживачам незалежно від їх географічного розташування. Поява електронного документообігу обумовлена необхідністю певної формалізації керування суб'єктами господарювання, будь-якими діловими процесами.

Електронний документообіг підприємствами не повинний розглядатися тільки як спосіб комп'ютеризації процесів діловодства. Система електронного документообігу – це потрібний і важливий інструмент управління суб'єктами господарювання та організаціями. Якщо донедавна розвиток подібних систем обумовлювався переважно інтересом процесів діловодства, то поточна динаміка забезпечується підвищенням попиту на них саме в комерційних організаціях.

Під **системою електронного документообігу** розуміють комп'ютеризовану систему оптимізації потоків документів в інтересах забезпечення ефективного управління бізнес-процесами суб'єктів господарювання. Системи електронного документообігу зберігають електронні документи, ведуть їх історію, забезпечують їх рух на підприємстві, а також між суб'єктами господарювання, дозволяють обслуговувати виконання тих бізнес-процесів, до яких ці документи мають відношення. На підприємствах, де впроваджена система електронного документообігу, електронний документ є базовим інструментом управління. Тут немає рішень, доручень, наказів у традиційній паперовій формі, є електронні документи, які містять ці самі накази, рішення, доручення, тобто все управління здійснюється з використанням електронних документів.

Система електронного документообігу впроваджується для рішення певних задач, які виникають перед підприємствами, з яких найбільш часто зустрічаються такі:

- оптимізація бізнес-процесів і комп'ютеризований механізм їх виконання і контролю;
- вивчення і максимально можливе скорочення обороту паперових документів. Економія ресурсів за рахунок скорочення витрат управління потоками документів на підприємстві;
- підтримка системи контролю якості відповідно до міжнародних норм;
- забезпечення кадрової гнучкості за рахунок великої формалізації діяльності кожного співробітника і можливості збереження всієї інформації стосовно його діяльності;
- виключення необхідності або істотне спрощення, здешевлення збереження паперових документів за рахунок наявності оперативного електронного архіву.

Досить істотною є проблема обміну кореспонденцією між різними підрозділами підприємства або підприємства з клієнтами, які використовують різні системи електронного документообігу. Поява нового XML-формату, одного з найбільш перспективних варіантів переходу на єдину систему електронного документообігу, дозволить підвищити ефективність контактів суб'єктів господарювання зі своїми партнерами, державними органами й іншими зовнішніми організаціями, тобто об'єднати в єдиний інформаційний простір окремі системи електронного документообігу, які побудовані на різних платформах і використовують різні формати даних.

Електронний документообіг сприяє ефективній діяльності та зміні якісного стану підприємства завдяки таким можливостям:

1. Оптимізація процесів. У зв'язку з наявністю взаємозалежних процесів ступінь функціональної взаємодії між споживачами і постачальниками зростає з початком упровадження системи електронного документообігу. Інтеграція онлайн-електронного бізнесу зростає за рахунок надання прямого доступу до ЕІР, необхідного для забезпечення багатьох процедур, пов'язаних із постачанням і процесами продажу.

2. Оперативне надання ЕІР. Система електронного документообігу є функціональним базисом суб'єкта господарювання, у якому мають безумовний пріоритет електронні носії інформації над паперовими. При використанні системи електронного документообігу велика частина ЕІР приводиться до стандартного формату при їх введенні в систему і тільки помітно агрегується з метою аналізу. У результаті електронні документи стають доступними в режимі реального часу, що допомагає приймати оперативні управлінські рішення як по вертикалі, так і по горизонталі.

3. Уніфікація одиниць ЕІР. Інтеграція різних напрямків діяльності вимагає стандартного підходу до реалізації бізнес-процесів з усіма постачальниками і споживачами. Виникає необхідність уніфікації планів рахунків, аналітичних ознак кодування і структурування статей доходів і витрат, форм документів і звітів тощо. Завдяки цьому суб'єкт господарювання здобуває бізнес-процеси, що працюють, й імідж ефективно керованої єдиної організації.

4. Усунення інформаційної асиметрії. Використання загальної бази даних, що містить інформацію, необхідну для роботи всіх користувачів системи, дозволяє уникнути інформаційної асиметрії та маніпулювання ЕІР. Користувачі системи одержують доступ до всіх ЕІР, які їм дійсно необхідні, і мають можливість усебічного контролю цілісності та повноти електронних документів.

5. Використання єдиного інформаційного простору. Для планування продажів (збуту продукції) і придбання необхідних матеріальних ресурсів на підприємстві використовується єдина інформаційна база даних, яка містить дані, що враховують стан усіх напрямків його діяльності. Це забезпечує узгодження планування і управління на основі об'єктивного оцінювання ситуації.

6. Зниження рівня дублювання. Головна задача системи електронного документообігу – досягти оптимізації всіх процесів і забезпечити інтегроване оброблення ЕІР у єдиній базі даних без повторного введення інформації. Ця задача вирішується наявністю великої кількості компонентів (модулів). Ефективність інформаційних управлінських робіт істотно залежить від ступеня інформованості, тобто від довжини ланцюгів взаємозалежних операцій і етапів роботи в управлінні, які відбуваються автоматично без втручання людини.

Використання автономних комп'ютерів на робочих місцях співробітників без мережі проблеми принципово не вирішує. Тільки існування мережі, що поєднує комп'ютери, установлені на робочих місцях у різних підрозділах, наявність Інтернету, мобільного зв'язку вирішують цю проблему. У цьому випадку дані про роботу з електронними документами на робочих місцях можуть автоматично збиратися і накопичуватися на сервері мережі, формуючи інформаційну базу. Більше того, з'являється можливість використовувати мережу не тільки для пересилання даних про роботу з електронними документами, але і самих електронних документів, тобто можливість переходу на електронний документообіг у повному сенсі цього слова.

Нижче перераховані основні складового ефекту, одержуваного при впровадженні в дію електронного документообігу:

1. Створюється гнучкий інструмент реалізації різного роду інновацій за допомогою використання електронних інформаційних потоків замість твердого консервативного механізму;

2. Реалізується будь-який ступінь децентралізації управління при одночасному забезпеченні централізованого обліку та контролю аж до того, що кожний користувач (фахівець) може самостійно створювати розділи баз даних і керувати їх подальшим проходженням у межах, звичайно, своєї компетенції. Таким чином, організація може динамічно перебудовувати свою управлінську структуру без втрати керованості;

3. Знімаються проблеми, пов'язані з територіальною віддаленістю підрозділів (організацій) або індивідуальних робочих місць, у т. ч. мобільних;

4. Якісний виграш у часі та трудовитратах, що досягається при організації взаємопов'язаного електронного документообігу на підприємстві.

4.3 Зберігання документів. Організація архіву підприємства

Заключним етапом документообігу є формування справ облікової служби для організації поточного і довгострокового збереження документів за кожним їх видом.

Всі документи, які ведуться на підприємстві, формуються в справи відповідно до затвердженої номенклатури (рис. 4.3).



Рисунок 4.3 – Приклад поділу справ у номенклатурі

Кожній справі присвоюється індекс, який містить номер структурного підрозділу і порядковий номер заголовку справи.

Розрізняють такі способи зберігання документів:

- кореспондентський – за установами й особами;
- предметний – за операціями та питаннями;
- хронологічний – за порядковим номером облікових реєстрів.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку первинні документи й облікові реєстри, що пройшли оброблення, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

Первинні документи й облікові реєстри, що пройшли оброблення, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства (установи) повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх збереження.

Первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, і протягом строку, що не може бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері.

Первинні документи поточного місяця, що пройшли оброблення ручним способом і належать до відповідного облікового реєстру, комплектуються у хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву, у якій визначається:

- найменування облікового реєстра, до якого належать первинні документи;
- період, до якого відносяться скомплектовані документи;
- перелік скомплектованих первинних документів;
- дата комплектації та передачі документів до архіву;
- підпис відповідальної особи.

Зберігання первинних документів і облікових реєстрів, що пройшли оброблення і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

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

Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності у підприємств (установ) здійснюється відповідно до законодавства.

У разі зникнення або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства (установи) письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони та державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта в 10-денний строк надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції – підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами.

Організація правильного збереження документів має велике значення, оскільки вона є підставою для відображення в обліку господарських операцій, які відбувалися на підприємстві. Необхідність надання документів виникає у разі перевірки підприємства контролювальними органами, а також у разі необхідності видачі відповідних довідок працівникам підприємства. Все це обумовлює необхідність організації архіву так, щоб забезпечити не тільки збереження документів, а і можливість їх швидкого пошуку.

Розрізняють поточний і постійний архів підприємства. **Поточний архів** створюється в бухгалтерії для збереження документів за поточний період, до яких працівники часто звертаються. Документи минулого року зберігаються в бухгалтерії протягом усього наступного року, після чого здаються до постійного архіву підприємства.

Поточний архів підприємства повинен забезпечувати швидкість і зручність пошуку необхідних документів. Для цього необхідно дотримуватися чіткої класифікації документів і забезпечити системне формування їх у справі. Загальні принципи формування справ бухгалтерського архіву такі:

1. Первинні документи зберігаються окремо від реєстрів обліку.

2. Кожна партія первинних документів за поточний період, яка відноситься до певного регістру обліку, комплектується в хронологічному порядку і супроводжується довідкою до архіву, в якій зазначається місяць, рік, шифр синтетичного обліку, номери документів (з № по № включно) і кількість листків.

3. Касові документи, авансові звіти, виписки банків систематизуються в хронологічному порядку і наприкінці поточного періоду переплітаються.

4. Кожна справа повинна мати заголовок, при складанні якого враховують строки збереження документів.

Постійний архів організують у спеціально обладнаному приміщенні. Входити до архіву мають право тільки головний бухгалтер і завідувач архівом (архіваріус). У постійному архіві зберігаються документи, які передаються з поточних архівів. Справи з архіву архіваріус видає тільки за письмовою вимогою головного бухгалтера.

Строк зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства (установи) визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства, тобто відповідно до «Переліку типових документів, які утворюються в діяльності органів державної представницької та виконавчої влади і місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств».

Для більшості видів бухгалтерських документів термін зберігання дорівнює три роки за умови завершення перевірок ДПАУ. Однак при визначенні термінів зберігання кожного конкретного виду документації необхідно керуватися Переліком типових документів, в якому є примітки, що коментують і уточнюють ці терміни. Наприклад, примітка «На державне зберігання не надходять. Зберігаються в організації» уточнює місце зберігання документів. Для документів, які стосуються розрахунків з найманими працівниками (контракти, договори про прийом на роботу, особові рахунки робітників) термін зберігання встановлений з урахуванням віку особи, на яку ці документи були заведені.

Терміни зберігання, які наведені у Переліку, є мінімальними і скорочувати їх заборонено. Скорочення термінів зберігання документів починається з 1 січня року, який впливає за роком завершення їх діловодства. Недотримання строків зберігання бухгалтерських документів є порушенням порядку ведення бухгалтерського обліку, що відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення тягне за собою накладання штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (далі нмдг) (від десяти до двадцяти – при здійсненні особою правопорушення вдруге у тому ж році).

Для знищення документів, термін зберігання яких закінчився та за якими проведено податкову перевірку, створюється експертна комісія, до складу якої входять працівники підприємства. Завдання комісії полягає у проведенні щорічного відбору документів для подальшого зберігання або

знищення, здійснення контролю за організацією документообігу. Після завершення експертизи комісією складаються описи справ постійного і тривалого (понад 10 років) зберігання і акт про знищення документів, що не підлягають зберіганню. Усі ці документи подаються на затвердження керівнику підприємства.

При реорганізації підприємства з передачею його функцій правонаступнику, останній приймає за актом всі незавершені діловодством справи підприємства, що реорганізується, та його архів.

При ліквідації підприємства документи постійного і тривалого зберігання передаються до державного архіву. Документи тимчасового зберігання підлягають знищенню.

Завдання для самоконтролю

Тести

1 Перелік осіб, які мають право підпису первинних облікових документів, затверджує:

- А) касир;
- Б) головний бухгалтер;
- В) керівник організації при узгодженні з головним бухгалтером.

2 Відповідальність за забезпечення зберігання в період роботи з документами і своєчасну передачу їх до архіву несе:

- А) головний бухгалтер;
- Б) керівник;
- В) особа, що підписала документ.

3 Архів, що створюється в бухгалтерії для збереження документів за поточний рік, називається:

- А) поточним;
- Б) постійним;
- В) хронологічним.

4 Первинні документи повинні бути складені:

- А) до завершення операції;
- Б) в момент здійснення операції;
- В) не пізніше звітної дати.

5 Система створення, перевірки й оброблення первинних документів від моменту їх створення до передачі до архіву називається:

- А) номенклатурою справ;
- Б) графіком документообігу;
- В) документограмою;
- Г) документообігом.

6 Форма графіка документообігу:

- А) не регламентується;

Б) регламентується П(С)БО;

В) регламентується Міністерством фінансів України.

7 Графік документообігу розроблює:

А) керівник підприємства;

Б) головний бухгалтер;

В) спеціаліст розрахункового відділу бухгалтерії підприємства.

8 Складання графіків документообігу регламентується:

А) П(С)БО;

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

В) наказом Міністерства фінансів України;

Г) не регламентується;

Д) свій варіант відповіді.

Вправи

1. Скласти схему документообігу з обліку надходження виробничих запасів.

2. Скласти схему документообігу з обліку вибуття виробничих запасів.

3. Скласти схему документообігу з обліку витрат на виробництво.

4. Скласти схему документообігу з обліку основних засобів.

5. Скласти схему документообігу з обліку заробітної плати.

6. Скласти схему документообігу з обліку реалізації товарів.

7. Скласти схему документообігу з обліку надходження товарів.

8. Скласти схему документообігу з обліку фінансових результатів.

9. Скласти схему документообігу з обліку розрахунків з постачальниками.

10. Скласти схему документообігу з обліку готової продукції та її реалізації.

11. Скласти схему документообігу з обліку касових операцій.

12. Скласти схему документообігу з обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

13. Скласти схему документообігу з обліку витрат на збут.

14. Скласти схему документообігу з обліку доходів від реалізації.

5 ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ СЛУЖБИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

5.1 Форми та принципи організаційної структури бухгалтерії

Розрізняють дві форми побудови організаційної структури облікової служби:

- централізована;
- децентралізована.

При централізованій формі весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядковується одному керівнику – головному бухгалтеру. При децентралізованій – частина апарата з методичних питань підпорядковується головному бухгалтеру, а з адміністративних – керівнику відповідного підрозділу. Схема централізованої організації обліку наведена на рисунку 5.1, децентралізованої – на рисунку 5.2.



Рисунок 5.1 – Централізована структура бухгалтерії

На форму організаційної структури апарата облікової служби впливають такі фактори:

- обсяг виробництва;
- загальна кількість працівників;
- кількість структурних підрозділів;
- види діяльності;
- характер організації технології виробництва;
- характер функціональних обов'язків;
- кількість філій.

Підвищення аналітичності й оперативності бухгалтерського обліку багато в чому залежить від раціональної організації облікового апарату.

Структура апарату повинна відповідати таким вимогам:

- 1 Бути максимально простою.
- 2 Забезпечувати самостійність і повноцінність кожного підрозділу.
- 3 Забезпечувати погодженість між відділами і виконавцями.
- 4 Забезпечувати зв'язок між бухгалтерією і структурними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем.
- 5 Забезпечувати оперативність керівництва і виконання.

б Виключати елементи дублювання і паралельності.

Для проектування структури апарата необхідно вивчити:

- місце облікового апарата в загальній структурі підприємства;
- підрозділи і підпорядкованість;
- функції, які виконує кожен підрозділ;
- побудову процесів обліку;
- методи керівництва;
- склад співробітників (кількість, кваліфікація).



Рисунок 5.2 – Децентралізована організація обліку

Організаційна структура бухгалтерії (як при централізованій, так і децентралізованій формі) передбачає три основні види: функціональний, лінійний і функціонально-лінійний.

При функціональній організації структурні підрозділи бухгалтерії створюються за ділянками облікової роботи, наприклад, відділ з оплати праці, матеріальний відділ, розрахунково-касовий тощо (рис. 5.3) або за функціями персоналу в процесі оброблення даних і формування звітності, наприклад, група прийому і реєстрації первинних документів, відділ зведеного обліку тощо. Функціональна організація бухгалтерії більше підходить для централізованого обліку в централізованій бухгалтерії.

Лінійна організація бухгалтерського апарату передбачає створення структури підрозділів бухгалтерії для оброблення даних окремих виробничих і управлінських підрозділів. При лінійній організації всі працівники бухгалтерії підпорядковуються безпосередньо головному бухгалтеру. Така структура застосовується на невеликих підприємствах, де чисельність працівників обліку не перевищує 10–12 осіб (рис 5.4).

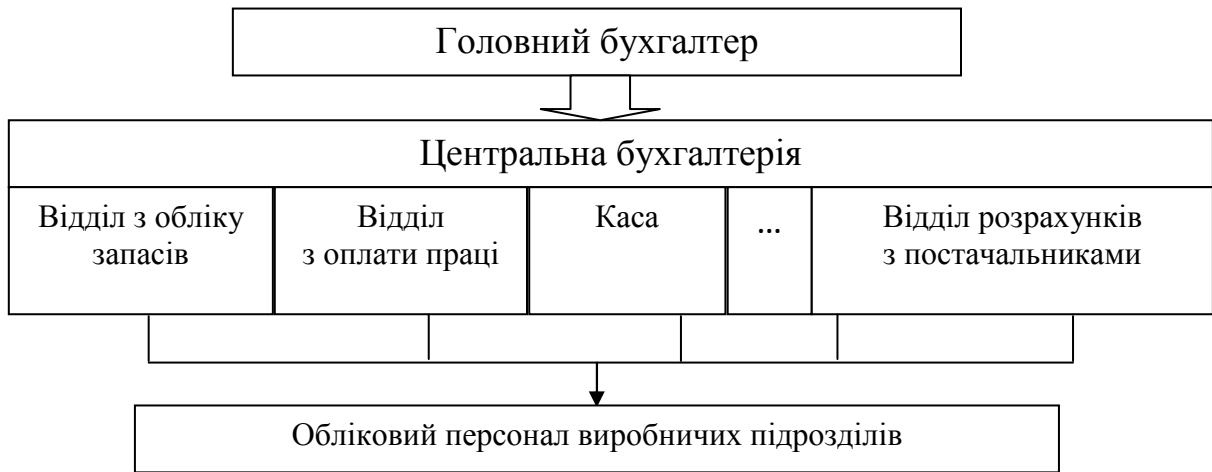


Рисунок 5.3 – Функціональна схема організації бухгалтерії за ділянками облікової роботи



Рисунок 5.4 – Лінійна організація бухгалтерського апарата

При лінійно-функціональній схемі облік організується в розрізі структурних виробничих і управлінських підрозділів (за лінійним принципом), а в середині бухгалтерських служб зазначаються функціональні підслужби за ділянками облікової роботи або за функціями у процесі оброблення даних і складання звітності. Така форма організації робіт застосовується переважно на середніх і великих підприємствах.

5.2 Призначення і функції бухгалтерії

Структура і штатна чисельність підприємства, у тому числі й бухгалтерії, затверджується відповідно до статуту підприємства власником або уповноваженим органом управління.

Бухгалтерія – це самостійний структурний підрозділ апарату управління, який здійснює бухгалтерський облік господарської діяльності підприємства. Вона тісно пов'язана з усіма службами, відділами підприємства, одержує від них необхідну для обліку та контролю документацію і надає їм економічну інформацію. Організація бухгалтерської служби залежить від структури управління, розмірів діяльності підприємства.

Бухгалтер (головний бухгалтер) – це особа, яка пов'язана з підприємством трудовими відносинами. Вона уповноважена діяти від імені підприємства.

Коло обов'язків бухгалтера визначається Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Функції бухгалтера регламентуються посадовими інструкціями і полягають у такому:

- забезпечення дотримання загальних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки бухгалтерської звітності;

- забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях й інших відокремлених підрозділах;

- організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх фактів господарської діяльності;

- участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачами та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжок і псування матеріальних цінностей.

Головний бухгалтер призначається та звільнюється з посади керівником і підпорядковується безпосередньо йому. Головний бухгалтер підписує з керівником підприємства документи, які є підставою для приймання і видачі матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахункових, кредитних, фінансових зобов'язань. Він не повинен приймати до виконання та оформлення документи з операцій, що суперечать законодавству та порушують фінансову та договірну дисципліну. У випадку надходження таких документів головний бухгалтер у письмовому вигляді надає доповідну записку про це на ім'я керівника підприємства. Якщо ж керівник вирішує прийняти зазначені документи до виконання, то він повинен дати письмове розпорядження і нести відповідальність за здійснення таких операцій.

Головний бухгалтер забезпечує збереженість бухгалтерських документів, оформлення і передачу їх у встановлений термін до архіву. З ним узгоджуються призначення, звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб. На малих підприємствах головний бухгалтер може виконувати обов'язки касира.

Для всіх працівників підприємства обов'язковими є вимоги головного бухгалтера щодо документального оформлення господарських операцій і надання бухгалтерії необхідних документів і даних. Грошові та розрахункові документи, фінансові та кредитні зобов'язання без підпису головного бухгалтера недійсні й не повинні прийматися до виконання. Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, він також здійснює планування і прийняття рішень, оцінювання, огляд діяльності та її контроль.

Нижче перелічений обсяг знань, який є обов'язковим для всіх спеціалізацій бухгалтерського обліку в сфері матеріального виробництва.

Зокрема, бухгалтери повинні вміти:

- формувати облікові реєстри;
- організовувати первинний облік операцій;
- володіти бухгалтерськими програмами;
- розробляти інструкції з обліку основних засобів, матеріалів, заробітної плати тощо;
- проводити аналіз фінансово-господарської діяльності та документальну ревізію;
- знайти нестандартне і разом з тим законне рішення для збільшення прибутку;
- подати інформацію в доступному для користувачів вигляді.

Висококваліфіковані бухгалтери повинні знати:

- методологію і техніку обліку;
- бухгалтерську, податкову і статистичну звітність;
- основи трудового законодавства;
- принципи та методи прийняття рішень в умовах ринкової економіки;
- правові основи здійснення операцій;

Критеріями професійного рівня бухгалтера також є освіта, досвід роботи тощо.

Отже, для того щоб виправдати очікування керівництва підприємства, професійний бухгалтер має ставити перед собою чотири основні задачі:

- забезпечувати потреби суспільства повноцінною та достовірною інформацією;
- досягати професіоналізму, щоб клієнти й інші зацікавлені сторони були впевнені, що вони мають справу з висококваліфікованими спеціалістами у своїй сфері;
- постійно забезпечувати високу якість послуг;
- завойовувати довіру клієнтів, щоб останні були впевнені в тому, що етика професійного бухгалтера не дозволить здійснювати негідні вчинки.

5.3 Методика розроблення посадових інструкцій

Під *посадовою інструкцією* розуміють нормативний документ, у якому визначені задачі, функції, права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Їх розробляють конкретно для кожної штатної одиниці.

Посадова інструкція сприяє правильному рішення питань розподілу обов'язків між різними категоріями працівників, забезпечує єдність їх посадових обов'язків і кваліфікаційних вимог, які до них висуваються.

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. На підставі цих даних визначається структура посадової інструкції, її зміст і складові частини. Посадові інструкції не повинні бути трафаретними для всіх управлінських посад. У залежності від трьох основних категорій управлінського персоналу їх поділяють на три види: для керівників, фахівців і технічних виконавців. Завдання, функції, характер відповідальності, форми стимулювання різних категорій управлінського персоналу різні. Для облікових працівників посадова інструкція розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником підприємства. Кожен працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку з указівкою дати ознайомлення.

Підставою для розроблення посадових інструкцій працівників обліку й контролю є кваліфікаційний довідник посад службовців, положення про об'єкти керування, типові посадові інструкції, методичні рекомендації з розроблення посадових інструкцій.

До доповнення до основних розділів посадової інструкції може бути введений розділ, що регулює трудові взаємовідносини між посадовими особами. Цей розділ може встановлювати службові зв'язки, порядок подання звітів, планів та інших документів, періодичність подання звітної інформації тощо. Рекомендується також включати до посадової інструкції розділ «Оцінювання роботи», в якому мають бути перелічені критерії оцінювання ступеню виконання працівником своїх функцій, прав, обов'язків тощо.

Крім посадової інструкції, до документів, якими регулюється діяльність бухгалтера, відносяться: контракт або трудовий договір, накази керівника з певних питань господарської діяльності, положення про облікову політику, причому, бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений.

Структура і зміст посадової інструкції облікового працівника наведена у таблиці 5.1.

Роль бухгалтера особливо помітна на невеликому підприємстві, де він виконує весь обсяг бухгалтерських та більшість аналітичних робіт.

Правильно складена інструкція дозволяє визначити обов'язки, права і відповідальність персоналу та запобігає виконанню функцій, що йому не належать, визначає систему взаємовідносин між менеджерами і підлеглими їм працівниками, упорядковує потоки інформації на підприємстві.

На підставі посадової інструкції укладається трудовий контракт з працівником. Трудовий контракт і посадова інструкція використовуються при розгляді конфліктних ситуацій між роботодавцем і працівником.

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

Приклад посадової інструкції наведено у додатку Г.

Таблиця 5.1 – Структура і зміст посадової інструкції облікового працівника

Розділ	Перелік питань, що регламентуються
1 Загальні положення	Підпорядкованість працівника, порядок його зарахування на посаду, звільнення та переведення, ряд підлеглих йому осіб, кваліфікаційні вимоги
2 Обов'язки	Основні службові обов'язки відповідно до видів виконуваних робіт
3 Права	Перелік питань, на підставі яких працівник може приймати остаточне рішення. Його права, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> - перерозподіл обов'язків між підлеглими працівниками, виходячи з робочої необхідності; - участь в нарадах, що проводяться адміністрацією з питань обліку, контролю і аналізу; - подання до винагороди або покарання підлеглих працівників; - внесення пропозицій керівництву щодо переміщення та звільнення працівників; - організація нарад з питань обліку, аналізу, контролю збереження грошових і товарно-матеріальних цінностей у місцях їх зберігання та використання; - подання дозволу на здійснення відповідних господарських операцій тощо
4 Відповідальність	Перелік конкретних питань, за вирішення яких відповідає тільки певний працівник, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> - дотримання розпорядку дня підлеглими працівниками; - дотримання культури обслуговування відвідувачів і клієнтів; - дотримання графіка роботи та грошового обігу; - правильність і повнота використання прав, наданих посадовою інструкцією; - зберігання первинних документів у поточному архіві підрозділу тощо

Завдання для самоконтролю

Тести

1 За централізованої форми побудови організаційної структури облікової служби апарат облікової служби адміністративно підпорядкований:

- А) головному бухгалтеру;
- Б) керівнику відповідного підрозділу;
- В) керівнику підприємства.

2 Перелік осіб, які мають право підпису первинних облікових документів, затверджує:

- А) економіст при узгодженні з головним бухгалтером;
- Б) головний бухгалтер;
- В) керівник організації при узгодженні з головним бухгалтером.

3 Відповідальність за забезпечення зберігання в період роботи з документами і своєчасної передачі їх в архів несе:

- А) головний бухгалтер;
- Б) керівник;
- В) особа, яка підписала документ.

4 Посадова інструкція затверджується:

- А) керівником підприємства;
- Б) головним бухгалтером;
- В) відділом кадрів;
- Г) юридичною особою.

5 Штатний розклад затверджується на підставі:

- А) облікової політики;
- Б) структури підприємства;
- В) посадових інструкцій працівників;
- Г) Положення про бухгалтерську службу.

6 Коло обов'язків головного бухгалтера визначається:

- А) посадовою інструкцією;
- Б) відділом кадрів;
- В) Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

7 Підпорядкованість безпосередньо головному бухгалтеру передбачає такий тип організаційної побудови апарату бухгалтерської служби:

- А) комбінований;
- Б) лінійно-штабний;
- В) лінійний.

8 Посадову інструкцію розробляють:

- А) для декількох штатних одиниць з однаковими кваліфікаційними вимогами;
- Б) за кожною штатною одиницею;
- В) тільки для апарату бухгалтерської служби підприємства.

9 Функції головного бухгалтера – це...

- А) організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх фактів господарської діяльності;
- Б) подання пропозицій відносно облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку;
- В) проведення економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства, розроблення заходів щодо попередження втрат і невиробничих витрат;
- Г) вірні варіанти А і Б;
- Д) вірні варіанти Б і В.

10 Структура бухгалтерії може бути:

- A) функціональною й операційною;
- Б) централізованою та децентралізованою;
- В) лінійною й об'єктною.

11 Оперативність у прийнятті рішень забезпечує:

- A) лінійна схема організації облікового апарату;
- Б) функціональна схема організації облікового апарату;
- В) лінійно-функціональна схема організації облікового апарату.

Завдання

- 1 Скласти посадову інструкцію бухгалтера.
- 2 Скласти посадову інструкцію для працівника структурного підрозділу бухгалтерії зі складання звітності.
- 3 Скласти посадову інструкцію для працівника структурного підрозділу бухгалтерії з обліку заробітної плати.
- 4 Скласти посадову інструкцію для працівника структурного підрозділу бухгалтерії з розрахунків з постачальниками.
- 5 Скласти посадову інструкцію для працівника структурного підрозділу бухгалтерії з розрахунків із замовниками.
- 6 Скласти посадову інструкцію для начальника відділу збуту.
- 7 Скласти посадову інструкцію для касира.
- 8 Скласти посадову інструкцію для головного бухгалтера.
- 9 Скласти посадову інструкцію для начальника відділу маркетинга.
- 10 Скласти посадову інструкцію для начальника відділу технічного контролю.

6 ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО КОНТОРОЛЯ

6.1 Бухгалтерський контроль: поняття, функції і завдання

Внутрішній бухгалтерський контроль є однією зі складових внутрішньогосподарського контролю, який охоплює всі сфери виробничо-господарської діяльності підприємства, всі стадії відтворення: постачання, виробництво, збут готової продукції та всі види діяльності підприємства, пов'язані з господарським процесом.

Організація та проведення внутрішнього фінансово-бухгалтерського контролю є одним з основних обов'язків головного бухгалтера підприємства. Такий контроль головний бухгалтер здійснює особисто, або через підпорядкованих йому бухгалтерів, а також працівників структурних підрозділів підприємства або відділів бухгалтерської служби, які виконують функції бухгалтерів-ревізорів.

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

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

Завдання внутрішнього бухгалтерського контролю полягають у здійсненні контролю за

- організацією пропускнуго режиму на підприємстві щодо дотримання режиму ввезення, винесення та вивезення матеріальних цінностей і готової продукції;

- своєчасним і правильним оприбуткуванням матеріалів у день їх надходження;

- оформленням комерційних актів й інших документів у випадках невідповідності інформації супровідних документів і фактичної наявності та стану цінностей;

- дотриманням норм витрачання відпущених матеріалів за документами про їх використання (перевірка норм витрачання матеріальних цінностей на одиницю продукції) у виробничих підрозділах і витрачання матеріалів на внутрішньовиробничі та господарські потреби;

- станом складського господарства, його забезпеченістю ваговимірвальними приладами;

- станом аналітичного обліку на складах;

- станом розрахунків з покупцями та постачальниками, наявністю прострочених платежів за розрахунками та позиками банку;

- застосуванням типових форм первинних документів, станом їх оформлення;

- дотриманням документообігу, графіку передачі документів по підрозділах підприємства для їх перевірки й оброблення тощо.

Наведений перелік є неповним і з урахуванням спеціалізації підприємства може бути суттєво розширений.

Найважливішою відмінною якістю бухгалтерського контролю є забезпечення юридичної доказовості результатів контролю.

У найбільш загальному вигляді об'єкт контролю включає ресурси, господарські процеси та їх результати. При цьому під *об'єктом контролю* розуміють все те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю. Так, об'єктами бухгалтерського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності.

Суб'єкт контролю – активно діюча особа, яка володіє відповідними можливостями та правами і використовує для контролю як технічні, так й інші засоби.

Оскільки контроль розглядається в системі внутрішньогосподарського управління підприємством, суб'єкт і об'єкт контролю завжди належать до однієї системи.

Бухгалтерський контроль за часом проведення поділяється на попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль здійснюється до початку операції або процесу виробництва і застосовується, зокрема, для підтвердження доцільності (законності) господарської операції (або управлінського рішення) до моменту його реалізації.

Наступний і поточний види контролю проводяться після того, як відбулися ті господарські операції або події, які контролюються. Тому інформація для такого контролю, з одного боку, дещо більш обмежена, ніж при оперативному контролі, а з іншого – має більш цільний і узагальнений характер, що не менш важливо в управлінні виробництвом.

Перелік питань поточного бухгалтерського контролю визначає головний бухгалтер з урахуванням виробничих і господарських особливостей контрольованого об'єкта підприємства.

Функції поточного бухгалтерського контролю здійснюються шляхом:

- перевірки й аналізу облікових регістрів, звітів виробничих підрозділів, а при потребі складання аналітичних таблиць і групувальних відомостей;

- організації контролю за правильністю оформлення первинних облікових документів, аналізу відображених показників;

- перевірки окремих ділянок контрольованого об'єкта за розробленим планом, яку проводять працівники, що відповідають за проведення контролю;

- спостереження і вивчення окремих виробничих процесів і господарських операцій.

Важливою ділянкою бухгалтерського контролю є перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського

обліку (кореспонденції рахунків), записів операцій в облікових регістрах, дотримання правил групування виправдовувальних документів, їх зберігання і користування ними, відповідності показників облікових регістрів формам звітності.

За результатами перевірок, аналізу та досліджень складають акти або довідки, якщо встановлено порушення, помилки і відхилення, і є потреба прийняття управлінських рішень.

Таким чином, поточний бухгалтерський контроль є ефективним засобом управління підприємствами, дає змогу своєчасно запобігати безгосподарному витрачання коштів. Раціональна організація бухгалтерського обліку – обов'язкова умова підвищення дієвості контролю.

6.2 Внутрішня ревізія

Найбільш досконалим методом бухгалтерського контролю для підприємств є проведення внутрішніх ревізій.

Ревізія – це форма контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, яка полягає в перевірці дотримання законодавства з фінансових питань, достовірності обліку й звітності, спосіб документального виявлення недочетів, перевитрат, привласнення і розкрадання грошових коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Ревізію відрізняє від інших форм контролю плановість її проведення, широта охоплення об'єктів, переважне використання документів як джерела інформації, комплексний підхід до проведення перевірки.

Комплексний підхід характеризується тим, що ревізією можуть бути охоплені не тільки сфери діяльності, у яких відбуваються процеси постачання, виробництва і збуту, але і функції управління цими процесами: планування, облік, аналіз, регулювання, стимулювання.

Максимальний ефект у ревізійній діяльності досягається при правильному її плануванні. Планування внутрішніх ревізій є першим і найбільш важливим етапом організації бухгалтерського контролю, оскільки від цього залежить раціональне використання контрольно-ревізійного апарату, правила організації ревізій та їх ефективність.

План ревізії – це документ, в якому вказується перелік контрольно-ревізійних робіт, які необхідно виконати, кількість часу, що відводиться для виконання контрольних процедур, спосіб ревізії, дата початку і закінчення конкретної роботи та виконавці.

План складається у певній послідовності. У першу чергу ревізіями охоплюються ті підрозділи і види діяльності підприємства, про які є інформація про занедбаність в них обліку, крадіжки, потім – підрозділи, в яких не проводилась ревізія більше року.

До бухгалтера-ревізора висуваються такі вимоги:

- вміння виявляти і вчасно ліквідувати недоліки в діяльності підприємства;
- компетентність у питаннях організації обліку та звітності, планування, документування;
- знання основних прийомів аналізу господарської діяльності підприємства,
- знання законодавчих актів, змісту постанов, наказів, розпоряджень, інструкцій, місця і часу їх опублікування.

Бухгалтер-ревізор проводить документальні ревізії за наказом керівника підприємства у суворій відповідності до чинного законодавства, наказами й інструкціями.

Бухгалтери-ревізори не мають адміністративних прав і не можуть давати розпоряджень і вказівок до виконання, накладати дисциплінарні стягнення і звільняти від роботи. Вони обмежуються вимогами у формі рекомендацій, порад і пропозицій як в усній, так і в письмовій формі.

Для вирішення спеціальних і вузькотехнічних питань (визначення фізико-хімічних властивостей товару, якості проектно-технічної документації, виконаних інженерно-технічних робіт тощо) бухгалтер-ревізор має право залучати працівників відповідних спеціальностей, що в обов'язковому порядку узгоджується з керівником підприємства.

6.3 Інвентаризація на підприємстві

Інвентаризація є основою внутрішньогосподарського контролю і проводиться незалежно від проведення ревізії, аудита, судово-бухгалтерської експертизи.

Під *інвентаризацією* розуміють перевірку наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, виміру, реєстрації та порівняння отриманих даних.

Мета інвентаризації – виявлення фактичної наявності та стану об'єкта, який перевіряється, виявлення відхилень від нормативних, планових й інших характеристик.

Основні задачі інвентаризації:

- забезпечення контролю за наявністю і станом майна, його рухом, і використанням фінансових, матеріальних, нематеріальних, природних та енергоресурсів у відповідності до затверджених норм, плану тощо;
- виявлення майна, що втратило свою якість, зіпсованого, невикористаного і непотрібного на підприємстві, а також того, що знаходиться поза обліком;
- встановлення реального фізичного стану (ступінь зносу) основних засобів;
- виявлення стану розрахунків, підтвердження дебіторської заборгованості;

- виявлення наднормативно використаних матеріальних цінностей;
- перевірка дотримання правил і умов збереження майна;
- виявлення та усунення фактів безгосподарності та безвідповідальності;
- визначення розмірів природного збитку;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання чинних положень про матеріальну відповідальність.

Розрізняють два види планування інвентаризаційної роботи:

- короткострокове планування (планування кількості та черговості проведення інвентаризацій об'єктів);
- оперативне планування кожної окремо взятої інвентаризації.

План інвентаризаційної роботи складається до 20 січня і затверджується власником або керівником підприємства до 1 лютого поточного року.

У плані інвентаризаційної роботи вказуються графіки планових інвентаризацій і графіки позапланових раптових перевірок.

Зразок плана-графіка планових інвентаризацій наведено у таблиці 6.1.

Таблиця 6.1 – План-графік проведення інвентаризаційної роботи ТОВ «Ялта»

№ з/п	Місце проведення	Цінності, які належить інвентаризувати	Термін проведення	Відповідальна особа
1	Склад №1	Комплектовні	05.01.04 – 09.01.04	Бухгалтер матеріального відділу
2	Склад №2	Напівфабрикати	10.01.04 – 15.01.04	той самий

Планування інвентаризацій повинне забезпечувати їх раптовість. Нижче наведено порядок планування і проведення інвентаризації (рис. 6.1).

При складанні плану інвентаризаційної роботи обов'язково враховуються рекомендації щодо мінімальної кількості проведення інвентаризацій окремих об'єктів (регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»).

Крім того, у плані обов'язково передбачається більш часте проведення інвентаризацій на тих підприємствах, де працюють знову прийняті матеріально відповідальні особи (звертається увага на працівників, які мають недостатній досвід роботи з товарно-матеріальними цінностями і коштами), отримані сигнали про завищення цін або інші порушення правил торгівлі тощо.

План будь-якої інвентаризації на встановлену дату має бути розроблений не пізніше, ніж за 14 днів до її початку. Планові інвентаризації проводять члени центральної інвентаризаційної комісії, яка призначається наказом керівника підприємства.

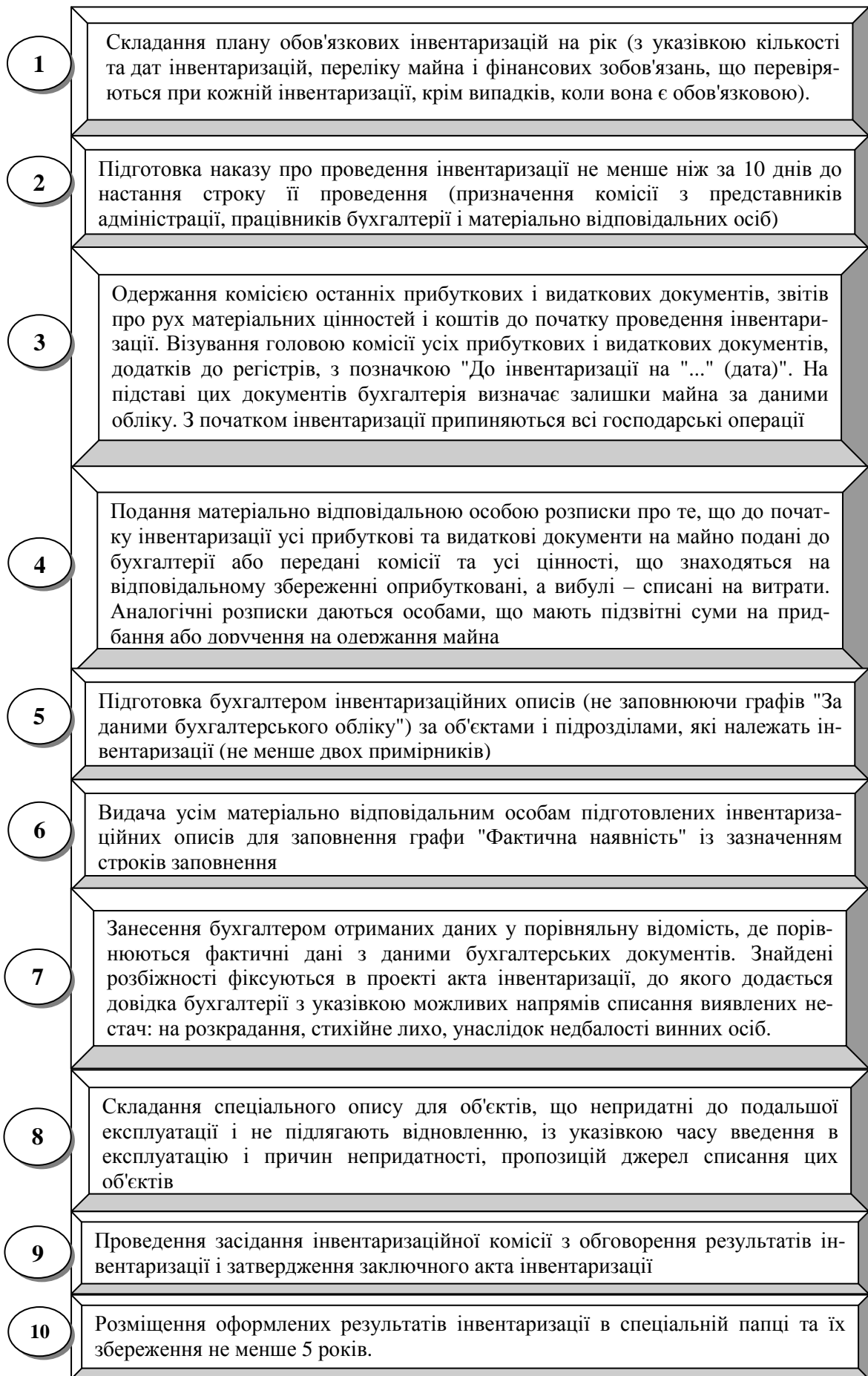


Рисунок 6.1 – Порядок планування і проведення інвентаризації

Позапланові перевірки наявності матеріальних цінностей проводяться раптово один раз на місяць або квартал працівником бухгалтерії. Терміни їх проведення не мають бути відомі матеріально відповідальним особам, тому графік таких перевірок не підлягає розголошенню і зберігається у головного бухгалтера в недоступному для сторонніх осіб місці. Позапланові перевірки звичайно бувають вибірковими, за винятком тих, які проводяться поза графіком в окремих випадках (при зміні матеріально відповідальних осіб, при проведенні ревізії або за вимогою правоохоронних органів тощо).

Відповідає за організацію інвентаризації керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення. До цих умов можна віднести обмеження на період інвентаризації кількості прибутково-видаткових операцій на об'єкті інвентаризації; надання в розпорядження комісії необхідної техніки і відповідних працівників для проведення підготовчих робіт (групування, сортування, переміщення, укладання, обмірювання, переваження). Головний бухгалтер або юридична або фізична особа, що відповідає за ведення бухгалтерського обліку, забезпечує дотримання норм законодавства і правил її проведення.

Завдання для самоконтролю

Тести

1 Під інвентаризацією розуміють:

- А) перевірку наявності й стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, виміру, реєстрації та порівняння отриманих даних;
- Б) перевірку дій контрольно-ревізійних служб;
- В) свій варіант відповіді.

2 За результатами перевірок, аналізу та досліджень складають:

- А) акт;
- Б) відомість;
- В) опис.

3 Бухгалтери-ревізори:

- А) мають адміністративні права;
- Б) не мають адміністративних прав.

4 Розрізняють такі види планування інвентаризаційної роботи:

- А) довгострокове;
- Б) вибіркоче;
- В) оперативне.

5 Мінімальна кількість проведення інвентаризацій за окремими об'єктами:

- А) регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

- Б) регламентується П(с)БО;
- В) регламентується Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

6 План інвентаризації затверджується:

- А) головним бухгалтером;
- Б) керівником підприємства;
- В) інвентаризаційною комісією.

7 Відповідальність за організацію інвентаризації несе:

- А) керівник;
- Б) інвентаризаційна комісія;
- В) головний бухгалтер.

8 Результати інвентаризації зберігаються:

- А) строком більше одного року;
- Б) до трьох років;
- В) не менше п'яти років.

9 За організаційною ознакою ревізії підрозділяють на ...

- А) відомчі, позавідомчі, внутрішньогосподарські;
- Б) планові, позапланові;
- В) комплексні, некомплексні, тематичні;
- Г) суцільні, вибіркові, комбіновані.

10 Матеріали перевірки фактичної наявності ТМЦ оформляються:

- А) актом;
- Б) довідкою;
- В) пояснювальною запискою;
- Г) актом інвентаризації.

11 У залежності від обсягу перевірки діяльності підприємства ревізії підрозділяються на ...

- А) комплексні, суцільні, вибіркові;
- Б) планові, позапланові;
- В) комплексні, некомплексні, тематичні;
- Г) суцільні, вибіркові, комбіновані.

12 Перевірка факту наявності усіх видів цінностей на всіх об'єктах підприємства, що ревізується, здійснюється при ...

- А) вибірковій інвентаризації;
- Б) суцільній інвентаризації;
- В) частковій інвентаризації;
- Г) повній інвентаризації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / За редакцією В. С. Леня. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999, № 996-XIV.
3. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005, № 31-34000-10-5/27793.
4. Наказ «Про затвердження методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства» від 17.12.2007 р. № 921.
5. Облікова політика підприємств : навчальний посібник для самостійних і практичних робіт / О. М. Лудченко, І. В. Головач. – Краматорськ : ДДМА, 2010. – 104 с.
6. Облікова політика підприємств : навчальний посібник / О. М. Романькова, І. В. Сидоренко. – Краматорськ : ДДМА, 2012. – 96 с.
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013, № 73.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05. 1999, N 137.
9. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 N 1213.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10. 1999, N 246.
11. **Голов, С. Ф.** Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – К. : Екаунтінг, 2000. – 376 с.
12. **Соснаускене, О. И.** Формирование учетной политики организации / О. И. Соснаускене. – М. : Альфа-Пресс, 2005. – 172 с.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінюваннях та помилки», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012.
14. **Пушкар, М. С.** Облікова політика і звітність : навч. посіб. / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 141 с.
15. **Пушкар, М. С.** Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
16. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995, № 88.
17. Закон України «Про засади державної мовної політики». Відомості Верховної Ради (ВВР), 2013, № 23, ст.218.

18. Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004, № 637.

19. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.

20. **Загородній, А. Г.** Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: навчальний посібник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – Київ : Знання, 2003. – 327 с

21. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000, № 356.

22. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999, № 291.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999, № 291.

24. Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами з простою та спрощеною формами ведення бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства Фінансів України від 25.06.2003, № 422.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів від 25.02.2000, № 39.

26. Наказ «Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку», затверджений Міністерством фінансів України від 19.04.2001, N 186.

27. **Милявська, Е. П.** Облік на підприємствах малого бізнесу : навчальний посібник / Е. П. Милявська, О. І. Жабін. – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 162 с.

28. **Милявська, Е. П.** Бухгалтерський облік : навчальний посібник / Е. П. Милявська, М. Ю. Милявський, Н. В. Чередниченко. – Краматорськ : ДДМА, 2009. – 228 с.

Додаток А

НАКАЗ

по _____
(найменування підприємства)

від _____ № _____
(дата і номер наказу)

Про облікову політику підприємства відповідно до норм частини 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності наказую:

1. Застосовувати при обліку господарських операцій необхідні норми відповідних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(с)БО), затверджених Міністерством фінансів України на виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. N 1706.

2. За відсутності необхідних норм П(с)БО застосовувати аналогічні норми системи міжнародних стандартів обліку та звітності МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS) на підставі того, що національні П(с)БО не можуть суперечити МСБО-МСФЗ (IAS-IFRS).

3. При веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності застосовувати професійні думки та положення систем обліку, що дозволяють однозначно тлумачити інформацію фінансової звітності.

4. При самостійному виготовленні бланків фінансової звітності включати до неї всі статті активів, капіталу, зобов'язань, інших показників типових форм, установлених нормативними документами Міністерства фінансів України.

5. Установити тривалість операційного циклу для:

- виробництва мостових і козлових кранів – шість місяців;
- виробництва талів електричних – три місяці;
- виробництва іншої продукції та надання послуг промислового характеру – два місяці;
- реалізації продукції їдальні – один місяць.

6. Для визнання такими основних засобів й інших необоротних матеріальних активів (далі – основні засоби) і нематеріальних активів визначення терміну корисного використання об'єктів і вибору методу нарахування амортизації створити експертну технічну комісію, що постійно діє, у складі:

голова комісії: технічний директор;

члени комісії: головний енергетик;

головний механік;

головний зварник;

начальник транспортного цеху;

начальник відділу експлуатації будівель, споруд

і комунікацій.

7. Вважати матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) більше одного року, вартістю менше 1000 грн іншими необоротними матеріальними активами.

8. Застосовувати при нарахуванні амортизації основних засобів методи амортизації та ліквідаційну вартість, установлені та затверджені протоколом засідання експертної технічної комісії що постійно діє, та погоджені з директором з економіки та фінансів, установивши при цьому такі методи нарахування амортизації для

- об'єктів основних засобів (крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т) – прямолінійний, зменшення залишкової вартості або кумулятивний методи;

- вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т – виробничий метод;

- малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів – у розмірі 100 % їх вартості в першому місяці використання таких об'єктів;

- інших необоротних матеріальних активів – прямолінійний метод;

- нематеріальних активів – прямолінійний метод.

9. Одиницею бухгалтерського обліку запасів визначити кожне їх найменування.

10. Застосовувати такі методи оцінювання запасів під час відпускання їх у виробництво, продажу чи іншому вибутті:

- середньозваженої собівартості – під час відпускання запасів у виробництво та реалізації готової продукції;

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – при продажу великогабаритних товарів, що мають номер заводу-виготівника;

- за цінами продажу – для товарів, що продаються вроздріб у громадському харчуванні.

11. Суму резерву сумнівних боргів формувати виходячи з платоспроможності окремих (конкретних) дебіторів.

12. Створювати забезпечення на оплату відпусток працівникам і виконання гарантійних зобов'язань.

13. Резервування коштів на додаткове пенсійне забезпечення, інших витрат і платежів не провадити.

14. Оцінювання ступеня завершеності операції з надання послуг (виконання робіт) здійснювати шляхом вивчення виконаної роботи, при цьому в бухгалтерському обліку доходи відображати у звітному періоді підписання акта наданих послуг (виконаних робіт).

15. Вести бухгалтерський облік витрат з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» і класу 9 «Витрати діяльності».

16. Застосовувати в основному виробництві позамовний із застосуванням елементів нормативного (у ливарному виробництві – попередільний) метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції; у цехах допоміжного виробництва: ремонтно-механічному й інструментальному – позамовний метод, у всіх інших цехах допоміжного виробництва – простий метод калькулювання.

17. Установити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що додаються (додаток 1 до цього наказу).

18. Затвердити перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, що додається (додаток 2 до цього наказу).

19. Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат основну заробітну плату (без доплат і надбавок) виробничих робітників.

20. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозважений валютний курс не застосовувати.

21. Затвердити перелік пов'язаних між собою сторін, що додається (додаток 3 до цього наказу).

22. Визначити два види господарських звітних сегментів: «Виробництво» і «Торгівля», що є пріоритетними.

23. Оцінювання майбутніх грошових потоків від активів для цілей оцінювання зменшення їх корисності провадити на підставі довгострокових фінансових планів підприємства.

24. При дисконтуванні грошових потоків використовувати ринкові ставки дисконту.

25. Контроль за виконанням цього наказу покласти на директора з економіки та фінансів і головного бухгалтера.

Керівник підприємства _____
(підпис і його розшифрування)

З наказом ознайомлений:

Директор з економіки та фінансів _____
(підпис і його розшифрування) (дата)

Головний бухгалтер _____
(підпис і його розшифрування)(дата)

Додаток Б

ТОВ «НАДІЯ»

НАКАЗ № 1

про облікову політику

«14» січня 2015 р.

Відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», у якому визначені правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, і відповідно до чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, реалізуючи право самостійно визначати облікову політику підприємства, наказую:

1. Ведення бухгалтерського обліку й складання звітності покласти на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

2. Забезпечити протягом 2015 року дотримання єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлений строк фінансової звітності на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Ведення бухгалтерського обліку й складання фінансових звітів здійснювати з дотриманням таких принципів:

- автономності підприємства;
- безперервності діяльності;
- періодичності (звітним періодом є календарний рік, проміжна місячна й квартальна звітність складається збільшуваним підсумком з початку звітного року);

- історичної (фактичної) собівартості – пріоритет оцінювання активів виходячи з витрат на їх виробництво й придбання;

- нарахування й відповідності доходів і витрат, відповідно до якого для визначення фінансового результату звітного періоду варто зіставити доходи звітного періоду з витратами, понесеними для одержання цих доходів (за винятком звіту про рух кошту). При цьому доходи й витрати відбиваються в обліку й звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження й сплати грошей;

- повного висвітлення;

- послідовності, тобто постійного застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики обґрунтовується й розкривається у фінансовій звітності;

- обачності, уникаючи заниження оцінювання зобов'язань і витрат та завищення оцінювання активів і доходів підприємства;

- превалювання змісту над формою;

- єдиного грошового вимірника, застосовуючи відповідно до статті 5 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» грошову одиницю України.

4. Критерії віднесення до основних засобів прийняти відповідно до П(З)БУ 7.

5. Прийняти податковий метод нарахування амортизації основних засобів відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

6. Ліквідаційну вартість основних засобів прийняти такою, що дорівнює нулю.

7. Одиницею обліку основних засобів вважати групу (у відповідності до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»).

8. Визначити групи, за якими ведеться облік нематеріальних активів:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на знаки для товарів і послуг;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторські й суміжні з ними права;
- гудвіл;
- інші нематеріальні активи.

9. Амортизацію нематеріальних активів нараховувати прямолінійним методом.

10. Організувати облік фінансових інвестицій. Визначити їх вид як довгострокові. Враховувати за методом участі у капіталі: збільшуються на суму частки інвестора у прибутку в асоційованій компанії й зменшуються на суму отриманих дивідендів.

11. Метод вибуття запасів:

- середньозважена собівартість – для продукції;
- ціна продажу – для роздрібною торгівлі.

12. Величина резерву сумнівних боргів визначається на підставі аналізу в розмірі 5 % величини дебіторської заборгованості за станом на 01.01.2012.

13. При визнанні доходу застосовувати принцип нарахування й відповідності. Доходи відображати в тих періодах, до яких вони належать. Для товарів, переданих на комісію, дохід не визнавати.

14. Класифікацію витрат здійснювати відповідно до П(с)БО 16.

15. Виробнича собівартість містить:

- прямі витрати;
- накладні (постійні й змінні).

16. Прийняти метод розподілу постійних виробничих накладних витрат: на кожну одиницю виробництва на основі нормальної потужності виробничого встаткування.

17. Адміністративні витрати й витрати на збут класифікувати відповідно до П(с)БО 16.

18. До інших відносити витрати, не пов'язані з операційною діяльністю й ті, що не містять в собі вартість реалізованої продукції

Директор

М. Т. Суханов

Додаток В

ВІДКРИТЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «МАЙБУТНЄ»

Н А К А З

«12» січня 2015 р.

№ 1

«Про облікову політику»

Відповідно до Закону України від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», у якому визначені правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, і відповідно до чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, реалізуючи право самостійно визначати облікову політику підприємства, наказую:

1. Забезпечити незмінність впродовж року правил, якими бухгалтерії підприємства варто керуватися під час вимірювання, оцінювання та реєстрації господарських операцій на основі П(с)БО.

2. Облікову політику застосовувати таким чином, щоб фінансові звіти цілком відповідали усім вимогам Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і кожному конкретному П(с)БО. Застосовувати для ведення бухгалтерського обліку та представлення інформації у фінансових звітах, насамперед, ті підходи та методи, що передбачені у П(с)БО та найбільш адаптовані до конкретних особливостей господарської діяльності підприємства.

3. Матеріальні та нематеріальні об'єкти відбивають у балансі підприємства як активи тільки в тому випадку, коли вони відповідають одночасно таким критеріям: об'єкти контролюються підприємством, їх оцінювання може бути вірогідно визначене, існує імовірність одержання в майбутньому економічних вигод від використання цих об'єктів. До особливого розпорядження керівника підприємства вважати всі активи підприємства, що знаходяться в його власності, контрольованими підприємством за правом власності, що припускає право володіти майном, використовувати його і розпоряджатися ним. Вважати всі активи підприємства (у тому числі невиробничі), що числяться на його балансі, вірогідно оціненими на підставі первинних бухгалтерських документів на їх оприбуткування. Вважати всі об'єкти підприємства, за якими існує імовірність одержання економічних вигод у майбутньому у випадку можливого продажу цих об'єктів третім особам, активами.

4. Вважати, що всі зобов'язання підприємства вірогідно оцінені на підставі первинних бухгалтерських документів, і за всіма зобов'язаннями підприємства існує імовірність зменшення економічних вигод у майбутньому.

5. Основними засобами на підставі п. 4 П(с)БО 7 «Основні засоби» визнавати матеріальні активи, що є у підприємства з метою використання у виробництві, здачі в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних або соціально-культурних функцій, якщо очікуваний термін корисної служби таких об'єктів перевищує 1 рік.

6. До категорії малоцінних необоротних активів (далі – МНА) відносити предмети, очікуваний термін корисної служби яких перевищує 1 рік, але вартість одиниці яких не перевищує 1 000,0 грн за винятком відповідного ПДВ.

7. Нематеріальним активом визнається немонетарний актив, який не має матеріальної форми, що може бути ідентифікований (відособлений від підприємства) й утримується підприємством з метою використання в період понад 1 рік для виробництва, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам.

8. Усі нематеріальні активи підлягають групуванню відповідно до п. 7 П(с)БО 8 «Нематеріальні активи».

9. У випадку, якщо очікувані в майбутньому чисті потоки коштів від використання конкретного нематеріального активу скоротяться, то термін його корисної служби варто скоротити. У випадку, якщо балансова вартість конкретного нематеріального активу істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу, слід зробити переоцінювання такого нематеріального активу до його справедливої вартості.

10. МШП враховувати на рахунку 22, а під час відпускання в експлуатацію списувати на витрати виробництва (витрати на збут). Вартість МШП у разі передавання в експлуатацію виключати зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації відповідальними особами протягом терміну їх фактичного використання.

11. У зв'язку з викладеним вище знос МШП не нараховувати.

12. Вартість малоцінних необоротних активів, що числяться на рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи», відносити на витрати виробництва (витрати на збут) шляхом нарахування їхнього зносу в сумі 100 % від первісної вартості під час введення в експлуатацію з відображенням нарахованого зносу по кредиту рахунка 133 «Знос нематеріальних активів».

13. Еквівалентами коштів (з кількості фінансових інвестицій) у фінансовій звітності згідно з П(с)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» визнавати депозитні сертифікати терміном до 3 місяців.

14. Фінансові інвестиції класифікувати як довгострокові (термін погашення понад 1 рік) і короткострокові (усі інші) 7.3. Довгострокові та короткострокові фінансові інвестиції враховувати за методом справедливої вартості, обумовленої на основі фактичної собівартості цих фінансових інвестицій, оскільки котирування приналежному підприємству фінансових інвестицій відсутні.

15. Запасами визнаються активи підприємства, що утримуються для однієї з цілей:

- для споживання під час виробництва, виконання робіт, надання послуг, а також для забезпечення функціонування адміністрації підприємства (сировина, матеріали, паливо і т. п.);

- для подальшого продажу в звичайних умовах господарської діяльності (продукції і товари).

16. Придбані (отримані) запаси зараховувати на баланс за собівартістю, визначеною відповідно до П(с)БО 9 «Запаси».

17. На підприємстві застосовувати періодичну систему обліку запасів (при якій оцінювання запасів з метою вибуття відображається в обліку одноразово наприкінці календарного сезону), тому що безперервна система обліку запасів у законодавчих і нормативних актах України не передбачена.

18. Щорічно за станом на 1 жовтня проводити суцільну інвентаризацію запасів з обов'язковим відображенням її результатів у бухгалтерському обліку підприємства. Щомісяця, за станом на 1 число кожного місяця робити звіряння залишків запасів на складах і в цехах (ділянках) із залученням, у разі потреби, сторонніх фахівців.

19. Оцінювання запасів при їх вибутті здійснюється на підприємстві за методом середньозваженої собівартості запасів. Згідно з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один метод оцінювання запасів під час їхнього вибуття.

20. Дебіторську заборгованість за товари та продукцію відбивати відповідно до П(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» за первісною вартістю, що визначається на підставі первинних бухгалтерських документів на відвантаження товарів або продукції.

21. Сумнівною дебіторською заборгованістю вважати поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує непевність у її поверненні боржником.

22. До особливого розпорядження адміністрації підприємства вважати всі позиції дебіторської заборгованості (що утворилися раніше й що надалі утворюватимуться) надійними, у зв'язку з чим не робити нарахування резерву сумнівних боргів.

23. Безнадійною дебіторською заборгованістю вважати поточну дебіторську заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув термін задавання позову. Безнадійна дебіторська заборгованість підлягає списанню на підставі розпорядження директора підприємства в складі інших витрат операційної діяльності за рахунком 944 «Сумнівні та безнадійні борги».

24. До витрат майбутніх періодів відносити наперед внесену орендну плату, суми, сплачені за підписку на періодичні видання, наперед оплачені рекламні послуги й інші витрати, фактично здійснені в звітному періоді, але що торкатимуться наступних звітних періодів.

25. До складу доходів майбутніх періодів включаються суми доходів, нарахованих протягом поточного або попереднього звітних періодів, що будуть визначені в наступних звітних періодах.

26. Установити перелік елементів витрат і склад статей витрат виробничої собівартості продукції (додаток № 1).

27. Доходи від реалізації продукції та товарів визнавати на дату відвантаження. Доходи від реалізації робіт і послуг визнавати на дату документального оформлення факту виконання робіт, надання послуг. Оцінювати доходи відповідно до П(с)БО 15 «Доход».

28. Загальновиробничі витрати списувати на витрати виробництва за всіма видами виробленої продукції підприємства, виходячи з витрат умовного палива на виробництво цієї продукції, фактичного обсягу виробництва кожного виду продукції протягом звітного періоду.

29. Витрати відбивати в Балансі підприємства одночасно зі зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, а в звіті про фінансові результати – одночасно з доходами, для одержання яких понесені витрати.

30. З метою забезпечення відображення витрат по всіх цехах (ділянках) зі збереженням складу витрат не застосовувати рахунку класу 8 «Витрати за елементами», а усі витрати списувати безпосередньо на рахунки обліку цих витрат (23; 90; 91; 92; 93; 94).

31. Помилки попередніх періодів і суми перерахування у зв'язку зі зміною облікової політики відносити на рахунок 443.

32. Поточні помилки виправляти:

- прямою проводкою;
- методом червоного сторно;
- відбивати в примітках і в звіті про власний капітал.

33. Ознайомити з цим наказом усіх працівників підприємства, пов'язаних з бухгалтерським, плановим, економічним обліком і аналізом. Зазначеним посадовим особам забезпечити ознайомлення своїх підлеглих з цим наказом з наступним неухильним виконанням положень цього наказу.

34. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

Директор

П. О. Рикунь

Додаток Г

ЗАТВЕРДЖУЮ: _____
Директор Торезького ВУВКГ КП «Компанія
«Вода Донбасу» А. А. Долбешенков

ПОСАДОВА ІНСТРУКЦІЯ **бухгалтера абонентного відділу Торезького виробничого управління во-** **допровідно-каналізаційного господарства комунального підприємства** **«Компанія «Вода Донбасу»** **з ведення обліку й розрахунків абонентів пільгової категорії**

1 ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1 Бухгалтер відповідно до вимог Кодексу законів про працю України, колективного договору приймається на роботу і звільняється з роботи наказом директора ВУВКГ.

1.2 Бухгалтер при виконанні своєї службової діяльності безпосередньо підпорядкований начальникові абонентного відділу, інженерові абонентного відділу.

2 ОБОВ'ЯЗКИ

2.1 При здійсненні прийому населення, що має право на пільгу з оплаті послуг водопостачання й водовідведення, вимагати в повному обсязі достовірну й оформлену відповідно до чинного законодавства документацію про право на пільгу.

2.2 Забезпечувати якісне ведення обліку абонентів, що мають право на пільгу, за документами, що надійшли, вчасно відображати в особових рахунках абонентів надходження документів, що підтверджують наявність права на пільгу й перерахунки за ними.

2.3 При надходженні від контролерів АТ документації, що підтверджує право абонента на пільгу, в неповному обсязі або оформленої з порушенням установлених вимог ГОКП «Донецькоблводоканал» або Торезького ВУВКГ, отримувати від контролера відсутні документи або усунути наявні недоліки.

2.4 Здійснює підготовку необхідної документації відносно осіб, що мають право на пільгу, для щомісячного звіту інженерові абонентного відділу.

2.5 Здійснювати своєчасний якісний перерахунок відповідно до списків РАГС відносно абонентів, які вмерли. Підготовка реєстрів на перерахунок із вказівкою суми щодо померлих абонентів пільгової категорії (до 25 числа кожного місяця).

2.6 Негайно при виявленні будь-яких порушень ведення службової документації, господарського обліку в межах своєї компетенції у письмовій формі доповідати начальникові абонентного відділу, а в його відсутність – інженерові абонентного відділу.

2.7 Знати й удосконалювати навички роботи з комп'ютерною технікою, брати участь у розробленні й впровадженні програмного забезпечення на своїй ділянці.

2.8 Зобов'язані контролювати виконання наказів у відділах, знати нормативні акти, що регламентують ведення певної ділянки роботи, а також постанови, розпорядження, накази й інші методичні матеріали.

2.9 Знати роботу бухгалтера абонентного відділу з інших напрямів діяльності відділу та за вказівкою начальника абонентного відділу при службовій необхідності якісно виконувати її.

2.10 Суворо додержуватися трудової дисципліни, брати участь у розробленні й здійсненні заходів, спрямованих на поліпшення якості обслуговування населення й зміцнення господарського обліку.

3 ПРАВА

3.1 Має право вимагати від контролерів абонентного відділу правильного й своєчасного оформлення документації, пред'явлення підтверджувальних документів для якісного й своєчасного виконання робіт у відповідності зі своїми обов'язками.

3.2 Вносити пропозиції щодо вдосконалювання роботи, пов'язаної з передбаченими цією посадою інструкцією обов'язками.

4 ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ

4.1 Відповідає за якість і своєчасність виконання покладених на нього цією інструкцією обов'язків.

4.2 Матеріально відповідає за збереження технічних коштів.

4.3 За невиконання прав, передбачених цією інструкцією.

5 ЗОБОВ'ЯЗАНИЙ ЗНАТИ

5.1 Бухгалтер безпосередньо керується у своїй роботі:

5.1.1 «Правилами користування системами комунального водопостачання й водовідведення в містах і селищах України».

5.1.2 Постановами, розпорядженнями, наказами керівних організацій та іншими керівними матеріалами щодо організації роботи АТ, бухгалтерського обліку й складання звітності.

5.1.3 Формами й методами бухгалтерського обліку, планом і кореспонденцією рахунків, організацією документообігу обліку.

5.1.4 Порядком документального оформлення й відбиття в системі бухгалтерського обліку; методами економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності.

5.1.5 Правилами експлуатації обчислювальної техніки.

5.1.6 Основами економіки, організації виробництва, праці й управління.

5.1.7 Правилами внутрішнього трудового розпорядку.

5.1.8. Основами трудового законодавства; правилами й нормами охорони праці, техніки безпеки, виробничої санітарії та протипожежного захисту.

5.1.9 «Правилами надання населенню послуг з водо-, теплопостачання й водовідведення».

5.1.10 Положенням про порядок ведення претензійної й позовної роботи в ВУВКГ.

5.1.11 Нормами водоспоживання на господарсько-питні потреби.

5.1.12 Положенням про порядок розрахунків за комунальні послуги між виробниками й споживачами.

5.1.13 Інструкцією з визначення величини стоків питної води в житлових будинках і стимулювання роботи з їх усунення.

5.1.14 Положенням про впровадження будинкових і квартирних приладів обліку спожитої холодної й гарячої води й теплової енергії, їх технічне обслуговування, ремонт й перевірку в наявному житловому фонді.

5.1.15 Розпорядженням Облдержадміністрації № 228 від 15.04.2003 «Про затвердження умов зменшення оплати населенням за послуги водо-, теплопостачання й водовідведення при відхиленні їх якості від нормативної».

5.1.16. Вимогами нормативних актів, у тому числі:

- Закону України «Про житлово-комунальні послуги»;
- Закону України «Про питну воду й питне водопостачання»;
- Постанова Кабінету Міністрів України від 21 липня 2005 р. № 630.
- Лист Облдержадміністрації від 23.05.05 № 06/14ж-1095.
- Наказ КП «Компанія «Вода Донбасу» № 76 від 04.05.05 р. «Про активізацію роботи з боротьби з розкраданнями води».

5.1.17 Вимогами листів КП «Компанія «Вода Донбасу»:

- від 13.12.2005 № 09-17/2259 «Рекомендації з проведення перерахунків послуг водопостачання й водовідведення»;
- від 13.12.2005 № 09-17/2258 «Облік нарахування за показниками вуличних водомірів»;
- від 11.11.2005 № 09-11/2002 «Про особливості видачі ТУ й прийому водомірів»;
- від 29.09.2005 № 09-17/1635 «Про організацію роботи зі споживачами»;
- від 21.02.2005 № 09-17/288 «Про перевірку водомірів»;
- від 09.06.2003 № 09-02/719 «Про порядок підбора водомірів»;
- від 18.10.2005 № 09-11/1795 «Про роботу з боржниками, що мають особливі заслуги»;
- від 26.10.2004 р. № 09-11/2334 «Про перевірку роботи індивідуальних водомірів не рідше одного разу на квартал»;
- від 14.09.2005 № 09-17/1536 «Про нарахування пені боржникам – фіз. особам»;
- від 01.04.2005 № 09-17/504 «Про активізацію роботи з боржниками – фіз. особами»;
- від 11.01.2004 № 09-11/58 «Про роботу з боржниками – фіз. особами»;
- від 02.02.2004 № 09-11/183 «Про інвентаризації приватного сектора».
- від 01.11.2004 № 09-17/2386 «Про розрахунки за показниками будинкових водомірів».

6 КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ

6.1 На посаду бухгалтера з ведення обліку змін на особових рахунках абонентів приймаються особи не молодші від 18 років, що мають вищу освіту (освітньо-кваліфікаційного рівня «молодший фахівець» або фахівець).

7 ВЗАЄМОВІДНОСИНИ ЗА ПОСАДОЮ

7.1 Виконувати розпорядження й вказівки начальника абонентного відділу, інженера абонентного відділу.

7.2 Проводити звірення по зв'язаних ділянках абонентного відділу й іншими відділами управління.

7.3 Вимагати з відповідальних осіб абонентного відділу, підрозділів управління своєчасного і якісного оформлення належної документації.

Погоджено:

Головний бухгалтер
Торезького ВУВКГ _____ Е. М. Колмикова

Юрисконсульти _____ С. А. Коломійцев

З інструкцією ознайомив _____ В. Н. Фартушенко.

З інструкцією ознайомлений
і одержав один екземпляр _____ (П.І.Б.)

Навчальне видання

**РОМАНЬКОВА Оксана Миколаївна,
СИДОРЕНКО Ірина Володимирівна,**

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ

Посібник

**для студентів спеціальності 7. 03050901 і 8.03050901 «Облік і аудит»
усіх форм навчання**

Редагування, комп'ютерне верстання

С. П. Шнурік

88/2015. Формат 60 × 84/16. Ум. друк. арк. 6,74.
Обл.-вид. арк. 7,46. Тираж 18 пр. Зам. № .

Видавець і виготівник
Донбаська державна машинобудівна академія
84313, м. Краматорськ, вул. Шкадінова, 72.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи
ДК №1633 від 24.12.2003