МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЧЕРНІГІВСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Навчальний посібник

За загальною редакцією кандидата економічних наук, професора В. С. Леня

Чернігів – 2021

УДК 657(057.8)
О-64

Рекомендовано до друку вченою радою Національного університету «Чернігівська політехніка» (Протокол № 6 від 30 червня 2021 року).

Рецензенти:

П. О. Куцик, доктор економічних наук, професор, ректор Львівського торговельно-економічного університету;

В. А. Дерій, доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнського національного університету;

Л. В. Чижевська, доктор економічних наук, професор кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку НУ «Житомирська політехніка».

Автори:

Лень В. С. (передмова, 1-17), Акименко О. Ю. (8.1-8.3; 8.5-8.8); Волот О. І. (1.4; 1.5; 1.7); Гливенко В. В. (7; 8.4; 13), Гнедіна К. В. (2.3; 2.5; 4.1; 4.2), Гоголь Т. А. (3.1; 11), Жолобецька М. Б. (12), Клименко Т. В. (5; 10), Нехай В. А. (3), Перетятько Ю. М. (5; 9; 15), Сакун О. С. (12), Сидоренко О. О. (6; 14).

Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за заг. ред. О-64 канд. екон. наук, проф. В. С. Леня. – Чернігів : НУ «Чернігівська політехніка», 2021. – 664 с.

ISBN 978-617-7932-23-8

У навчальному посібнику на системній основі згідно з типовим навчальним планом викладені питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах усіх форм власності. До кожної теми посібника включені питання для самопідготовки й самоконтролю та тести, що дає змогу їх використовувати в навчальному процесі для набуття практичних навичок, поточного й завершального (у тому числі тестового) контролю знань студентів.

Розраховано насамперед на студентів галузі знань 07 «Управління та адміністрування» спеціальності 071 «Облік та оподаткування» рівня підготовки бакалавр та магістр, а також студентів інших економічних спеціальностей, які вивчають дисципліну «Організація бухгалтерського обліку». Корисним буде навчальний посібник також викладачам вищих навчальних закладів, бухгалтерам-практикам, слухачам системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації кадрів, керівникам підприємств, менеджерам усіх рівнів управління підприємством.

При використанні посібника спеціалістами-практиками треба враховувати, що в ньому не було можливості розкрити всі аспекти організації обліку й оподаткування, визначені нормативною базою, а також можливі зміни в законодавстві.

УДК 657(057.8)

ISBN 978-617-7932-23-8

© Національний університет «Чернігівська політехніка», 2021

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 8

ТЕМА 1. ОСНОВНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 9

1.1. Поняття організації бухгалтерського обліку: предмет і метод 9

1.2. Задачі організації бухгалтерського обліку 15

1.3. Етапи та елементи організації бухгалтерського обліку 15

1.4. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку 19

1.5. Діджиталізація бухгалтерського обліку 22

1.6. Організація робочого місця та ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку 31

1.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю 41

1.8. Тести 42

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ОБЛІКОВОГО АПАРАТУ 60

2.1. Призначення та функції бухгалтерії 60

2.2. Побудова структури облікового апарату 61

2.3. Сучасні вимоги та добір кадрів бухгалтерії 65

2.4. Нормування праці працівників бухгалтерії 69

2.5. Регламентація роботи бухгалтерії та обов'язків облікових працівників 73

2.6. Відповідальність бухгалтера 77

2.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю 82

2.8. Тести 83

Додаток 1 *до теми* 2. Кваліфікаційні характеристики працівників бухгалтерського обліку згідно з Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336) 86

Додаток 2 *до теми* 2. Нормативи на виконання облікових робіт, затверджені наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 № 269 (витяг) 91

ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ 115

3.1. Документування та обліковий процес 115

3.2. Поняття первинного документа, класифікація документів та порядок їх складання 116

3.3. Приймання, перевірка та правила оброблення первинних документів 125

3.4. Складання графіку документообігу 129

3.4. Організація зберігання та утилізація бухгалтерських документів 131

3.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю 140

3.6. Тести 140

Додаток 1 *до теми* 3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку 145

Додаток 2 *до теми* 3. Терміни зберігання основних документів 151

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ПОЛІТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 156

4.1. Сутність та структура політики бухгалтерського обліку 156

4.2. Політика щодо організації бухгалтерського обліку 160

4.3. Основні засади формування та зміни облікової політики підприємства ... 163
4.4. Облікова політика щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності ... 166
4.5. Політика податкових відносин ... 172
4.6. Політика щодо управлінського обліку ... 175
4.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю ... 176
4.8. Тести ... 177
Додаток 1 *до теми* 4. Основні альтернативи облікових політик, оцінок статей звітності та подання інформації у примітках за МСФЗ ... 181
Додаток 2 *до теми* 4. Приклад оформлення наказу про політику бухгалтерського обліку підприємства ... 197

ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ ... 207
5.1. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та нормативно-правове забезпечення ... 207
5.2. Загальні засади організації обліку основних засобів ... 210
5.3. Організація обліку основних засобів ... 212
5.4. Організація переоцінки основних засобів та нематеріальних активів ... 216
5.5. Організація відображення в обліку зменшення корисності активів ... 219
5.6. Організація обліку ремонту та поліпшення основних засобів ... 223
5.7. Організація обліку інвестиційної нерухомості ... 225
5.8. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів ... 226
5.9. Організація обліку нематеріальних активів ... 227
5.10. Нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів 231
5.11. Організація обліку орендних операцій ... 236
5.12. Організація обліку довгострокових фінансових інвестицій ... 242
5.13. Організація обліку довгострокових векселів одержаних ... 248
5.14. Питання для самопідготовки та самоконтролю ... 250
5.15. Тести ... 251
Додаток 1 *до теми* 5. Приклад табель-графіку документообігу з обліку основних засобів ... 255
Додаток 2 *до теми* 5. Відомість переоцінки основних засобів ... 258

ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ТА ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ... 259
6.1. Запаси та поточні фінансові інвестиції як складова оборотних активів: сутність, мета та завдання організації обліку ... 259
6.2. Нормативна база з організації обліку запасів ... 261
6.3. Організація первинного обліку руху запасів ... 262
6.4. Організація надходження, зберігання та вибуття запасів ... 266
6.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів ... 268
6.6. Організація обліку транспортно-заготівельних витрат ... 272
6.7. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів ... 273
6.8. Організація обліку браку ... 278
6.9. Організація обліку поточних біологічних активів ... 283
6.10. Організація обліку поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів ... 292
6.11. Питання для самопідготовки та самоконтролю ... 296
6.12. Тести ... 297
Додаток до теми 6. Приклад графіку документообігу з обліку виробничих запасів ... 301

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ.....307
7.1. Організація обліку готівкових коштів.....307
7.2. Організація обліку безготівкових коштів.....325
7.3. Питання для самоконтролю та самопідготовки.....349
7.4. Тести.....350
Додаток 1 *до теми* 7. Приклад табель-графіка документообігу по касі.....354
Додаток 2 *до теми* 7. Указівки щодо заповнення реквізитів розрахункових документів, їх реєстрів та відомостей.....356
Додаток 3 *до теми* 7. Порядок заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів.....363
Додаток 4 *до теми* 7. Приклад табель-графіку документообігу, пов'язаного з рухом безготівкових коштів.....372
ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ, ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ І ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ.....376
8.1. Нормативно-методична база з обліку розрахунків.....376
8.2. Організація розрахунків з дебіторами.....377
8.3. Організація обліку поточних зобов'язань, забезпечень і цільового фінансування.....397
8.4. Організація обліку довгострокових боргових зобов'язань.....405
8.5. Інвентаризація розрахунків з дебіторами та кредиторами.....414
8.6. Відповідальність за невиконання договірних зобов'язань.....418
8.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю.....418
8.8. Тести.....419
Додаток 1 *до теми* 8. Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт.....423
ТЕМА 9. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА ІНШИМИ ВИПЛАТАМИ.....425
9.1. Завдання та нормативно-правове забезпечення організації обліку розрахунків з оплати праці.....425
9.2. Загальні засади організації оплати праці.....429
9.3. Поняття заробітної плати та доходів працівників.....436
9.4. Організація обліку заробітної плати.....442
9.5. Організація обліку виплат працівникам за невідпрацьований час.....449
9.6. Організація обліку відпусток.....454
9.7. Організація обліку розрахунків за дивідендами.....460
9.8. Контроль за правильністю нарахування заробітної плати.....461
9.9. Відповідальність за несвоєчасність розрахунків за заробітною платою465
9.10. Питання для самопідготовки та самоконтролю.....467
9.11. Тести.....468
Додаток 1 *до теми* 9. Терміни сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску.....472
Додаток 2 *до теми* 9. Форма наказу (розпорядження) про надання відпустки.....473
ТЕМА 10. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ.....474
10.1. Нормативна база з обліку витрат.....474

10.2. Поняття витрат та їх класифікація 475
10.3. Поняття собівартості продукції та методологічні засади її визначення 480
10.4. Відображення операційних витрат у регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку 482
10.5. Організаційні засади обліку витрат операційної діяльності 488
10.6. Організація обліку інших операційних витрат 499
10.7. Організація обліку втрат від участі в капіталі 500
10.8. Організація обліку інших витрат 504
10.9. Організація обліку витрат із податку на прибуток 504
10.10. Організація обліку фінансових витрат 506
10.11. Організація контролю витрат 509
10.12. Питання для самопідготовки та самоконтролю 510
10.13. Тести 511
Додаток 1 *до теми* 10. Приклад розрахунку розподілу загальновиробничих витрат* 515
Додаток 2 *до теми* 10. Приклад форми калькуляційного листа 516
Додаток 3 *до теми* 10. Зведений кошторис витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) 517
Додаток 4 *до теми* 10. Відомість зведеного обліку витрат на виробництво за 20___р. 518
ТЕМА 11. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ 520
11.1. Визнання, класифікація та оцінка доходів 520
11.2. Узагальнення інформації про доходи 527
11.3. Організація обліку доходів від реалізації 528
11.4. Організація обліку інших операційних доходів 529
11.5. Організація обліку фінансових доходів 532
11.6. Організація обліку інших доходів 533
11.7. Організація обліку доходів майбутніх періодів 534
11.8. Організація обліку фінансових результатів 535
11.9. Питання для самопідготовки та самоконтролю 537
11.10. Тести 538
ТЕМА 12. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ 542
12.1. Поняття та структура власного капіталу 542
12.2. Нормативна база з обліку власного капіталу 545
12.3. Політика бухгалтерського обліку щодо власного капіталу 546
12.4. Організація обліку зареєстрованого капіталу 547
12.5. Організація обліку іншого власного капіталу 552
12.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю 556
12.7. Тести 557
ТЕМА 13. ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ 560
13.1. Принципи підготовки фінансової звітності 560
13.2. Порядок підписання і подання бухгалтерських звітів 565
13.3. Порядок виправлення помилок у звітності 569
13.4. Організація складання фінансової звітності 570
13.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю 573

13.6. Тести.....574
ТЕМА 14. ОРГАНІЗАЦІЯ ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....577
14.1. Завдання та нормативна база з організації складання та подання податкової звітності.....577
14.2. Організація отримання інформації для складання податкової звітності..584
14.3. Організація складання та подання податкової звітності 593
14.4. Відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) та помилки в податкових деклараціях.....597
14.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю 600
14.6. Тести.....601
Додаток до теми 14. Табель-графік складання та подання звітності за податками та внесками і зборами до фондів 605
ТЕМА 15. ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ 608
15.1. Сутність та класифікація статистичної звітності.....608
15.2. Регламентація складання та подання статистичної звітності.....610
15.3. Організація отримання показників для заповнення форм статистичної звітності 613
15.4. Строки зберігання статистичної звітності.....615
15.5. Відповідальність за якість та своєчасність подання статистичної звітності.....618
15.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю 621
15.7. Тести.....621
ТЕМА 16. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й КОНТРОЛЮ 625
16.1. Нормативні та методологічні засади організації управлінського обліку на підприємстві 625
16.2. Організація управлінського обліку.....626
16.3. Організація отримання та використання управлінської інформації 627
16.4. Організація внутрішнього контролю.....631
16.5. Організація економічного аналізу 633
16.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю 637
16.7. Тести.....638
ТЕМА 17. РАЦІОНАЛІЗАЦІЯ ПРАЦІ У БУХГАЛТЕРІЇ ТА ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....640
17.1. Паспортизація та атестація робочих місць працівників бухгалтерії....640
17.2. Планування перспективного розвитку організації бухгалтерського обліку.....642
17.3. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку.....647
17.4. Питання для самопідготовки та самоконтролю 648
17.5. Тести.....649
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....652

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік є важливим елементом економічної системи, без знання якого неможливе ефективне управління підприємством. Він є одним із головних джерел інформації про виробничу й фінансово-господарську діяльність підприємств і їх об'єднань, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень. Проте лише налагоджена система бухгалтерського обліку дає змогу отримати необхідну інформацію для забезпечення управління господарською діяльністю підприємства. Отримана з бухгалтерського обліку інформація аналізується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень, а тому неналежна її якість може призвести до неправильних висновків та прийнятих рішень. Крім того, бухгалтерська інформація забезпечує контроль за збереженням активів підприємства, за господарською діяльністю, у зв'язку з чим є важливим засобом зміцнення фінансового стану підприємства.

Ефективне функціонування будь-якої системи, у тому числі й системи бухгалтерського обліку, забезпечують такі основні складові:

1) кадрова;
2) матеріальне забезпечення;
3) інформаційна;
4) організаційна.

При цьому організаційна забезпечує найбільш оптимальне поєднання перших трьох складових, що і забезпечує ефективне функціонування системи. Не зменшуючи значення перших трьох складових, слід зазначити, що саме організація забезпечує переважну частку успіху.

Нормативними актами України регулюється лише незначна частина організації на підприємствах бухгалтерського обліку. Переважну більшість організаційних питань вирішують підприємства самостійно. Проте це не зменшує її значення, а лише підкреслює всю складність цієї проблеми, яку необхідно вирішувати в науковому, методологічному та практичному аспектах.

Організація обліку – це складний процес, дію якого мають забезпечувати висококваліфіковані спеціалісти – організатори обліку на підприємствах. Це спеціалісти широкого профілю, які, крім глибоких знань з бухгалтерського обліку, вміють працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для формування компетентних суджень і прийняття обґрунтованих рішень тощо.

У пропонованому навчальному посібнику автори намагались викласти питання організації обліку як у науковому, так і в методологічному та практичному аспектах, спираючись на досвід попередників та свій власний досвід роботи у бухгалтеріях підприємств та викладання дисципліни.

Навчальний посібник розрахований насамперед на студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за спеціальністю "Облік і оподаткування". Корисну інформацію з підручника можуть отримати також бухгалтери-практики, керівники підприємств, викладачі дисципліни, менеджери.

Тема 1
ОСНОВНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Поняття організації бухгалтерського обліку: предмет і метод

Із розвитком ринкової економіки ускладнюються внутрішньогосподарські 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 і стратегічного порядку. Переважну частину інформації, особливо для прийняття оперативних та тактичних рішень, надає система бухгалтерського обліку. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, значною мірою залежить якісний рівень прийнятих управлінських рішень. Питаннями організації бухгалтерського обліку на підприємстві, установі, організації займається наука організація бухгалтерського обліку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» питання організації обліку належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку й забезпечення відображення фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, зберігання та обробку документів, регістрів і звітності протягом встановленого нормативними документами строку несе власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством згідно з чинним законодавством і установчими документами.

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що підприємство самостійно вибирає форми його організації:

— введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби як самостійного структурного підрозділу, 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 підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності;

— самостійне ведення бухгалтерського обліку і 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).

Обов'язковим є створення бухгалтерської служби (не менше ніж 2 особи на чолі з головним бухгалтером) підприємствами, що становлять суспільний інтерес. Ця вимога не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування.

Підприємство самостійно:

— визначає за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. **Облікова політика** – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Підприємство має висвітлювати облікову політику обґрунтуванням: принципів оцінки статей звітності, методів обліку за окремими статтями звітності, відсутності змін в обліковій політиці. Будь-які зміни в обліковій політиці, що мають суттєвий вплив на показники звітного або майбутніх періодів, мають бути описані із зазначенням їх причин та змін у відповідних статтях;

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

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

— затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

— може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділи й інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік із наступним включенням показників до фінансового звіту підприємства;

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

Організація бухгалтерського обліку – це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу. Організацію бухгалтерського обліку можна визначити також як науково обґрунтовану сукупність умов, за яких найбільш економно й 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.

На організацію бухгалтерського обліку впливає багато факторів нормативного, економічного, соціального та екологічного характеру. У загальному плані організацію бухгалтерського обліку можна представити схемою, наведеною на рис. 1.1.

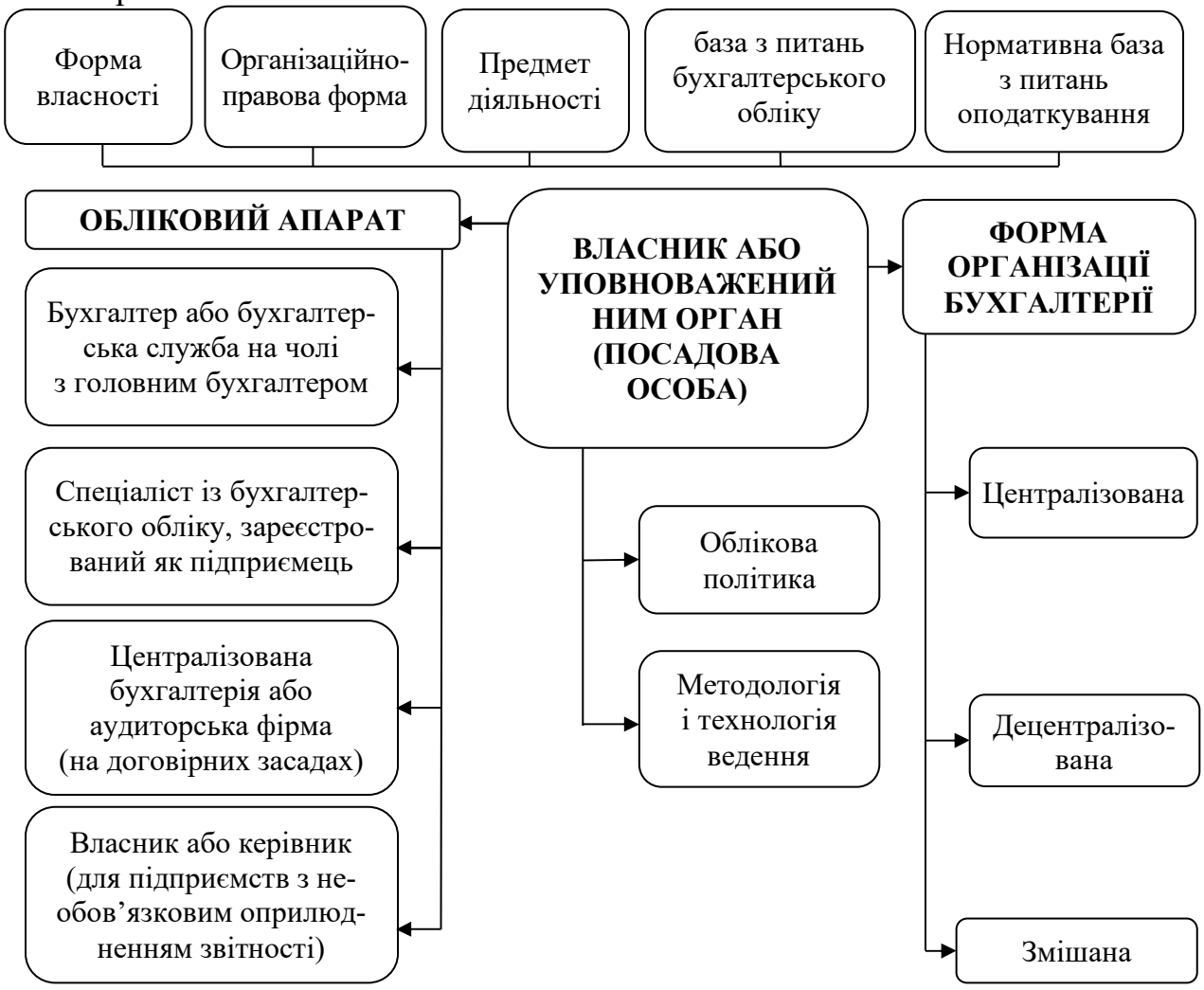


Рис. 1.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Організація обліку має бути раціональною, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах часу і засобів праці.

Основними передумовами раціональної організації обліку на підприємстві є такі:

— урахування організаційної структури підприємства, особливостей застосовуваної техніки і технології, організації виробництва. Урахування організаційної структури підприємства, умов роботи його виробничих підрозділів, постачальницької і збутової діяльності забезпечує правильну організацію обліку господарських процесів, встановлення взаємовідносин окремих підрозділів підприємства з бухгалтерією, визначення порядку документування господарських операцій і документообігу, реєстрації господарських операцій у системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку,

методики калькулювання собівартості продукції, порядок узагальнення облікової інформації. Одночасно визначають також технічні засоби одержання облікової інформації, використання обчислювальної техніки, склад і кваліфікацію облікового персоналу та інші конкретні умови ведення обліку на підприємстві;

— визначення характеру й обсягу інформації, необхідної для обґрунтування оперативних, тактичних і стратегічних рішень. В умовах ринкової економіки підприємства здійснюють свою діяльність самостійно, але за умов конкуренції, за якої їхні самостійні дії обмежуються можливістю кожного з них впливати на загальні умови обігу товарів на ринку. При цьому підприємство повинно стимулювати виробництво саме тих товарів, яких потребують споживачі. Для ринкової економіки притаманними є такі процеси і явища, як конкуренція, вільне ціноутворення, що складаються під впливом витрат, попиту або на їх поєднанні. У зв'язку з цим виникає потреба в організації такого управлінського обліку, який, будучи часткою бухгалтерського обліку, виконував би завдання, пов'язані з управлінням як підприємством в цілому, так і внутрішніми підрозділами, починаючи з етапу проєктування нового товару і закінчуючи його реалізацією. Оскільки така інформація забезпечується за допомогою бухгалтерського обліку, то головним бухгалтером разом із керівниками всіх підрозділів підприємства повинно бути завчасно визначено обсяг інформації, її зміст і строки подання. Графік подання обліково-аналітичної інформації із зазначенням посадових осіб, які несуть відповідальність за об'єктивність і своєчасність її надання, затверджується керівником підприємства;

— урахування законодавчих і нормативних актів щодо здійснення підприємницької діяльності, обліку і звітності. Бухгалтерський облік на підприємствах і в організаціях є складовою ланкою в загальній системі національного обліку, а тому він повинен здійснюватися відповідно до чинних законів та інших нормативних документів, що регулюють підприємницьку діяльність та ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. Дотримання чинного законодавства забезпечує єдність методології обліку й одержання звітної інформації, необхідної для контролю, аналізу й оперативного управління як окремим підприємством, так і економікою країни загалом, а також убезпечує від накладення на підприємство фінансових санкцій;

— встановлення облікових відносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства. Бухгалтерія, як складова частина управлінського апарату, тісно взаємопов'язана з усіма виробничими підрозділами та службами підприємства. Вона одержує від них потрібну для обліку й контролю документацію і водночас забезпечує їх економічною інформацією про результати їхньої роботи. Ці відносини визначають організацію бухгалтерського обліку, яка може бути централізованою або децентралізованою. Застосування централізованої або децентралізованої системи бухгалтерського обліку залежить від конкретних умов роботи окремих підприємств або об'єднань, ступеня їхньої оперативної самостійності та орга-

нізаційно-територіальної відокремленості. На підприємствах із територіально й організаційно відокремленими підрозділами (філіали, дочірні підприємства тощо) застосовують децентралізований облік, при якому всі роботи виконуються обліковим апаратом цих підрозділів. Тут не тільки оформляють первинні документи, а й опрацьовують їх, ведуть синтетичний і аналітичний облік господарських операцій у системі рахунків, складають баланс, який відображає майнове становище підрозділу, та інші форми звітності, що показують виконання встановлених для нього планових завдань. Звітність здається до бухгалтерії головного підприємства (об'єднання, асоціації, концерну тощо). Функції бухгалтерії головного підприємства при децентралізованому обліку обмежуються перевіркою і зведенням показників звітності цих підрозділів. Основна перевага децентралізованого обліку – наближення облікових працівників до місця здійснення господарських операцій, що посилює контроль за документальним оформленням операцій і забезпечує використання облікової інформації для оперативного управління. Проте затрати на утримання облікового апарату більші. Крім того, за такої організації обліку послаблюється поточний контроль бухгалтерії головного підприємства за роботою на місцях, оскільки первинні документи до бухгалтерії не передаються, а звітність подається наприкінці місяця.

При централізованому обліку в бухгалтерії головного підприємства ведеться весь синтетичний і аналітичний облік на підставі документів, які у встановлені строки здаються підрозділами підприємства, а також складається звітність. Це дає змогу раціональніше розподілити роботу між обліковими працівниками відповідно до їхньої кваліфікації, ефективніше використовувати обчислювальну техніку, підвищувати якість обліково-аналітичної інформації, сприяти економії коштів для ведення обліку за рахунок використання оптимальної кількості висококваліфікованих працівників.

Організація обліку і технологія обліку тісно пов'язані. **Технологія бухгалтерського обліку** – це процес обробки облікових даних, що виступає послідовною сукупністю окремих етапів, які об'єднують упорядковані в часі взаємопов'язані стадії, виконання яких є необхідним і достатнім для отримання потрібної облікової інформації [1].

Метою дисципліни організація бухгалтерського обліку є формування знань про раціональну організацію системи отримання і опрацювання економічної інформації для її використання в процесі прийняття управлінських рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами.

Наука про організацію бухгалтерського обліку перебуває на перетині багатьох економічних дисциплін, які є одночасно її базою, і водночас дозволяє їм активно розвиватись. Насамперед це такі дисципліни:

— бухгалтерський облік;

— фінансовий облік;

[1] Боцян Т. В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект : автореф. дис. … канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. Київ, 2005. 20 с.

— облік за видами економічної діяльності;
— управлінський облік;
— аудит;
— економіка підприємств;
— менеджмент;
— аналіз;
— статистика;
— контроль і ревізія;
— господарське право;
— наукова організація праці;
— ергономіка тощо.

Ця наука є узагальнюючою з погляду організації, сприяє більш ефективному використанню накопичених цими дисциплінами знань з метою формування суджень і прийняття обґрунтованих рішень.

Основоположними питаннями для кожної науки є вчення про предмет і метод. Організація бухгалтерського обліку – наука історична, предмет і метод якої на кожному етапі розвитку суспільства постійно вдосконалювалися.

Предметом дисципліни організація бухгалтерського обліку є система обліку, контролю і аналізу підприємства, установи, організації.

Метод дисципліни – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких досягається вирішення її завдань. При цьому використовуються як загальнонаукові методи діалектичного пізнання (індукція, дедукція, аналіз, синтез, аналогія тощо), так і специфічні способи і прийоми (економіко-статистичні, спостережень, анкетування, графічний, проєктування, розрахунковий тощо).

Методологічне керівництво організацією бухгалтерського обліку в Україні здійснює Міністерство фінансів України, при якому створено **Департамент методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності.** На громадських засадах при департаменті діє **Методологічна рада з бухгалтерського обліку,** яка складається з висококваліфікованих наукових працівників, спеціалістів міністерств та інших центральних органів, органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій, бухгалтерів і аудиторів. Методологічна рада з питань бухгалтерського обліку вирішує такі питання:

— організація розробки й розгляду проєктів національних положень (стандартів) з ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

— удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;

— методологічне забезпечення впровадження сучасної обчислювальної техніки, збору й обробки обліково-економічної інформації;

— розроблення рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації облікових працівників.

1.2. Задачі організації бухгалтерського обліку

Задачами, які вирішуються наукою про організацію бухгалтерського обліку, є такі:

- визначення сутності організації бухгалтерського обліку та його місця у виконанні завдань підприємства;
- теоретичне обґрунтування предмету дисципліни;
- розробка методик організації бухгалтерського обліку;
- розробка вимог до організації робочих місць працівників бухгалтерської служби;
- обґрунтування та розробка норм праці працівників бухгалтерії;
- обґрунтування та розробка комплексних системних зв'язків працівників бухгалтерії з іншими економічними службами (контрольними, аналітичними) та іншими центрами відповідальності;
- обґрунтування та розробка рекомендацій з впровадження інновацій з організації бухгалтерського обліку, контролю та аналітичних служб.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є керівники підприємства – директор і головний бухгалтер. **Об'єкт** — обліковий процес, його технічне, інформаційне та організаційне забезпечення, праця виконавців.

1.3. Етапи та елементи організації бухгалтерського обліку

Організація бухгалтерського обліку складається із трьох взаємопов'язаних етапів:

- методичного;
- технічного;
- організаційного.

Методичний етап – це вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, тобто вибір системи певних способів і прийомів, що дозволяють бухгалтерському обліку здійснювати свої функції (документація і інвентаризація, рахунок і подвійний запис, оцінка й калькуляція, баланс і звітність).

Технічний етап – це вибір оптимальної форми бухгалтерського обліку, що найбільш повно відповідає галузі та масштабу підприємства. Він полягає у виборі способу обробки облікових даних (вручну чи комп'ютеризовано), розробленні переліку і форм облікових регістрів, встановленні порядку здійснення і перенесення записів у регістрах.

Організаційний етап – це організація роботи облікового апарату. Він поєднує такі чинники:

- встановлення найбільш економної та ефективної системи обліку (централізована або децентралізована);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками);
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт, визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;

- набір кадрів та їх навчання;
- організація робочих місць бухгалтерів;
- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії;
- організацію матеріального, інформаційного й технічного забезпечення облікових працівників;
- мотивацію працівників бухгалтерії;
- встановлення правильного і точного обліку роботи працівників і контроль за виконанням ними функцій;
- організацію архіву бухгалтерських документів;
- організацію безпеки та захисту облікової інформації.

Організація бухгалтерського обліку як цілісна наука включає в себе елементи (складові). **Елементи організації бухгалтерського обліку –** це її складові частини, які визначають організацію бухгалтерської служби та забезпечують виконання бухгалтерським обліком його функцій. **Елементи організації бухгалтерського обліку поділяються на 2 основні групи:**

— елементи, які визначають організацію бухгалтерської служби;

— елементи, які забезпечують виконання функцій бухгалтерського обліку.

Структура груп елементів бухгалтерського обліку наведена на рис. 1.2.

Організація бухгалтерського обліку залежить також від обсягу облікових робіт та політики бухгалтерського обліку, яку провадить підприємство.

Однією з важливих передумов раціональної організації обліку є розробка плану організації бухгалтерського обліку, яким визначається зміст, послідовність і строки виконання облікових робіт на підприємстві, порядок одержання інформації, складання і подання звітності.

План організації бухгалтерського обліку має містити:

- план звітності;
- план документації і документообігу;
- план рахунків та їх кореспонденцію;
- план інвентаризації;
- план технічного оформлення облікової інформації.

План звітності – це перелік форм встановленої звітності, строки її складання і подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається відповідним органам, так і внутрішня. План зовнішньої звітності ґрунтується на нормативно-правових актах держави та її уповноважених органів. Форми і строки складання внутрішньої звітності, необхідної для управління і контролю, визначаються керівником підприємства й головним бухгалтером.

Зміст звітності, порядок її складання і подання є вихідною базою при плануванні всієї облікової роботи і значною мірою визначає організацію поточного, фінансового й управлінського обліку. Складання відповідних форм звітності й оперативно-аналітичної інформації закріплюються в плані за конкретними виконавцями.

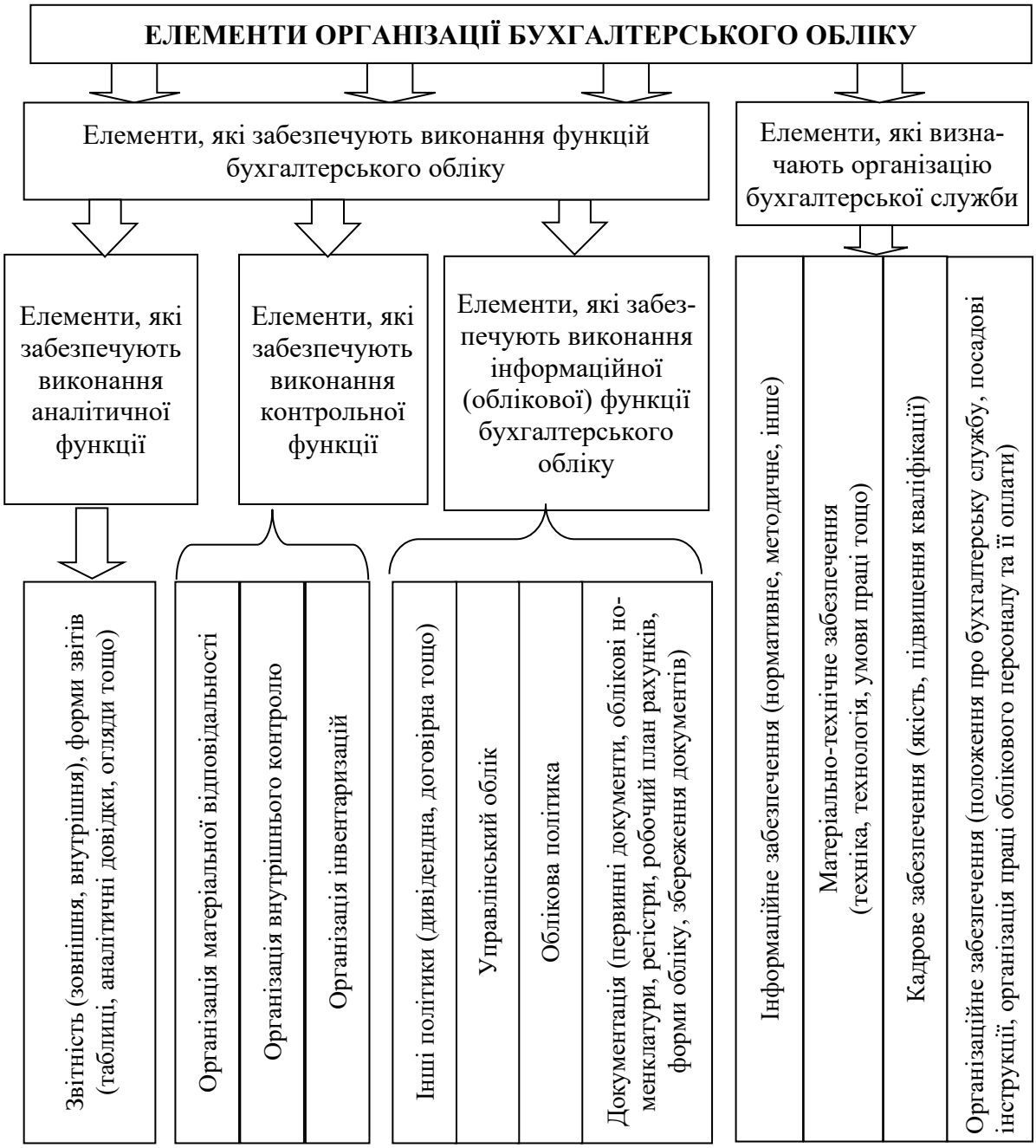


Рис. 1.2. Класифікація елементів організації бухгалтерського обліку за організаційними складовими та функціями бухгалтерського обліку

План документації і документообігу складається на підставі переліку типових і спеціалізованих форм документів, встановлених для підприємств відповідної галузі. Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства документами з урахуванням специфіки його діяльності, а також визначення послідовності проходження документів за всіма стадіями облікового опрацювання.

План рахунків та типова їх кореспонденція. Відповідно до типового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій на підприємстві складають власний план рахунків бухгал-

терського обліку, з урахуванням особливостей діяльності й отримання необхідної інформації для управління та звітності. Враховуючи те, що при відображенні ряду господарських операцій можливі різні алгоритми, затверджуються також єдині алгоритми відображення однорідних господарських операцій. При цьому має передбачатись максимальна можливість прямого вибору інформації для податкової, статистичної та внутрішньої звітності за даними бухгалтерського обліку.

План інвентаризації передбачає строки, порядок і обсяги проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та інших активів підприємства, а також зобов'язань за розрахунками з різними дебіторами і кредиторами. Цим планом передбачаються як повні інвентаризації, так і часткові, визначаються орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки раптових інвентаризацій не повинні бути завчасно відомі матеріально відповідальним особам. План інвентаризації складають так, щоб інвентаризація в одній ланці підприємства не спричиняла порушення нормальної роботи інших його ланок. При складанні плану інвентаризації керуються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.

План технічного оформлення обліку передбачає детальну характеристику форми, за якою має вестися бухгалтерський облік на підприємстві, перелік і порядок ведення облікових регістрів, а також заходи щодо раціональної організації облікового процесу, і насамперед, – за рахунок забезпечення й ефективного використання сучасних засобів обчислювальної техніки.

Як і будь-яка інша наука, організація бухгалтерського обліку базується на власних принципах. **Принципи організації бухгалтерського обліку** – це основоположні правила, відповідно до яких повинен бути побудований підрозділ підприємства (організації), який здійснює функції бухгалтерського обліку та які повинні бути покладені в основу його функціонування. Вони мають бути сформульовані на підставі норм права та загальновизнаних норм практики, а також відображати об'єктивні закономірності і відносини суспільно-політичної природи та визначати зміст, організаційну структуру та життєдіяльність компонентів системи бухгалтерського обліку.

Серед основних принципів організації бухгалтерського обліку виділяють:

— принцип системності означає, що організація бухгалтерського обліку розглядається як єдина цілісна система, усі елементи якої працюють паралельно та взаємно узгоджені;

— принцип відповідності цілям організації передбачає пристосування будови та функцій бухгалтерського обліку до певних цілей організації;

— принцип економічності полягає у забезпеченні ефективної організації обліку і контролю при мінімальних затратах;

— принцип гнучкості передбачає можливість оперативної адаптації облікового процесу до змін зовнішнього та внутрішнього середовища;

— принцип паралельності передбачає одночасне паралельне виконання облікових процедур стосовно різних за змістом господарських операцій, здійснюваних суб'єктами господарювання;

— принцип безпечності вимагає контролю та самоконтролю достовірності бухгалтерських записів та звітності;

— принцип постійного удосконалення полягає в постійному підвищення кваліфікації облікових працівників, застосуванні в обліковому процесі прогресивних технології та організації;

— принцип відповідальності передбачає розподіл праці у обліковому апараті та відповідальність працівників;

— принцип стабільності (надійності) означає, що система повинна стабільно виконувати свої функції в межах допустимих відхилень;

— принцип законності передбачає використання в роботі бухгалтерії загальних законів економіки та управління.

1.4. Організація інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку

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

Систему управління обліком в Україні можна представити схемою, наведеною на рис. 1.3. Кожним рівнем управління обліком створюється певна нормативна та методична база стосовно його ведення, цілей і задач.

Рис. 1.3. Загальна схема управління обліком в Україні

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

Третій рівень управління передбачає передусім розробку загальної методологічної бази та методичної бази, яка враховує особливості галузей економіки та вимоги нормативних документів першого та другого рівня управління. Відповідальність за невиконання цих документів, якщо не порушуються вимоги нормативних актів першого та другого рівня, відсутня.

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

Крім нормативно-методологічної бази з ведення бухгалтерського обліку, при його організації широко використовується і позаоблікова інформація. Найбільший обсяг позаобліковоі інформації використовується при розробці пропозицій з прийняття стратегічних управлінських рішень. До позаобліковоі інформації, яку використовує система бухгалтерського обліку, належать:

- соціальна інформація;
- екологічна інформація;
- різноманітна наукова, технічна і технологічна інформація тощо.

Висока потреба системи бухгалтерського обліку в її інформаційному забезпеченні висуває до нього певні вимоги (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Вимоги до інформаційного забезпечення обліку

Вимоги	**Характеристика**
Ефективність інформації	Система інформації повинна вимагати мінімум затрат на збирання, обробку, зберігання та використання даних, забезпечуючи усі потреби аналізу та управління
Об'єктивність інформації	Інформація повинна відповідати дійсності, бути достовірною, об'єктивно відображати господарські факти, явища і процеси
Єдність інформації	Інформація може надходити з різноманітних джерел (нормативних, облікових, позаобліковых), а тому необхідно усунути відокремленість та дублювання різних джерел інформації — кожне економічне явище має реєструватись лише один раз
Аналітичність інформації	Інформація має відповідати потребам менеджерів, тобто забезпечувати надходження даних саме про ті напрями діяльності, за які вони відповідають та з деталізацією, необхідною для всебічного вивчення економічних явищ та процесів, виявлення впливу факторів і визначення резервів господарювання
Оперативність інформації	Потрібна інформація повинна надходити до аналітика якомога швидше, що дає можливість оперативно впливати на хід виробничого процесу, результати господарської діяльності

Інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку можна отримувати з багатьох джерел. Перелік основних джерел отримання інформації та її орієнтовна вартість (станом на січень 2021 року) наведені в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Основні джерела отримання зовнішньої інформації для забезпечення системи бухгалтерського обліку

Джерела інформації	**Переваги**	**Недоліки**	**Вартість**
1. Семінари	— ефективність; — аналітичність; — можливість обґрунтувати і вирішити всі цікаві питання водночас; — наочність	— велика вартість; — обмеженість часу;	Відеосемінари від 4,63 $ Одноденний офлайн-семінар від 35,54 $ Триденний офлайн-семінар від 46,32 $
2. Відвідування бібліотеки	— достатньо дешевий спосіб; — об'єктивність інформації	— максимум затрат на збирання, обробку; — вимагає багато часу; — обмеженість інформації	Читацький квиток 2,15 $
3. Підписка на періодичні видання	— зручність; — об'єктивність; — достовірність; — вчасність	— відсутність єдності та аналітичності інформації; — велика вартість; — неоперативність	Вартість підписки на півроку газети "Все про бухгалтерський облік" —17,23 $ на міс.
4. Консультаційні послуги спеціалізованих фірм	— об'єктивність; — цілісність	— неоперативність; — висока вартість	Консультація 8,98 $ за годину
5. Використання електронних інформаційних CD	— доступність; — невелика ціна; — можливість тимчасового користування; — об'єктивність; — зручність; — систематизація; — автоматичний пошук	— неоперативність (оновлюється звичайно 1 раз на місяць); — відсутність постійної наявності; — обмеженість інформації	Вартість диску від 16,16 $
6. Послуги інтернет-зв'язку	— оперативність; — ефективність; — інтерактивне спілкування; — використання телеконференцій; — пошук інформації за ключовими словами; — найбільша кількість інформації	— залежність від фірм-провайдерів; — можливість зараження вірусами та розлад системи; — труднощі пошуку у великому обсязі інформації	Абонентна плата в середньому за місяць складає від 5,37 $ (безліміт)

Усі способи інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку мають право на існування. Однак використанням одного способу обмежуватись не варто, адже кожен спосіб має як переваги, так і недоліки. Визначальними факторами при виборі способів отримання інформації є її ціна, своєчасність та повне задоволення вимог системи бухгалтерського обліку.

1.5. Діджиталізація бухгалтерського обліку

Діджиталізація – це загальний термін для позначення цифрової трансформації суспільства та економіки, що характеризується цифровими технологіями та інноваціями в цифровому бізнесі.

Останнім часом обчислювальна техніка перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування комп'ютерної техніки дозволяє прискорити обробку облікової інформації та передачу її за всіма напрямами. Поряд з обліковою інформацією з допомогою комп'ютера можна отримувати оперативно та вчасно всю інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку, а тому однією з вирішальних складових матеріально-технічного забезпечення бухгалтерського обліку є його комп'ютеризація та програмне забезпечення.

Сучасні розвинені програмні бухгалтерські системи мають забезпечувати такі можливості аналітичного обліку:

1. Багаторівневий бухгалтерський облік, тобто розподіл групи аналітичних ознак на підгрупи. Підприємства мають змогу одночасно вести синтетичний та аналітичний облік основних засобів, нематеріальних активів, матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, за видами витрат, постачальниками і покупцями, товарами, підзвітними особами на кількох аналітичних рівнях, а також формувати розгорнуті звіти за останнім рівнем з проміжними підсумками за вищими рівнями та вільні звіти за будь-яким рівнем, звіти за будь-якою групою аналітичних ознак тощо.

Наприклад, бухгалтерська програма «Янус» підтримує до чотирьох рівнів аналітики, «Інфо-Бухгалтер» – до п'яти, «1С» – до десяти, SoNet (ТОВ «Баланс», Дніпропетровськ) та «Турбо-Бухгалтер» – необмежено.

2. Багатовимірний бухгалтерський облік, аналіз рахунка (групи рахунків) за декількома незалежними ознаками, що дає змогу аналізувати рахунок (або групу рахунків) за такими ознаками, як постачальники і товари, підзвітні особи та інструменти тощо. Зокрема в програмі «1С: Бухгалтерія» підтримується до п'яти розрізів аналізу. У програмному комплексі «Акцент-бухгалтерія» існує можливість використання таких аналітичних ознак, як дата, номер документа, кореспонденти-одержувачі, кореспонденти-відправники, об'єкти обліку, замовлення або їхні групи.

3. Введення, крім стандартних, додаткових реквізитів до аналітичних ознак, що означає можливість указування, наприклад, для групи аналітичних ознак **Співробітники** реквізитів: паспортні дані (для автоматичного занесення у прибуткові та видаткові касові ордери), адреси, телефони, дати

народження, оклади (для розрахунку зарплати) тощо. Для організацій можна вказувати банківські реквізити (для формування платіжних доручень), адреси, телефони, ПІБ директора і бухгалтера (для автоматичного формування договорів).

За функціональними можливостями бухгалтерські програми поділяються на такі класи:

1. Мінібухгалтерія. До цього класу належать програми, призначені для використання одним чи декількома працівниками в бухгалтеріях невеликих підприємств. Такі програми не мають чіткої спеціалізації за ділянками обліку. Вони реалізують функції ведення синтетичного і підсумкового аналітичного обліку, дозволяють вводити господарські операції й обробляти їх (сортувати, здійснювати пошук необхідної інформації тощо), формувати невеликий набір первинних документів та звітних форм.

2. Інтегрована бухгалтерська система. Інтегрована ІС (інтегрована система) бухгалтерського обліку відрізняється повним складом облікових функцій, використовує єдину централізовану базу даних (розподілене зберігання даних здебільшого не потрібне). Підтримується повний цикл обробки облікової інформації – від моменту реєстрації первинних облікових документів до формування зведеної звітності й підсумкових даних. Виконується налагодження робочого плану рахунків, довідників аналітичного обліку, алгоритмів облікової політики (метод списання собівартості, методи амортизації основних засобів та ін.), зручні і прості для кінцевих користувачів інструментальні засоби та засоби налаштування:

— константи, що впливають на алгоритми роботи програми;
— генератор екранних форм;
— генератор звітів;
— мова запитів високого рівня та ін.

Питання захисту, адміністрування, санкціонований доступ до бази даних вирішені на середньому рівні, оскільки вони не є першочерговими завданнями (обмежена кількість користувачів, розміри бази даних незначні). Для простоти експлуатації та супроводу програми встановлюються на одному комп’ютері. За наявності декількох комп’ютерів інформаційний обмін між ними можливий за допомогою проміжних носіїв у режимі експорт/імпорт проводок або по мережі. Підсумкова обробка облікових даних і формування бухгалтерських звітів виконується на центральному комп’ютері.

3. Бухгалтерський конструктор – бухгалтерська система з розширеними інструментальними можливостями. Такі програмні системи являють собою універсальну заготовку, з якої за допомогою налаштування можна зробити програму для певного застосування (у певній фірмі). Програма включає спеціальну вбудовану процедурну мову (макромову), засоби налаштовування і має гнучку модульну архітектуру. Адаптація програми до конкретних умов обліку може здійснюватись або самим користувачем, або дилером розробника.

4. Бухгалтерський комплекс – це сукупність програм, що реалізують функції як окремих розділів обліку, так і бухгалтерського обліку загалом. Бухгалтерський комплекс реалізується як комплекс АРМ (автоматизоване робоче місце) відповідних основних розділів або ділянок бухгалтерського обліку й передбачає мережеві засоби обміну даними між окремими АРМ та об'єднання інформації для зведення балансу, одержання синтетичних вихідних форм і формування звітності. Він підтримує аналітичний облік у натурально-вартісному вимірі й аналітичний облік із розгорнутим відображенням залишків, надає можливість одночасної роботи з АРМ декільком користувачам, може включати елементи управління, аналізу, виробничого обліку тощо.

Комплекси бухгалтерських АРМ орієнтовані здебільшого на бухгалтерії середніх і великих підприємств із чисельністю бухгалтерів більше п'яти осіб і явно розподіленими між ними функціями. Характерною рисою комплексу АРМ є модульна структура побудови, тобто робота окремих АРМ може бути організована як на одному комп'ютері, так і на різних машинах, об'єднаних у локальну обчислювальну мережу.

Підсистеми зведеного обліку в комплексах бухгалтерських АРМ подібні з мінібухгалтеріями. Відмінність полягає в тому, що в АРМ зведеного обліку обов'язково повинні бути засоби прийому проводок від інших локальних АРМів, які входять у комплекс. У мінібухгалтеріях зазвичай обмежуються функціями прийому-передачі інформації від робочих місць, де встановлена та ж програма.

5. Бухгалтерія-Офіс – бухгалтерська підсистема у складі системи автоматизації управління підприємством. Компонентами системи є: функціонально повна система бухгалтерського обліку, підсистеми планування, управління, діловодства, елементи аналізу та прийняття рішень тощо. Бухгалтерська підсистема у цій системі не є головною, більшого значення набуває підтримання функцій і задач управління. Ця система дозволяє також оптимізувати збут продукції, управляти закупівлями сировини, забезпечує правову підтримку бізнесу.

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

7. Системи обліку у міжнародних стандартах – системи, що забезпечують підтримання як вітчизняних, так і найбільш поширених західних стандартів обліку та звітності (GAAP, IAS), підтримують декілька мов і валют, найбільш поширені форми внутрішньофірмової звітності тощо. Насамперед таким вимогам мають відповідати системи, призначені для інофірм і спільних підприємств. Міжнародні системи є розробками іноземних фірм, але підтримуються місцевими дистриб'юторами. На 80-90 % вони задовольняють основні вимоги кожної країни, а інша частина підлягає модифікації відповідно до місцевих умов. Особливості цих програм:

— багатомовність (10-15 мов);

— модальність, тобто нарощування можливостей програми за допомогою нових модулів, придбаних за додаткову плату;

— широкі можливості не тільки у сфері бухгалтерського обліку, але й у сфері закупівель, продажів, управління проєктами й ін.;

— нові сервісні можливості (наприклад, робота програми по таймеру дозволяє виконати тривалу обробку даних у нічний час).

Найбільш відомі з цих програмних комплексів: Scala (Швеція), Platinum (США), якою нині в Україні користуються понад 200 клієнтів.

8. Консультаційні бухгалтерські системи – системи для зберігання та регулярного оновлення баз нормативних документів і роботи з ними. Представниками таких систем є: Динай, Ліга: Закон (спільний проєкт «Лабораторії Форт» і ІАЦ «Ліга»), Інфодиск, АІС-консультант, НАУ-експерт та інші. Користування названими системами платне.

Консультаційні бухгалтерські системи розраховані, як правило, на широке коло спеціалістів: керівників підприємств, юристів, бухгалтерів, менеджерів із персоналу тощо. Вони містять повну законодавчу базу, словники, довідники, каталоги правової тематики, а також тематичні підрозділи. Наприклад, НАУ-експерт містить спеціалізовані підрозділи: «Бухгалтерський облік, звітність», «Кадрове діловодство», а за спеціальним замовленням – аналітичний електронний журнал «Дебет-Кредит». Практично всі консультаційні системи дозволяють контекстний пошук, прямі та зворотні гіпертекстові посилання на документи. Крім правових документів, консультаційні інформаційні системи містять також статті за тематиками.

За способом організації бухгалтерські програми можуть бути поділені на такі групи:

1. Бухгалтерські системи з традиційною (класичною) схемою побудови. Системи складаються з модулів (АРМ), що відповідають ділянкам бухгалтерського обліку: облік основних засобів, складський облік, облік банківських операцій тощо. У кожному АРМ зібрано всі функції відповідної ділянки: в АРМ банківських операцій – оформлення платіжних документів, реєстрація виписок банку, формування журналів-ордерів, оборотно-сальдових відомостей тощо; в АРМ обліку основних засобів – функції ведення картотеки, розрахунку амортизації, формування інвентаризаційних відомостей та ін. Здебільшого в усіх таких програмах існує АРМ головного бухгалтера, в якому збираються всі проведення з основних АРМ, формуються документи внутрішньої і зовнішньої звітності. До інформаційних систем цього класу висуваються такі вимоги: повнота представлення функцій в АРМ (виконання всіх функцій ділянки обліку без потреби переходу до іншого АРМ); підтримання взаємозв'язків між АРМ.

2. Системи із зосередженням в АРМ однорідних дій (видова схема). У таких системах в окремому АРМ збираються всі дії з оформлення первинних документів незалежно від того, до якої ділянки обліку вони нале-

жать, в іншому АРМ – усі операції з проведення, у третьому – формування всіх звітів тощо. Задачі бухгалтерського персоналу зводяться до регулярного оформлення первинних документів, з одного боку, і розвитку аналітичного обліку – з іншого. За такої побудови системи значну роль відіграє механізм фільтрації. Наприклад, для одержання інформації за рахунками слід відфільтрувати їх з усього списку первинних документів.

3. Бухгалтерські програми з прив'язкою до журналу господарських операцій (журнальний спосіб). У такій програмі користувач починає роботу з журналом господарських операцій, а решта дій є похідними. Такий підхід зручний для малих підприємств, але зумовлює необхідність частої фільтрації даних у разі великого обсягу і різноплановості звітної інформації.

4. Системи з гнучким механізмом побудови містять засоби налаштування програми за допомогою спеціальних макромов. Так, система «Інтегратор» поставляється з класичною схемою організації, але містить засоби створення нових АРМ, у тому числі однотипних, кожен з яких буде незалежним від решти.

5. Корпоративні інформаційні системи (КІС), або інтегровані системи управління підприємством (ІСУП). На основі інтеграції інформаційних систем різного призначення за допомогою комп'ютерних мереж на підприємстві створюються корпоративні інформаційні системи (КІС) або інтегровані системи управління підприємством (ІСУП). Такого роду системи також позначають, як ERP-системи (*Enterprise Resource Planning* – планування ресурсів підприємства). Вони охоплюють всі області діяльності підприємства: планування (прогнозування), управління продажами, планування виробництва, управління запасами, планування потреби в сировині, планування виробничих потужностей, управління виробництвом, управління закупівлями, управління фінансами, управління персоналом тощо. ERP-системи задовольняють більшості запитів як середніх, так і великих підприємств. Вони можуть працювати з різними операційними системами (Windows NT, UNIX, Solaris, AIX тощо) і системами управління базами даних (Oracle, Informix).

Аналіз можливостей окремих комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку представлено в таблиці 1.3.

Впровадження ERP-системи дозволяє:

— автоматизувати рутинні бізнес-процеси, планування потреби в ресурсах, а також процеси маркетингу і продажів;

— забезпечити контроль за діяльністю підприємства;

— досягти узгодженості роботи різних підрозділів з одночасним зменшенням адміністративних витрат і усуненням проблем інтеграції даних для різних додатків;

— досягнути конкурентних переваг за рахунок оптимізації бізнес-процесів підприємства і зниження витрат;

— додатково залучити інвестиції, оскільки ERP-системи роблять бізнес підприємства більш прозорим, що підвищує довіру до нього з боку інвесторів.

Таблиця 1.3

Аналіз можливостей окремих комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку

Програма/Можливості	**BAS Бухгалтерія**	**BAS -ПРО**	**UA-Бюджет**	**Діловод**	**IT-Enterprise: Бухгалтерія***	**SAP**
Локальна версія програми	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Мережева версія програми	Так	Ні	Так	Так	Так	Ні
"Клієнт-серверна" версія програми	Так	Так	Так	Ні	Ні	Так
Резервне копіювання та відновлення даних	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Розмежування прав доступу до даних	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Використання паролів	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Відповідність українським стандартам ведення бухгалтерського обліку	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Відповідність міжнародним стандартам ведення бухгалтерського обліку	Ні	Так	Ні	Ні	Так	Так
Введення та зберігання первинних документів	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення обліку в різних грошових та натуральних одиницях виміру	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Формування фінансової звітності	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Можливість ведення обліку декількох юридичних осіб	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Самостійне налаштування типових господарських операцій	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Введення господарських операцій вручну	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Можливість фільтрації журналу проводок	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Оновлення макетів документів та звітних форм	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Набір стандартної звітності	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Набір довільної звітності	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Ведення обліку банківських та касових операцій	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення обліку операцій з основними засобами та малоцінними необоротними активами	Так	Так	Так	Ні	Так	Так
Ведення обліку продаж	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення обліку закупівель	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення складського обліку	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення обліку виробництва	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ведення обліку розрахунків за заробітною платою	Так	Так	Так	Ні**	Так	Так
Ведення обліку податків	Так	Так	Так	Так	Так	Так
Ціна продукту	4680 грн	Збірка модулів від 1200 грн	5680 грн	Від 199 грн/міс	Від 799 грн/міс	Розраховується в момент впровадження

Примітки. 1. Розробниками наведеного програмного забезпечення представлено також програмні продукти, які мають «хмарні» версії, — «MASTER: Бухгалтерія» (основне спрямування – малий та середній бізнес; наявна стаціонарна та «хмарна» версія).

2. Наявні обмеження щодо реалізації функціональних можливостей.

Основною перевагою систем управління ресурсами є можливість прийняття оперативних управлінських рішень на основі повної, достовірної інформації завдяки створеній єдиній базі даних. Кожна така система має свої плюси та мінуси. Тому підприємство має самостійно визначитися з інформаційною системою, яка зможе забезпечити його потреби в обліку та управлінні.

Характеристика окремих ERP-систем, які використовуються в Україні наведена в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Характеристика окремих ERP-систем, які використовуються в Україні

Критерій	Інформаційна система			
	BAS: Підприємство	IT-Enterprise	"SAP ERP"	"Oracle E-Business Suite"
Виробник	Українська корпорація САБ	Українська корпорація "IT-Enterprise"	Німецька компанія "SAP AG"	Американська компанія "Oracle"
Застосування	На будь-якому підприємстві	Промислові підприємства і холдингові структури	На великих підприємствах (оборона, нафтогазовий комплекс, металургія, енергетика, телекомунікації, банківський сектор)	Важка промисловість (переважно металургія), телекомунікаційні компанії, фінансовий сектор, хімічна промисловість
Вартість ліцензії	Від 90 $	Від 300 $	Від 40 000 $	Від 8 000 $
Адаптація до змін в законодавстві	Легко адаптується	Складно адаптується	Важко адаптується	Швидка адаптація до змін
Особливості	Зручний і зрозумілий інтерфейс програми, можливість вести облік для кількох підприємств	Розробка ведеться для різних рішень в області управління бізнесом, від планування виробництва до проведення тендерів та відносин із клієнтами	Об'єднує в єдиний ланцюжок фінансовий облік, процеси виробництва, збуту, управління матеріальними потоками, планування, взаємодія з партнерами і постачальниками	Управління взаємодією з клієнтами, наданням послуг, випуском продукції, доставкою замовлень, прийманням платежів та іншими аспектами діяльності підприємства
Рівень захисту даних	Низький	Високий	Високий	Високий

Джерело: складено автором на основі вивчення ринку ERP-систем.

Наразі розширюється застосування Інтернет-технологій в роботі органів Державної фіскальної служби (далі — ДФС), що дає змогу провести автоматизацію процесів адміністрування податків, довести до мінімуму безпосереднє контактування представників ДФС з платниками, унеможливити

таке явище, як корупція в органах ДФС, а також створити зручні умови платнику для обчислення і сплати податків. Приклади WEB-технологій, що застосовуються в податкових службах України наведені в табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Сучасні вебтехнології в роботі податкових служб

№ з/п	Вебтехнології	Характеристика	Призначення, можливості
1	2	3	4
1.	«Податковий блок»	Побудовано за принципом централізованого накопичення, обробки та систематизації даних із наданням доступу до них працівникам ДФС у межах їхніх функціональних обов'язків	Призначена для забезпечення автоматизації процесів чотирьох сегментів податкового блоку та складається, відповідно, з чотирьох функціональних підсистем: 1) «Реєстрація платників податків»; 2) «Обробка податкової звітності та платежів»; 3) «Облік платежів»; 4) «Податковий аудит». Усі підсистеми функціонують на єдиній базі даних
2.	«Електронна картка»	Являє собою уніфікований платіжний засіб для обслуговування платників	В онлайн-режимі можливе отримання консультацій, подання реєстраційних даних, подання звітності, сплата податків. Відзначається високим рівнем захисту податкової інформації та проведення сплати з поточних рахунків платників
3.	«Електронна звітність»	Структурує електронну звітність за окремими платежами, і при змінах у законодавстві постійно оновлюється	Дає можливість отримати актуальну інформацію в режимі реального часу онлайн.
4.	«Електронний цифровий підпис»	Отримується в результаті криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується	Дає можливість ідентифікувати підписника. Накладається за допомогою особистого ключа та перевіряється за допомогою відкритого ключа і використовується для ідентифікації автора або підписника електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу
5.	«Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс»	Систематизована за такими темами, як оподаткування, митна справа, єдиний внесок та електронний підпис.	Дає можливість зовнішнім клієнтам вебпорталу ДФС України, а також працівникам ДФС використовувати в роботі запитання-відповіді з бази знань, нормативно-правові документи, письмові консультації

Закінчення табл. 1.5

1	2	3	4
6.	«Єдиний ВЕБ-Портал органів ДФС для інформаційної взаємодії»	Ґрунтується на позитивних тенденціях і досвіді розвинутих країн у напрямку інформаційної взаємодії платників податків з органами податкової служби. Розділи Порталу та бази даних можуть бути адаптовані для потреб платників, а також послуги, які надаються платникам податків за допомогою спеціалізованих вебсайтів, об'єднаних у Єдиний вебпортал органів ДФС	Використовується як ресурс для обслуговування платників податків, може працювати як засіб надання платникам податків електронних послуг при виконанні ними вимог податкового законодавства

Для інформаційного забезпечення ефективності роботи податкової системи у ДФС України використовується ряд автоматизованих інформаційних систем (АІС), зокрема, для належного забезпечення обліку платників податків – як юридичних, так і фізичних осіб, урахування пільг певних категорій населення та інше: АІС «Податки», «АІС реєстрів платників податків і зборів», «M.E.Doc», АІС «Управління документами», «Єдине вікно подання електронної звітності» та інші.

Популярністю в Україні користується власна розробка українських програмістів Мій Електронний Документ або Медок (*My Electronic Document — Me.doc*). У неї зручний та зрозумілий інтерфейс. На сайті розробника представлено багато довідок та інструкцій щодо роботи з програмою. До того ж присутня технічна підтримка — у телефонному режимі завжди готові допомогти з будь-якою проблемою. Також програма включає планувальник задач. Роботу програми з документами можна повністю автоматизувати, а завдяки цьому виконання певних дій можна призначити на зручний час. Головною перевагою є інтеграція програми у систему подання звітності iFin, що полегшує та прискорює процес її подання. Одним із недоліків є те, що для функціонування потрібно купувати ліцензійні ключі та постійно їх оновлювати. Альтернативні програмні продукти купуються лише один раз.

Безкоштовний, постійно обновлюваний програмний комплекс OPZ (ОПЗ Податкова звітність) включає в себе такі можливості, як:

— створення звітів (за всіма податками);

— арифметична перевірка і перевірка структури документа (камеральна перевірка);

— формування основних документів на підставі додатків;

— збереження документів у форматі xml;

— роздруківка документів і збереження їх у форматі pdf;

— створення запиту для отримання інформації із загального реєстру податкових накладних.

Підприємства мають можливість також користуватись сервісами iFin Zvit і Супер Звіт (розробник – українська компанія iFin), за допомогою яких можна здавати до податкового органу, Державного казначейства і служб статистики всі необхідні звіти, а також користуватися електронним документообігом, обмінюватися значущими і юридично досконалими документами між своїми контрагентами.

1.6. Організація робочого місця та ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку

Продуктивність праці, настрій і здоров'я працівників прямо пропорційно залежать від організації робочих місць.

Робоче місце – просторова зона, оснащена технічними засобами, в якій здійснюється трудова діяльність працівників.

Організація робочого місця – сукупність заходів щодо оснащення робочого місця засобами і предметами праці й їх розміщення в певному порядку.

Робоча зона – частина простору робочого місця, обмежена крайніми точками, до яких дістають руки й ноги працівника, з відхиленням на один-два кроки від умовного центру робочого місця.

Основні правила організації робочих місць [1]**:**

1) «Сучасні меблі – дорожчі грошей»;
2) «Стіл і стілець створюють комфорт»;
3) «Чистий стіл»;
4) «Кожному предмету – своє місце» (що в порядку лежить – саме в руки біжить);
5) «Використовуйте органайзер»;
6) «Чисто там, де не смітять»;
7) «Хай буде світло»;
8) «Чисте повітря – здоровий дух»;
9) «Пар кістки ломить»;
10) «Величина звуку музики обернено пропорційна інтелекту»;
11) «Не дзвони мені, не дзвони».

Організація робочого місця включає:

1) режими праці і відпочинку;
2) кваліфікаційні характеристики, щодо посади;
3) документообіг за кожним робочим місцем;
4) забезпечення мінімально необхідною нормативною базою з бухгалтерського обліку (плани рахунків, Національні стандарти бухгалтерського обліку тощо);
5) закони та іншу нормативну базу з оподаткування у друкованому або постійно обновлюваному електронному вигляді;
6) норми часу на виконання робіт.

[1] Недашківській М. М., Євтушенко Г. І., Гацька Л. П., Барабанова Н. І. Менеджмент персоналу в органах ДПС України : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. 301 с.

Технічний прогрес поставив проблему «людина – машина». Автоматизація виробництва є фактором полегшення умов праці, однак вона може мати наслідком і прямо протилежний результат – спричинити тяжку психофізіологічну перенапругу. У багатьох випадках розвиток техніки призводить до появи чи посилення дії на організм людини шкідливих факторів (монотонність, шум, вібрація, забруднення повітря тощо). Водночас у міру переходу до комплексної автоматизації виробництва зростає роль людини як суб'єкта праці й управління. Людина несе відповідальність за ефективну роботу всієї технічної системи і допущена ним помилка в окремих випадках може призвести до дуже тяжких наслідків. У зв'язку з цим виникло завдання узгодження конструкції машин із робочими характеристиками людини. Стало очевидно, що для оптимізації умов складної трудової діяльності недостатньо використовувати окремі рекомендації психології, фізіології, гігієни праці й інше. Необхідно узгодити ці рекомендації між собою, ув'язати в єдину систему вимог до того чи іншого виду трудової діяльності й умов її протікання. Виникла нова наука ергономіка, яка займається питаннями оптимізації умов трудової діяльності на основі комплексного підходу до проєктування систем «людина – засіб праці – предмет праці – виробниче середовище».

Термін «ергономіка» (походить від грецьких слів *ergon* – робота та *nomos* – закон) був прийнятий в Англії у 1949 році, коли група англійських учених поклала початок організації ергономічної дослідної спілки. У СРСР у 20-і роки XX сторіччя пропонувався термін «ергологія». Нині загальноприйнятим є англійський термін.

У США ця наукова дисципліна має назву «дослідження людських факторів», у Німеччині — «антропотехніка».

Ергономіка має зв'язок з усіма науками, предметом дослідження яких є людина як суб'єкт праці, пізнання та спілкування, а саме: психологією, фізіологією, науковою організацією праці, гігієною праці, промисловою та соціальною психологією, художнім конструюванням (дизайном), системотехнікою та іншими дисциплінами. Так, у системотехніці вона вирішує проблеми оцінки надійності, точності та стабільності роботи оператора, дослідження впливу психічного напруження, втоми, емоційних факторів і особливостей нервово-психічної організації оператора на ефективність його діяльності в системі «людина – машина».

Ергономіка швидко розвивається і є одним із впливових інструментів менеджменту, сприяючи підвищенню ефективності виробництва.

Значного поширення набуває ергономічний аналіз діяльності. Під ним розуміють розчленування діяльності на компоненти за визначеними ергономічними ознаками та опис взаємозв'язку між ними. Обсяг та глибина аналізу можуть змінюватись залежно від мети дослідження. В основу аналізу мають бути покладені дані про психологічний та фізіологічний зміст трудової діяльності, а також про ергономічні показники. Завданням ергономічного аналізу діяльності є підвищення ергономічності системи «людина – машина», під якою розуміють властивість системи змінювати свою ефективність залежно

від рівня врахування можливостей людини в процесі її створення і експлуатації. Показники ергономічності дозволяють оцінити очікуваний ступінь реалізації потенційних можливостей системи в процесі її експлуатації.

Значна частина вимог до ергономічного забезпечення робочих місць наведена в Державних санітарних правилах і нормах роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПіН 3.3.2.007-98, затверджених постановою Головного державного санітарного лікаря України від 10.12.1998 № 7. Правила містять гігієнічні й ергономічні вимоги до організації робочих приміщень та робочих місць, параметрів робочого середовища, дотримання яких дасть змогу запобігти порушенням у стані здоров'я користувачів ЕОМ та ПЕОМ.

У правилах розкриті:

1. Загальні положення.

2. Вимоги до виробничих приміщень для експлуатації ВДТ ЕОМ та ПЕОМ.

3. Гігієнічні вимоги до параметрів виробничого середовища приміщень із ВДТ ЕОМ та ПЕОМ.

4. Гігієнічні вимоги до організації і обладнання робочих місць із ВДТ ЕОМ і ПЕОМ.

5. Вимоги до режимів праці і відпочинку при роботі із ВДТ ЕОМ і ПЕОМ.

6. Вимоги до профілактичних медичних оглядів.

Правила містять також 8 додатків:

- Додаток 1 (обов'язковий). Допустимі рівні звуку, еквівалентні рівні звуку і рівні звукового тиску в октавних смугах частот;
- Додаток 2 (обов'язковий). Норми мікроклімату для приміщень із ВТД ЕОМ та ПЕОМ;
- Додаток 3 (обов'язковий). Рівні іонізації повітря приміщень при роботі на ВДТ ЕОМ та ПЕОМ;
- Додаток 4 (рекомендований). Світильники загального освітлення;
- Додаток 5 (обов'язковий). Санітарні норми вібрації категорії 3 технологічного типу «в»;
- Додаток 6 (обов'язковий). Допустимі параметри електромагнітних неіонізуючих випромінювань і електростатичного поля;
- Додаток 7 (рекомендований). Комплекс вправ для очей;
- Додаток 8 (рекомендований). Психофізіологічне розвантаження.

Правила наведені в додатку 1 до теми.

Під робочим місцем бухгалтера (групи бухгалтерів) розуміється зона трудової діяльності, оснащена технічними засобами й допоміжним устаткуванням, необхідними для здійснення визначених посадовими інструкціями функцій. Метою організації робочого місця є оптимізація умов трудової діяльності, що забезпечують максимальну ефективність і надійність роботи.

В умовах комп'ютеризації головним функціональним елементом робочого місця бухгалтера є комп'ютер, який призначений, залежно від виконуваних функцій, для ручного введення бухгалтерської інформації, її автоматичної об-

робки з метою отримання зведених звітів, а також для забезпечення працівників інформаційно-довідковою інформацією з питань бухгалтерського обліку й оподаткування.

Широке впровадження комп'ютерів зумовлює необхідність розробки типових проєктних рішень окремих елементів і робочого місця бухгалтера загалом з урахуванням ергономічних показників. Комплексні ергономічні показники поділяються на чотири групи: гігієнічні, антропометричні, фізіологічні і психофізіологічні, психологічні.

Група гігієнічних показників включає наступні: освітленість, вентилювання, температуру, вологість, тиск, напруженість магнітного поля, запиленість, радіацію, токсичність, шум, вібрацію, гравітаційні перевантаження і прискорення.

Група антропометричних показників визначає відповідність робочого місця розмірам і формі тіла, а також розподілові ваги людини.

Фізіологічні і психофізіологічні показники характеризують відповідність робочого місця силовим, швидкісним, енергетичним, зоровим, слуховим й іншим психофізіологічним можливостям людини.

Група психологічних показників включає: відповідність робочого місця закріпленим і знову сформованим навичкам людини, а також можливостям сприйняття і переробки нею інформації.

При конструюванні робочих місць необхідно дотримуватись таких основних загальних ергономічних вимог:

— достатній робочий простір для бухгалтера, що дозволяє здійснювати всі необхідні рухи і переміщення при виконанні як ручної роботи, так і з допомогою комп'ютера;

— достатні фізичні, зорові і слухові зв'язки між устаткуванням, а також між операторами;

— оптимальне розміщення робочих місць у приміщеннях для оперативної роботи, а також безпечні й достатні проходи;

— оптимальне розміщення устаткування (головним чином засобів накопичення та відображення інформації й органів керування), завдяки чому забезпечується зручне положення бухгалтера при роботі;

— необхідне природне і штучне освітлення у період роботи;

— оптимальний розподіл освітленості в полі сприйняття;

— припустимий рівень акустичного шуму і вібрації, створюваних устаткуванням робочого місця або інших джерел шуму і вібрації;

— достатню простоту та швидкість збирання і розбирання устаткування;

— наявність необхідних інструкцій і попереджувальних знаків, що застерігають про небезпеки, що можуть виникнути у процесі роботи, і вказують на необхідні міри обережності.

В особливих випадках слід передбачити необхідні засоби захисту персоналу від радіаційної, термічної, токсичної, електромагнітної й іншої небезпек.

При конструюванні й розміщенні робочих місць варто передбачати заходи, що попереджають або знижують передчасне стомлення працівників бухгалтерії, що запобігає виникненню у них психофізіологічних стресів, а також появі помилкових дій.

Конструкція робочого місця повинна забезпечувати швидкість, безпеку, простоту й економічність його обслуговування в нормальних і аварійних умовах, цілком відповідати функціональним вимогам і передбачуваним умовам експлуатації. Вона має бути такою, щоб експлуатацію, технічне обслуговування або ремонт устаткування робочого місця міг робити персонал, що має мінімальну підготовку.

При організації робочого простору необхідно враховувати основні антропометричні й біомеханічні дані саме того контингенту осіб, який буде експлуатувати робоче місце.

Найважливішими характеристиками робочого простору є зони досяжності. Під досяжною зоною розуміється та частина простору, що обмежена крайніми точками, що досягаються руками і ногами оператора, що зберігає своє положення незмінним. Досяжна зона може бути максимальною, тобто обмеженою довжиною кінцівок людини, що нахилилась у межах збереження стійкості. Оптимальна зона – це частина простору, що знаходиться в межах досяжності середини долоні або п’яти (там, де уявлювана вісь нижньої кінцівки виходить зі ступні), при основному вихідному положенні тіла оператора.

Зони досяжності в горизонтальній площині представлені на рис. 1.4, де виділені зони легкої досяжності *(B, C, D)* і зона максимальної досяжності *(A)*. У зонах *(B, D)* можливі найбільш швидкі, точні, координовані й найменш стомлюючі рухи. Сектор досяжності для кожної руки має кут 180°. Оптимальному робочому просторові відповідає зона *D*.

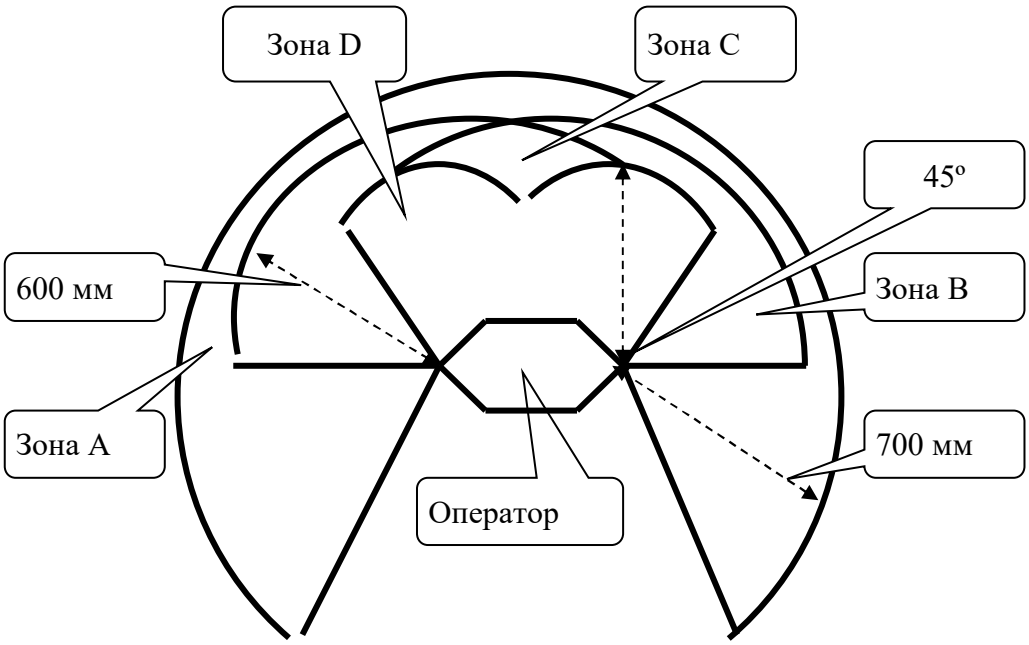


Рис. 1.4. Зони досяжності в горизонтальній площині

При організації робочого простору потрібно враховувати:

— ступінь рухливості оператора (робота «сидячи», «стоячи» або «сидячи-стоячи»);

— конфігурацію і спосіб розміщення монітору, комп'ютера, клавіатури, мишки;

— необхідність використання робочої поверхні столу для письма або інших робіт, для встановлення телефонних апаратів, а також збереження інструкцій та інших матеріалів, використовуваних бухгалтером;

— простір для ніг і ступень оператора при роботі «сидячи».

При роботі оператора в положенні «сидячи» рекомендуються такі параметри робочого простору: ширина – не менше 700 мм; глибина – не менш 400 мм; висота робочої поверхні столу над полом 700–750 мм. Висота робочої поверхні залежить від висоти крісла. Відстань, що рекомендується, між висотою робочої поверхні стола і крісла оператора 270–280 мм.

Якщо потрібно мати поверхню для письма, глибина її має бути не менше ніж 400 мм, а ширина – не менше ніж 600 мм. Під робочою поверхнею повинен бути передбачений простір для ніг: висота – не менше ніж 600 мм, ширина – не менше ніж 500 мм, глибина – не менше ніж 400 мм.

Крісло бухгалтера (рис. 1.5) повинне мати висоту сидіння в межах від 400 до 550 мм. Висота крісла визначається довжиною ніг сидячої людини, а отже, зростом, що залежить від довжини ніг, а не від довжини тулуба. Кут відхилення спинки крісла до поверхні сидіння рекомендується від 100 до 115°. Розміри крісла, що рекомендуються: ширина сидіння – 450–550 мм; глибина – 420–450 мм; ширина підлокітників – не менше як 50 мм; довжина – не менше ніж 200 мм; висота над поверхнею сидіння – 200–250 мм. Оббивка крісла має бути гігієнічною – повітропроникною і гігроскопічною.

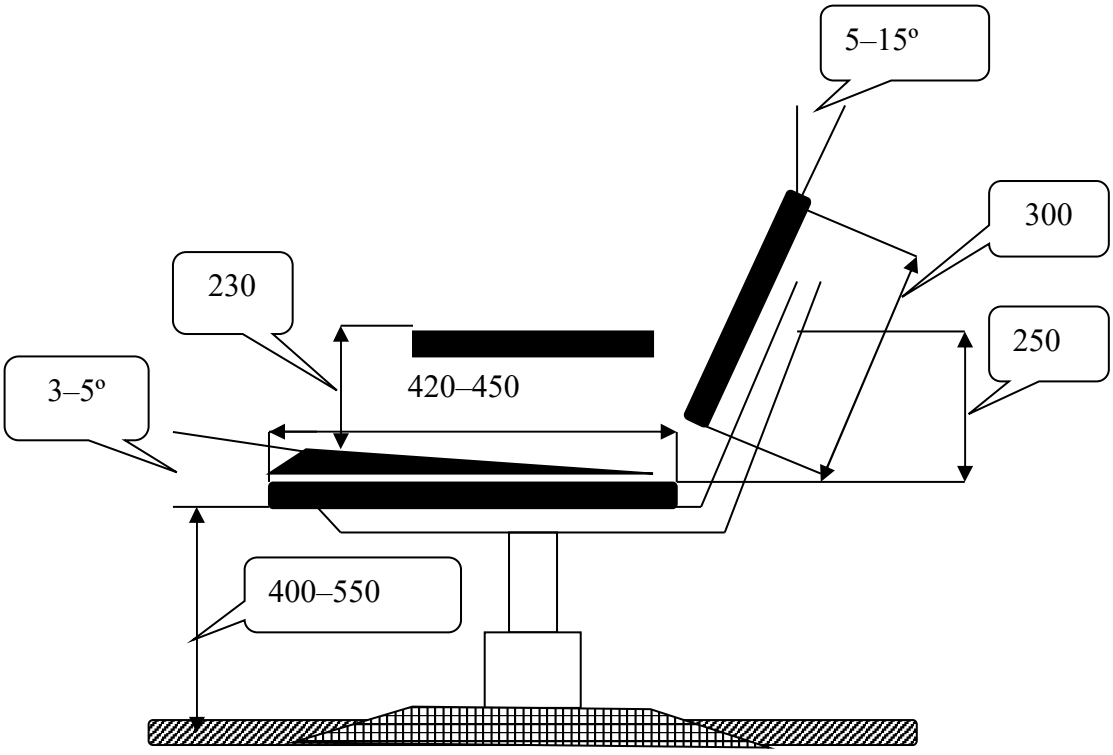


Рис. 1.5. Крісло оператора

Організація робочого місця, в яке включається регульоване за висотою крісло, дозволяє звузити діапазон висот робочих поверхонь столу, причому перевагу мають робочі поверхні більш високі, тому що людині невеликого зросту при регульованій висоті крісла оператора легше пристосуватися до відповідної висоти робочої поверхні, зберігаючи відстань між висотою робочої поверхні й крісла оператора рівним 270—280 мм, і в разі потреби користуватися підставкою для ніг. При виборі розмірів робочого місця варто враховувати допустимі пороги лінійних і кутових параметрів. Припустимі відхилення від основних оптимальних лінійних і кутових параметрів повинні бути не більше ніж:

а) 10 мм для висоти робочої поверхні;

б) 15 мм для висоти робочого сидіння;

в) 2° для нахилу робочої поверхні;

г) 1º для нахилу сидіння.

При проєктуванні робочих місць служби бухгалтерського обліку слід намагатись бухгалтерію розміщувати найближче до виробництва в одному приміщенні з іншими службами підприємства. Найкраще весь апарат бухгалтерії розміщувати в одному приміщенні, крім головного бухгалтера, для якого слід виділяти окремий кабінет. Практика засвідчила, що за умови розміщення всього апарату в одному приміщенні підвищується трудова й виконавча дисципліна, прискорюється обробка вхідної та вихідної інформації, насамперед за рахунок безпосереднього зв'язку між підрозділами бухгалтерської служби.

При проєктуванні приміщень бухгалтерії необхідно дотримуватись санітарних норм, а також враховувати оптимальне розміщення робочих місць відносно одне одного. Так, згідно із санітарними нормами на одного працівника бухгалтерії слід виділяти на одне робоче місце не менше ніж 6,0 м^2, а об'єм – не менше ніж 20,0 м^3.

Організація робочого місця оператора залежить від способу представлення інформації. Під оптимальним способом розуміється такий, який дозволяє одержати максимальну швидкість, надійність і точність рішення людиною оперативних задач, дозволяє здійснити їх реалізацію найбільш вигідними з техніко-економічного погляду засобами (малі габарити, простота конструкції, простота схем управління, низька вартість тощо). Вимоги до засобів відображення інформації формулюються на підставі їхнього призначення й особливостей відображуваної інформації.

При виборі й конструюванні засобів відображення (індикаторів) для робочого місця варто керуватися такими загальними принципами представлення інформації, яка повинна:

— подаватися вчасно і бути обмеженою кількісно тим, що необхідно операторові для прийняття рішень і виконання визначених дій;

— відображатися тільки з такою точністю і ступенем деталізації, яка потрібна операторові;

— відображатися у формі, безпосередньо придатній для використання (має бути виключена необхідність різних обчислень або перетворень в інші одиниці, форми тощо);

— відображатися з достатнім ступенем наочності;

— у необхідних випадках не тільки відображати стан об'єкта, але і вказувати на можливі шляхи вирішення оперативних задач.

Основні характеристики індикаторів, що визначають процес зорового сприйняття:

1) просторове положення щодо спостерігача;

2) кутовий розмір;

3) яскравість і контраст;

4) колір і колірний контраст;

5) час дії на рецептор.

Важливу роль в організації робочого місця відіграє його дизайн (художнє конструювання). Визначення дизайну вперше було прийняте на Конгресі Міжнародної ради організацій по художньому конструюванню у 1969 році, яке запропонував відомий дизайнер і теоретик Т. Мальдонадо. Відповідно до цього визначення «**дизайн** є творчою діяльністю, мета якої — визначення формальних якостей предметів, вироблених промисловістю. Ці якості, форми відносяться не тільки до зовнішнього вигляду, але головним чином до структурних і функціональних зв'язків, що перетворюють систему в цілісну єдність (з погляду як виготовлювача, так і споживача)».

Дизайн є невід'ємною складовою частиною процесу проєктування промислових виробів (призначених для безпосереднього використання людиною) та робочих місць. Ціль художнього конструювання – створення промислових виробів, що найбільш повно задовольняють запити людини, максимально відповідають умовам експлуатації, мають гармонічно цілісну форму і високі естетичні якості.

Нині більшість робочих місць бухгалтера комп'ютеризовані. **Ергономічні та гігієнічні вимоги до робочих місць при роботі з** візуальними дисплейними терміналами всіх типів вітчизняного та закордонного виробництва на підставі електронно-променевих трубок, що використовуються в електронно-обчислювальних машинах колективного використання та персональних ЕОМ (ПЕОМ) визначені **Державними санітарними правилами і нормами роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПіН 3.3.2.007-98.** Керівники державних органів, підприємств, організацій та установ незалежно від форми власності й підпорядкованості в порядку забезпечення виробничого контролю зобов'язані впорядкувати робочі місця користувачів ЕОМ та ПЕОМ з візуальними дисплейними терміналами відповідно до цих Правил. Зокрема, розміщення робочих місць із візуальними дисплейними терміналами (ВДТ) ЕОМ і ПЕОМ у підвальних приміщеннях, на цокольних поверхах заборонено.

Приміщення для роботи з ВДТ повинні мати природне та штучне освітлення відповідно до ДБН В.2.5-28-2006. Природне і штучне освітлення (2032). Природне освітлення має здійснюватись через світлові прорізи, орієнтовані переважно на північ чи північний схід і забезпечувати коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче ніж 1,5 %.

Штучне освітлення в приміщеннях з робочими місцями, обладнаними ВДТ ЕОМ та ПЕОМ, має здійснюватись системою загального рівномірного освітлення. У виробничих та адміністративно-громадських приміщеннях, у разі переважної роботи з документами, допускається застосування системи комбінованого освітлення (крім системи загального освітлення, додатково встановлюються світильники місцевого освітлення).

Значення освітленості на поверхні робочого столу в зоні розміщення документів має становити 300–500 люкс. Якщо ці значення освітленості неможливо забезпечити системою загального освітлення, допускається використовувати місцеве освітлення. При цьому світильники місцевого освітлення слід встановлювати таким чином, щоб не створювати відблисків на поверхні екрана, а освітленість екрана має не перевищувати 300 лк.

Як джерела світла в разі штучного освітлення мають застосовуватись переважно розрядні джерела освітлення. У разі влаштування відбитого освітлення у виробничих та адміністративно-громадських приміщеннях можливе застосування металогалогенних ламп потужністю 250 Вт. Допускається застосування ламп розжарювання у світильниках місцевого освітлення.

Система загального освітлення має становити суцільні або переривчасті лінії світильників, розташовані збоку від робочих місць (переважно ліворуч), паралельно лінії зору працюючих.

Конструкція робочого місця користувача ЕОМ і ПЕОМ з ВДТ має забезпечити підтримання оптимальної робочої пози.

Робочі місця з ВДТ слід так розташовувати відносно світових прорізів, щоб природне світло падало збоку, переважно зліва.

При розміщенні робочих столів з ВДТ слід дотримувати такі відстані:

— між бічними поверхнями візуально дисплейних терміналів – 1,2 м;

— відстань від тильної поверхні одного ВДТ до екрана іншого ВДТ – 2,5 м.

Конструкція робочого столу має відповідати сучасним вимогам ергономіки й забезпечувати оптимальне розміщення на робочій поверхні використовуваного обладнання (дисплея, клавіатури, принтера) і документів.

Висота робочої поверхні робочого столу з ВДТ має регулюватися в межах 680–800 мм, а ширина і глибина – забезпечувати можливість виконання операцій у зоні досяжності моторного поля (рекомендовані розміри: 600–1400 мм, глибина – 800–1000 мм).

Робочий стіл повинен мати простір для ніг заввишки не менше ніж 600 мм, завширшки не менше ніж 500 мм, завглибшки (на рівні колін) не менше ніж 450 мм, на рівні простягнутої ноги – ніж 650 мм.

Робочий стілець має бути підйомно-поворотним, регульованим за висотою, кутом і нахилом сидіння та спинки і за відстанню від спинки до переднього краю сидіння. Поверхня сидіння має бути плоскою, передній край – заокругленим. Регулювання за кожним із параметрів має здійснюватися незалежно, легко і надійно фіксуватися. Крок регулювання елементів стільця має становити: для лінійних розмірів – 15–20 мм, для кутових – 2–5°. Зусилля регулювання має не перевищувати 20 Н.

Висота поверхні сидіння має регулюватися в межах 400–500 мм, а ширина і глибина становити не менше ніж 400 мм. Кут нахилу сидіння – до 15° вперед і до 5°.

Висота спинки стільця має становити (300 ± 20) мм, ширина – не менше ніж 380 мм, радіус кривизни горизонтальної площини – 400 мм. Кут нахилу спинки має регулюватися в межах 1–30° від вертикального положення. Відстань від спинки до переднього краю сидіння має регулюватися в межах 260–400 мм.

Для зниження статичного напруження м'язів верхніх кінцівок слід використовувати стаціонарні або змінні підлокітники завдовжки не менше ніж 250 мм, завширшки 50–70 мм, що регулюються за висотою над сидінням у межах 230–260 мм і відстанню між підлокітниками в межах 350—500 мм.

Поверхня сидіння і спинки стільця має бути напівм'якою з нековзним, повітронепроникним покриттям, що легко чиститься і не електризується.

Робоче місце має бути обладнане підставкою для ніг завширшки не менше ніж 300 мм, завглибшки не менше ніж 400 мм, що регулюється за висотою в межах до 150 мм і за кутом нахилу опорної поверхні підставки до 20°. Підставка повинна мати рифлену поверхню і бортик по передньому краю заввишки 10 мм.

Екран ВДТ має розташовуватися на оптимальній відстані від очей користувача, що становить 600–700 мм, але не ближче ніж за 600 мм з урахуванням розміру літерно-цифрових знаків і символів.

Розташування екрана ВДТ має забезпечувати зручність зорового спостереження у вертикальній площині під кутом +30° до нормальної лінії погляду працюючого.

Клавіатуру слід розташовувати на поверхні столу на відстані 100-300 мм від краю, повернутого до працюючого. У конструкції клавіатури має передбачатися опорний пристрій (виготовлений із матеріалу з високим коефіцієнтом тертя, що перешкоджає мимовільному її зсуву), який дає змогу змінювати кут нахилу поверхні клавіатури у межах 5-15°. Висота середнього рядка клавіш має не перевищувати 30 мм. Поверхня клавіатури має бути матовою з коефіцієнтом відбиття 0,4.

Розташування пристрою введення-виведення інформації має забезпечувати добру видимість екрана ВДТ, зручність ручного керування в зоні досяжності моторного поля і за висотою 900—1300 мм, за шириною 400–500 мм.

Робоче місце з ВДТ слід обладнати пюпітром для документів, що легко переміщуються.

Вимоги щодо безпеки та захисту здоров'я працівників під час роботи з екранними пристроями затверджені наказом Міністерства соціальної політики України від 14.02.2018 № 207.

1.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Дайте визначення дисципліні організація бухгалтерського обліку.
2. Перерахуйте та охарактеризуйте основні нормативні документи, які регламентують організацію бухгалтерського обліку.
3. Опишіть відомі Вам моделі організації бухгалтерського обліку.
4. Розкрийте предмет і метод дисципліни організація бухгалтерського обліку.
5. Перерахуйте основні елементи організації бухгалтерського обліку та коротко розкрийте їх сутність.
6. Перерахуйте основні етапи організації бухгалтерського обліку та розкрийте їх сутність.
7. Назвіть основні задачі організації бухгалтерського обліку.
8. Розкрийте мету дисципліни організація бухгалтерського обліку.
9. Хто є суб'єктом і що є об'єктом організації бухгалтерського обліку?
10. На яких принципах ґрунтується організація бухгалтерського обліку?
11. Охарактеризуйте правове забезпечення організації бухгалтерського обліку.
12. Перелічіть основні передумови раціональної організації бухгалтерського обліку.
13. З якими дисциплінами має тісний зв'язок організація бухгалтерського обліку?
14. Розкрийте вимоги до організації робочого місця бухгалтера.
15. Розкрийте сутність ергономічного забезпечення робочого місця бухгалтера.
16. Перерахуйте відомі Вам програмні засоби для забезпечення бухгалтерського обліку та дайте їм коротку характеристику.
17. Розкрийте значення інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку та його організації.
18. Розкрийте сутність ергономічного забезпечення бухгалтерського обліку.
19. Назвіть рівні системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
20. Які документи відносяться до позаоблікових джерел інформації?
21. Назвіть вимоги до інформаційного забезпечення обліку.
22. Як класифікуються бухгалтерські інформаційні системи за функціональними можливостями?
23. Як класифікуються бухгалтерські інформаційні системи за способом організації?
24. Розкрийте сутність ERP-систем.
25. Які є переваги та недоліки корпоративних систем?

1.8. Тести

1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві визначається:

а) законами України;

б) наказами Міністерства фінансів України;

в) підприємством самостійно.

2. Чи може власник або керівник підприємства вести бухгалтерський облік самостійно?

а) так;

б) ні;

в) лише у випадку, коли фінансова звітність підприємства не оприлюднюється.

3. Предметом дисципліни організація бухгалтерського обліку є:

а) системи обліку, контролю і аналізу підприємства, установи, організації;

б) системи обліку підприємства, установи, організації;

в) система контролю і аналізу підприємства, установи, організації;

4. Об'єктом організації бухгалтерського обліку є:

а) обліковий процес;

б) обліковий процес, його організаційне, інформаційне та технічне забезпечення, праця виконавців;

в) організаційне, інформаційне та технічне забезпечення бухгалтерського обліку, праця виконавців.

5. Організація бухгалтерського обліку складається з таких взаємопов'язаних етапів:

а) методичного, технічного та організаційного;

б) забезпечення кадрами, технікою та інформацією;

в) створення підприємства, визначення структури бухгалтерії, підбір кадрів.

6. Скільки існує рівнів управління бухгалтерським обліком в Україні?

а) три;

б) чотири;

в) п'ять.

7. При вирішенні питань організації бухгалтерського обліку використовується інформація:

а) лише облікова;

б) лише позаоблікова;

в) як облікова, так і позаоблікова.

8. Взаємозв'язок системи «людина – машина» вивчає наука:

а) наукова організація праці;

б) ергономіка;

в) санітарія.

9. Вимоги до робочого місця бухгалтера визначаються:

а) державними санітарними правилами;

б) рекомендаціями відповідних міністерств та відомств;

в) підприємством самостійно.

10. Робочий стілець бухгалтера, що працює з використанням комп'ютера має бути:

а) міцним;

б) з м'яким сидінням;

в) підйомно-поворотним.

11. Екран монітора має розташовуватися від очей користувача на відстані:

а) 400–600 мм;

б) 600–700 мм;

в) 700–900 мм.

12. Чому бухгалтерський облік, контроль і аналіз є інформаційними системами менеджменту?

а) вони забезпечують правильні управлінські рішення;

б) вони формують економічну інформацію для управління;

в) вони враховують систему оподаткування та зміни у податковому законодавстві.

13. Наявність сукупності яких організаційних документів підтверджує організацію облікового процесу в повному обсязі?

а) альбоми типових форм первинних документів, інструкції щодо використання форм бухгалтерського обліку;

б) робочі альбоми носіїв облікової інформації, система облікових номенклатур, графіки виконання робіт, карти організації робочих місць;

в) план рахунків бухгалтерського обліку та повний комплект НП(с)БО.

14. Потреби користувачів в економічній інформації визначають методом:

а) анкетування;

б) експертної оцінки;

в) інвентаризації;

г) усіма переліченими методами.

15. Нормативним забезпеченням обліку, контролю і аналізу на рівні держави є:

а) План рахунків бухгалтерського обліку, норми і стандарти обліку та аудиту;

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

в) робочий план рахунків бухгалтерського обліку;

г) робочі альбоми носіїв інформації облікового, контрольного та аналітичного процесу.

16. За функціональними можливостями бухгалтерські програми поділяються на такі класи:

а) мінібухгалтерія, інтегрована бухгалтерська система, бухгалтерський конструктор;

б) від першого по п’ятий;

в) екстра, люкс, перший.

17. Інтегровані інформаційні системи призначені:

а) для ведення бухгалтерського обліку;

б) для управління ресурсами;

в) для ведення бухгалтерського обліку і управління ресурсами.

18. Робоче місце – це:

а) посада, визначена штатним розписом підприємства, установи, організації;

б) просторова зона, оснащена технічними засобами, в якій здійснюється трудова діяльність працівників;

в) місце, призначене для роботи робітника.

19. Група антропометричних показників у ергономіці визначає:

а) співвідношення між різними частинами тіла людини;

б) відповідність робочого місця розмірам і формі тіла, а також розподілові ваги людини;

в) відповідність людини і її антропометричних показників вимогам робочого місця.

20. Відстань від тильної поверхні одного монітора до екрана іншого має становити:

а) не менше 2 м;

б) не менше 2,5 м;

в) не менше 3 м.

21. ERP – це:

а) планування ресурсів підприємства;

б) рівень абстрагування даних;

в) протокол передачі даних.

Додаток до теми 1

Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПіН 3.3.2.007-98

МІНІСТЕРСТВО ОХОРОНИ ЗДОРОВ'Я УКРАЇНИ

ГОЛОВНЕ САНІТАРНО-ЕПІДЕМІОЛОГІЧНЕ УПРАВЛІННЯ

Затверджено постановою Головного державного санітарного лікаря України від 10 грудня 1998 р. № 7

Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин ДСанПіН 3.3.2.007-98

Гігієнічні вимоги до організації роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин

1. Загальні положення

1.1. Правила поширюються на умови й організацію праці при роботі з візуальними дисплейними терміналами (ВДТ) усіх типів вітчизняного та зарубіжного виробництва на основі електронно-променевих трубок (ЕПТ), що використовуються в електронно-обчислювальних машинах (ЕОМ) колективного використання та персональних ЕОМ (ПЕОМ).

1.2. Правила не поширюються на:

— комп'ютерні класи вищих та середніх закладів освіти, майстерні професійно-технічних закладів освіти;

— робочі місця пілотів, водіїв, операторів транспортних засобів, обладнаних ЕОМ, системи обробки даних на борту засобів сполучення і ЕОМ машин та обладнання, що переміщується в процесі роботи;

— обчислювальні машинки (калькулятори), реєструючі каси та прилади з невеликими пристроями індикації даних або результатів вимірювання;

— комп'ютерні гральні автомати, системи обробки даних, призначені для громадського користування, та побутові телевізори.

1.3. Ці правила призначені для запобігання несприятливої дії на працівників шкідливих факторів, які супроводжують роботу з ВДТ, пов'язаною з зоровим і нервово-емоційним напруженням, що виконується у вимушеній робочій позі при локальному напруженні верхніх кінцівок на фоні обмеженої загальної м'язової активності (гіподинамії) під впливом комплексу фізичних факторів шуму, електростатичного поля, неіонізуючих та іонізуючих електромагнітних випромінювань.

1.4. Ці Правила містять гігієнічні й ергономічні вимоги до організації робочих приміщень та робочих місць, параметрів робочого середовища, дотримання яких дасть змогу запобігти порушенням у стані здоров'я користувачів ЕОМ та ПЕОМ.

1.5. Ці Правила поширюються на розробку нормативних документів (державних стандартів, технічних умов тощо) на ВДТ, їх виготовлення та застосування.

1.6. Забороняється затвердження нормативної і технічної документації на нові ВДТ, постачання їх на виробництво, продаж і використання у виробничих умовах, а також закупівлі їх і ввезення в Україну без:

— гігієнічної оцінки їх безпеки для здоров'я людини;

— узгодження нормативної та технічної документації на ці види продукції з органами Держсанепідслужби і Держкомохоронпраці України;

— отримання гігієнічного сертифікату відповідно до встановлених вимог.

1.7. Відповідальність за виконання цих Правил покладається на посадових осіб, фізичних осіб, які займаються підприємницькою діяльністю і здійснюють розробку, виробництво, закупівлю, реалізацію й застосування ЕОМ та ПЕОМ в адміністративних і промислових приміщеннях.

1.8. Керівники державних органів, підприємств, організацій та установ незалежно від форми власності й підлеглості в порядку забезпечення виробничого контролю зобов'язані впорядкувати робочі місця користувачів ЕОМ та ПЕОМ з ВДТ відповідно до вимог цих Правил.

1.9. Порушення санітарно-гігієнічних і санітарно-протиепідемічних правил і норм тягне дисциплінарну, адміністративну, кримінальну відповідальність відповідно до Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення» (ст.м45, 46, 49).

1.10. Державний санітарний нагляд за дотриманням цих Правил державними органами, підприємствами, установами, організаціями незалежно від форми власності, а також фізичними особами, які займаються підприємницькою діяльністю, покладається на органи і установи санітарно-епідеміологічного профілю Міністерства охорони здоров'я України, відповідні установи, організації, частини й підрозділи Міністерства оборони України, Міністерства внутрішніх справ України, Державного комітету у справах охорони Державного кордону України, Національної гвардії України, Служби безпеки України (ст. 31 Закону України «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення»).

2. Вимоги до виробничих приміщень для експлуатації ВДТ ЕОМ та ПЕОМ

2.1. Об'ємно-планувальні рішення будівель та приміщень для роботи з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ мають відповідати вимогам цих Правил.

2.2. Розміщення робочих місць з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ у підвальних приміщеннях, на цокольних поверхах заборонено.

2.3. Площа на одне робоче місце має становити не менше ніж 6,0 кв. м, а об'єм не менше ніж 20,0 куб. м.

2.4. Приміщення для роботи з ВДТ повинні мати природне та штучне освітлення відповідно до СНиП II-4-79.

2.5. Природне освітлення має здійснюватись через світлові прорізи, орієнтовані переважно на північ чи північний схід і забезпечувати коефіцієнт природної освітленості (КПО) не нижче ніж 1,5 %. Розраховується КПО за методикою, викладеною в СНиП II-4-79.

2.6. Виробничі приміщення для роботи з ВДТ (операторські, диспетчерські) не повинні межувати з приміщеннями, в яких рівні шуму і вібрації перевищують допустимі значення (виробничі цехи, майстерні тощо) за СН 3223-85, СН 3044-84, ГР 2411-81, ГОСТ 12.1.003-83.

2.7. Звукоізоляція огороджувальних конструкцій приміщень з ВДТ має забезпечувати параметри шуму, що відповідають вимогам СН 3223-85, ГОСТ 12.1.003-83, ГОСТ 12.1.012-90 (дод. 1).

2.8. Приміщення для роботи з ВДТ мають бути обладнані системами опалення, кондиціонування повітря, або припливно-витяжною вентиляцією відповідно до СНиП 2.04.05-91. Нормовані параметри мікроклімату, іонного складу повітря, вмісту шкідливих речовин мають відповідати вимогам СН 4088-86, СН 2152-80, ГОСТ 12.1.005-88, ГОСТ 12.1.007-76 (дод. 2, 3).

2.9. Віконні прорізи приміщень для роботи з ВДТ мають бути обладнані регульованими пристроями (жалюзі, завіски, зовнішні козирки).

2.10. Для внутрішнього оздоблення приміщень з ВДТ слід використовувати дифузно-відбивні матеріали з коефіцієнтами відбиття для стелі 0,7 — 0,8, для стін 0,5 — 0,6.

2.11. Покриття підлоги повинне бути матовим з коефіцієнтом відбиття 0,3 — 0,5. Поверхня підлоги має бути рівною, неслизькою, з антистатичними властивостями.

2.12. Забороняється для оздоблення інтер'єру приміщень ВДТ застосовувати полімерні матеріали (деревинно-стружкові плити, шпалери, що миються, рулонні синтетичні матеріали, шаруватий паперовий пластик тощо), що виділяють у повітря шкідливі хімічні речовини.

2.13. Полімерні матеріали для внутрішнього оздоблення приміщень з ВДТ можуть бути використані при наявності дозволу органів та установ державної санітарно-епідеміологічної служби.

2.14. Виробничі приміщення можуть обладнуватись шафами для зберігання документів, магнітних дисків, полицями, стелажами, тумбами тощо з урахуванням вимог до площі приміщень.

2.15. У приміщеннях з ВДТ слід щоденно робити вологе прибирання.

2.16. Приміщення з ВДТ мають бути оснащені аптечками першої медичної допомоги.

2.17. При приміщеннях з ВДТ мають бути обладнані побутові приміщення для відпочинку під час роботи, кімната психологічного розвантаження. В кімнаті психологічного розвантаження слід передбачити встановлення пристроїв для приготування й роздачі тонізуючих напоїв, а також місця для занять фізичною культурою (СНиП 2.09.04.-87).

2.18. Вимоги для допоміжних приміщень повинні відповідати СНиП 2.09.04-87.

3. Гігієнічні вимоги до параметрів виробничого середовища приміщень з ВДТ ЕОМ та ПЕОМ

3.1. Мікроклімат.

3.1.1. У виробничих приміщеннях на робочих місцях з ВДТ мають забезпечуватись оптимальні значення параметрів мікроклімату: температури, відносної вологості й рухливості повітря (ГОСТ 12.1.005-88, СН 4088-86).

3.1.2. Рівні позитивних і негативних іонів у повітрі приміщень з ВДТ мають відповідати санітарно-гігієнічним нормам № 2152-80 (дод. 3).

3.2. Освітлення.

3.2.1. Вимоги до природного освітлення викладено в п. п. 2.4, 2.5 цих Правил.

3.2.2. Штучне освітлення в приміщеннях з робочими місцями, обладнаними ВДТ ЕОМ та ПЕОМ, має здійснюватись системою загального рівномірного освітлення. У виробничих та адміністративно-громадських приміщеннях, у разі переважної роботи з документами, допускається застосування системи комбінованого освітлення (крім системи загального освітлення, додатково встановлюються світильники місцевого освітлення).

3.2.3. Зазначення освітлення освітленості на поверхні робочого столу в зоні розміщення документів має становити 300 — 500 лк. Якщо ці значення освітленості неможливо забезпечити системою загального освітлення, допускається використовувати місцеве освітлення. При цьому світильники місцевого освітлення слід встановлювати таким чином, щоб не створювати бліків на поверхні екрана, а освітленість екрана має не перевищувати 300 лк.

3.2.4. Як джерела світла в разі штучного освітлення мають застосовуватись переважно люмінісцентні лампи типу ЛБ. У разі влаштування відбитого освітлення у виробничих та адміністративно-громадських приміщеннях допускається застосування металогалогенних ламп потужністю 250 Вт. Допускається застосування ламп розжарювання у світильниках місцевого освітлення.

3.2.5. Система загального освітлення має становити суцільні або прерівчасті лінії світильників, розташовані збоку від робочих місць (переважно ліворуч), паралельно лінії зору працюючих.

Допускається використання світильників таких класів світорозподілу (дод. 4):

— прямого світла — П;

— переважно прямого світла — Н;

— переважно відбитого світла — В.

3.2.6. Для загального освітлення слід застосовувати світильники серії ЛПО 3б із дзеркальними гратами, укомплектовані високочастотними пускорегулювальними апаратами (ВЧ ПРА). Допускається застосовувати світильники цієї серії без ВЧ ПРА тільки в модифікації «Кососвітло». Застосування світильників без розсіювачів та екрануючих грат заборонено.

3.2.7. Яскравість світильників загального освітлення в зоні кутів випромінювання від 50 до 90 град. з вертикаллю в повздовжній та поперечній площинах має становити не більше ніж 200 кд/кв. м, захисний кут світильників — не менше ніж 40 град.

3.2.8. Світильники місцевого освітлення повинні мати просвічуючий відбивач із захисним кутом не меншим ніж 40 град.

3.2.9. Слід передбачити обмеження прямої близькості від джерел природного та штучного освітлення. При цьому яскравість світлих поверхонь (вікна, джерела штучного освітлення), що розташовані в полі зору повинна бути не більше ніж 200 кд/кв. м.

3.2.10. Необхідно обмежувати відбиту блискість на робочих поверхнях відносно джерел природного і штучного освітлення. При цьому яскравість бліків на екрані ВДТ має не перевищувати 40 кд/кв. м, а яскравість стелі в разі застосування системи відбитого освітлення – 200 кд/кв. м.

3.2.11. Показник осліпленості в разі використання джерел загального штучного освітлення у виробничих приміщеннях має не перевищувати 20, а показник дискомфорту в адміністративно-громадських приміщеннях має бути не більше за 40.

3.2.12. Необхідно обмежувати нерівномірність розподілу яскравості в полі зору працюючих з ВДТ. При цьому співвідношення яскравостей робочих поверхонь має бути не більшим ніж 3:1, а співвідношення яскравостей робочих поверхонь та поверхонь стін, обладнання тощо – 5:1.

3.2.13. Коефіцієнт запасу (К куб.) для освітлювальних установок загального освітлення має дорівнювати 1,4.

3.2.14. Коефіцієнт пульсації має не перевищувати 5 %, що забезпечується застосуванням газорозрядних ламп у світильниках загального та місцевого освітлення з ВЧ ПРА для світильників будь-яких типів. Якщо не має світильників з ВЧ ПРА, то лампи багатолампових світильників або світильники загального освітлення, розташовані поруч, слід вмикати на різні фази трьохфазної мережі.

3.2.15. Для забезпечення нормованих значень освітленості у приміщеннях з ВДТ ЕОМ та ПЕОМ слід чистити шибки і світильники принаймні двічі на рік і вчасно замінювати лампи, що перегоріли.

3.3. Шум і вібрація.

3.3.1. Рівні звукового тиску в октавних смугах частот, рівні звуку та еквівалентні рівні звуку на робочих місцях, обладнаних ВДТ ЕОМ і ПЕОМ, мають відповідати вимогам СН 3223-85, ГОСТ 12.1.003-83, ГР 2411-81 (дод. 1).

3.3.2. Устаткування, що становить джерело шуму (АЦП, принтери тощо), слід розташовувати поза приміщенням для роботи ВДТ ЕОМ і ПЕОМ.

3.3.3. Для забезпечення допустимих рівнів шуму на робочих місцях слід застосовувати засоби звукопоглинання, вибір яких має обґрунтовуватись спеціальними інженерно-акустичними розрахунками.

3.3.4. Під час виконання робіт з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ у виробничих приміщеннях значення характеристик вібрації на робочих місцях мають не перевищувати допустимі відповідно до СН 3044-84, ГОСТ 12.1.012-90 (дод. 5).

3.4. Неіонізуючі електромагнітні випромінювання.

3.4.1. Значення напруженості електростатичного поля на робочих місцях з ВДТ (як у зоні екрана дисплея, так і на поверхнях обладнання, клавіатури, друкувального пристрою) мають не перевищувати гранично допустимих за ГОСТ 12.1.045-84, СН 1757-77 (дод. 6).

3.4.2. Значення напруженості електромагнітних полів на робочих місцях з ВДТ мають відповідати нормативним значенням (ГДР № 3206-85, ГДР № 4131-86, СН № 5802-91, ГОСТ 12.1.006-84) (дод. 6).

3.4.3. Інтенсивність потоків інфрачервоного випромінювання має не перевищувати допустимих значень відповідно до СН 4088-86, ГОСТ 12.1.005-88.

3.4.4. Інтенсивність потоків ультрафіолетового випромінювання має не перевищувати допустимих значень відповідно до СН 4557-88.

3.5. Іонізуючі електромагнітні випромінювання на відстані 0,05 м від екрана до корпусу відеотермінала при будь-яких положеннях регулювальних пристроїв не повинна перевищувати 7,74 х 10 в ст. -12 А/кг, що відповідає еквівалентній дозі 0,1 мбер/год. (100 мкР/год.) НРБУ № 58.

4. Гігієнічні вимоги до організації і обладнання робочих місць з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ

4.1. Обладнання і організація робочого місця працюючих з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ мають забезпечувати відповідність конструкції всіх елементів робочого місця та їх взаємного розташування ергономічним вимогам з урахуванням характеру і особливостей трудової діяльності (ГОСТ 12.2.032-78, ГОСТ 22.269-76, ГОСТ 21.889-76).

4.2. Конструкція робочого місця користувача ЕОМ і ПЕОМ з ВДТ має забезпечити підтримання оптимальної робочої пози.

4.3. Робочі місця з ВДТ слід так розташовувати відносно світових прорізів, щоб природнє світло падало збоку, переважно зліва.

4.4. При розміщенні робочих столів з ВДТ слід дотримувати такі відстані між бічними поверхнями ВДТ 1,2 м, відстань від тильної поверхні одного ВДТ до екрана іншого ВДТ – 2,5 м.

4.5. Конструкція робочого столу має відповідати сучасним вимогам ергономіки і забезпечувати оптимальне розміщення на робочій поверхні використовуваного обладнання (дисплея, клавіатури, принтера) і документів.

4.6. Висота робочої поверхні робочого столу з ВДТ має регулюватися в межах 680...800 мм, а ширина і глибина – забезпечувати можливість виконання операцій у зоні досяжності моторного поля (рекомендовані розміри: 600...1400 мм, глибина – 800...1000 мм).

4.7. Робочий стіл повинен мати простір для ніг заввишки не менше ніж 600 мм, завширшки не менше ніж 500 мм, завглибшки (на рівні колін) не менше ніж 450 мм, на рівні простягнутої ноги – ніж 650 мм.

4.8. Робочий стілець має бути підйомно-поворотним, регульованим за висотою, з кутом і нахилу сидіння та спинки і за відстанню від спинки до переднього краю сидіння поверхня сидіння має бути плоскою, передній край – заокругленим. Регулювання за кожним із параметрів має здійснюватися незалежно, легко і надійно фіксуватися. Шаг регулювання елементів стільця має становити: для лінійних розмірів – 15...20 мм, для кутових – 2...5 град. Зусилля регулювання має не перевищувати 20 Н.

4.9. Висота поверхні сидіння має регулюватися в межах 400...500 мм, а ширина і глибина становити не менше ніж 400 мм. Кут нахилу сидіння – до 15 град. вперед і до 5 град. назад.

4.10. Висота спинки стільця має становити (300 ± 20) мм, ширина – не менше ніж 380 мм, радіус кривизни горизонтальної площини – 400 мм. Кут нахилу спинки має регулюватися в межах 1...30 град. від вертикального положення. Відстань від спинки до переднього краю сидіння має регулюватися в межах 260...400 мм.

4.11. Для зниження статичного напруження м'язів верхніх кінцівок слід використовувати стаціонарні або змінні підлокітники завдовжки не менше ніж 250 мм, завширшки 50...70 мм, що регулюються за висотою над сидінням у межах 230...260 мм і відстанню між підлокітниками в межах 350...500 мм.

4.12. Поверхність сидіння і спинки стільця має бути напівм'якою з нековзним, повітронепроникним покриттям, що легко чиститься і не електризується.

4.13. Робоче місце має бути обладнане підставкою для ніг завширшки не менше ніж 300 мм, завглибшки не менше ніж 400 мм, що регулюється за висотою в межах до 150 мм і за кутом нахилу опорної поверхні підставки до 20 град. Підставка повинна мати рифлену поверхню і бортик по передньому краю заввишки 10 мм.

4.14. Екран ВДТ має розташовуватися на оптимальній відстані від очей користувача, що становить 600...700 мм, але не ближче ніж за 600 мм з урахуванням розміру літерно-цифрових знаків і символів.

4.15. Розташування екрана ВДТ має забезпечувати зручність зорового спостереження у вертикальній площині під кутом + 30 град. до нормальної лінії погляду працюючого.

4.16. Клавіатуру слід розташовувати на поверхні столу на відстані 100...300 мм від краю, звернутого до працюючого. У конструкції клавіатури має передбачатися опорний пристрій (виготовлений із матеріалу з високим коефіцієнтом тертя, що перешкоджає мимовільному її зсуву), який дає змогу змінювати кут нахилу поверхні клавіатури у межах 5...15 град. Висота середнього рядка клавіш має не перевищувати 30 мм. Поверхня клавіатури має бути матовою з коефіцієнтом відбиття 0,4.

4.17. Розташування пристрою введення-виведення інформації має забезпечувати добру видимість екрана ВДТ, зручність ручного керування в зоні досяжності моторного поля і за висотою 900...1300 мм, за шириною 400...500 мм.

4.18. Робоче місце з ВДТ слід обладнати пюпітром для документів, що легко переміщуються.

4.19. Для забезпечення захисту і досягнення нормованих рівнів комп'ютерних випромінювань необхідно застосування приекранних фільтрів, локальних світлофільтрів (засобів індивідуального захисту очей) та інших засобів захисту, що пройшли випробування в акредитованих лабораторіях і мають щорічний гігієнічний сертифікат.

4.20. При оснащеності робочого місця з ВДТ лазерним принтером параметри лазерного випромінювання повинні відповідати вимогам СанПіН № 5804-91.

5. Вимоги до режимів праці і відпочинку при роботі з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ

5.1. При організації праці, що пов'язана з використанням ВДТ ЕОМ і ПЕОМ, для збереження здоров'я працюючих, запобігання професійним захворюванням і підтримки працездатності слід передбачити внутрішньозмінні регламентовані перерви для відпочинку.

5.2. Внутрішньозмінні режими праці і відпочинку мають передбачати додаткові нетривалі перерви в періоди, що передують появі об'єктивних і суб'єктивних ознак втомлення і зниження працездатності.

5.3. При виконанні протягом дня робіт, що належать до різних видів трудової діяльності, за основну роботу з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ слід вважати таку, що займає не менше 50 % часу впродовж робочої зміни, мають передбачатися:

— перерви для відпочинку і вживання їжі (обідні перерви);

— перерви для відпочинку і особистих потреб (згідно з трудовими нормами);

— додаткові перерви, що вводяться для окремих професій з урахуванням особливостей трудової діяльності.

5.5. Тривалість обідньої перерви визначається чинним законодавством про працю і Правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства (організації, установи).

5.6. Внутрішньозмінні режими праці і відпочинку при роботі з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ розроблено з урахуванням характеру трудової діяльності, напруженості і важкості праці диференційовано для кожної професії.

5.7. За характером трудової діяльності виділено три професійні групи згідно з діючим класифікатором професій (ДК-003-95 і Зміна № 1 до ДК-003-95):

1) розробники програм (інженери-програмісти) — виконують роботу переважно з відеотерміналом та документацією при необхідності та інтенсивного обміну інформацією з ЕОМ і високою частиною прийняття рішень. Робота характеризується інтенсивною розумовою творчою працею з підвищеним напруженням зору, концентрацією уваги на фоні нервово-емоційного напруження, вимушеною робочою позою, загальною гіподинамією, періодичним навантаженням на кисті верхніх кінцівок. Робота виконується в режимі діалогу з ЕОМ у вільному темпі з періодичним пошуком помилок в умовах дефіциту часу;

2) оператори електронно-обчислювальних машин — виконують роботу, яка пов'язана з обліком інформації одержаної з ВДТ за попереднім запитом, або тієї, що над-

ходить з нього, супроводжується перервами різної тривалості, пов'язана з виконанням іншої роботи і характеризується як робота з напруженням зору, невеликими фізичними зусиллями, нервовим напруженням середнього ступеня та виконується у вільному темпі;

3) оператор комп'ютерного набору — виконує одноманітні за характером роботи з документацією та клавіатурою і нечастими нетривалими переключеннями погляду на екран дисплея, з введенням даних з високою швидкістю, робота характеризується як фізична праця з підвищеним навантаженням на кисті верхніх кінцівок на фоні загальної гіподенамії з напруженням зору (фіксація зору переважно на документи), нервово-емоційним напруженням.

5.8. Встановлюються такі внутрішньозмінні режими праці та відпочинку при роботі з ЕОМ при 8-годинній денній робочій зміні в залежності від характеру праці:

— для розробників програм із застосуванням ЕОМ слід призначати регламентовану перерву для відпочинку тривалістю 15 хвилин через кожну годину роботи за ВДТ;

— для операторів із застосування ЕОМ слід призначати регламентовані перерви для відпочинку тривалістю 15 хвилин через кожні дві години;

— для операторів комп'ютерного набору слід призначати регламентовані перерви для відпочинку тривалістю 10 хвилин після кожною години роботи за ВДТ.

5.9. У всіх випадках, коли виробничі обставини не дозволяють застосувати регламентовані перерви, тривалість безперервної роботи з ВДТ не повинна перевищувати 4 години.

5.10. При 12-годинній робочій зміні регламентовані перерви повинні встановлюватися в перші 8 годин роботи аналогічно перервам при 8-годинній робочій зміні, а протягом останніх 4-х годин роботи, незалежно від характеру трудової діяльності, через кожну годину тривалістю 15 хвилин.

5.11. З метою зменшення негативного впливу монотонності є доцільним застосовувати чергування операцій усвідомленого тексту і числових даних (зміна змісту роботи). Чередування вводу даних та редагування текстів.

5.12. Для зниження нервово-емоційного напруження, втомлення зорового аналізатору, поліпшення мозкового кровообігу, подолання несприятливих наслідків гіподинамії, запобігання втомі доцільні деякі перерви використовувати для виконання комплексу вправ, наведених в додатку 8.

5.13. В окремих випадках – при хронічних скаргах працюючих з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ на зорове втомлення, незважаючи на дотримання санітарно-гігієнічних вимог до режимів праці і відпочинку, а також застосування засобів локального захисту очей — допускаються індивідуальних підхід до обмеження часу робіт з ВДТ, зміни характеру праці, чергування з іншими видами діяльності, не пов'язаними з ВДТ.

5.14. Активний відпочинок має полягати у виконанні комплексу гімнастичних вправ, спрямованих на зняття нервового напруження, м'язове розслаблення, відновлення функцій фізіологічних систем, що порушуються протягом трудового процесу, зняття втоми очей, поліпшення мозкового кровообігу і працездатності (дод. 8).

5.15. За умови високого рівня напруженості робіт з ВДТ показане психологічне розвантаження у спеціально обладнаних приміщеннях (в кімнатах психологічного розвантаження) під час регламентованих перерв або в кінці робочого дня (див. дод. 9).

6. Вимоги до профілактичних медичних оглядів

6.1. Працюючі з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ підлягають обов'язковим медичним оглядам: попереднім — при влаштуванні на роботу і періодичним — протягом трудової діяльності відповідно до наказу МОЗ України № 45 від 31.03.94 р.

6.2. Періодичні медичні огляди мають проводитися раз на два роки комісією в складі терапевта, невропатолога та офтальмолога.

6.3. До складу комісії, що проводить попередні та періодичні медичні огляди, при необхідності (за наявністю медичних показань) можуть залучатись до оглядів лікарів інших спеціальностей.

6.4. Основними критеріями оцінки придатності до роботи з ВДТ ЕОМ і ПЕОМ мають бути показники стану органів зору: гострота зору, показники рефракції, акомодації, стану бінокулярного апарату ока тощо. При цьому необхідно враховувати також стан організму в цілому.

6.5. Жінки, що працюють в ВДТ ЕОМ та ПЕОМ, обов'язково оглядаються лікарем акушером-гінекологом один раз на два роки.

6.6. Жінки з часу встановлення вагітності та в період годування дитини грудьми до виконання всіх робіт, пов'язаних з використанням ВДТ ЕОМ та ПЕОМ, не допускаються.

6.7. Протипоказання з боку органів зору:

— гострота зору з корекцією не нижча ніж 0,5 на одному оці і 0,2 — на другому;

— рефракція: міопія вище 6,0 Д, гіперметропія вище 4,0 Д, астигматизм (будь-якого виду) вище 3,0 Д;

— відсутності бінокулярного зору;

— лагофтальм;

— хронічні захворювання переднього відрізку очей;

— захворювання зорового нерва і сітки;

— глаукома.

6.8. Загальні (соматичні) протипоказання:

— вроджені аномалії органів з вираженою недостатністю їхніх функцій;

— органічні захворювання центральної нервової системи з вираженими порушеннями функцій;

— хронічні форми психічних захворювань і психогенні стани, при яких хворі підлягають обов'язковому динамічному нагляду у психоневрологічних диспансерах, епілепсія з пароксизмальними порушеннями. У разі виражених форм пограничних психічних захворювань питання про придатність до відповідних робіт вирішуються комісією психоневрологічної установи індивідуально;

— ендокринні захворювання з вираженими порушеннями функцій ендокринних залоз;

— злоякісні пухлини (після лікування питання про придатність до роботи може вирішуватись індивідуально за умови, якщо немає абсолютних протипоказань);

— всі захворювання систем крові та органів кровотворення будь-яких стадій;

— гіпертонічна хвороба III стадії;

— хронічні захворювання легенів з вираженою недостатністю серця і легенів;

— тяжкий ступінь бронхіальної астми з вираженими функціональними порушеннями дихання і кровообігу;

— активні форми туберкульозу будь-якої локалізації;

— виразкова хвороба шлунку і дванадцятипалої кишки з хронічним рецидивуючим перебігом;

— цироз печінки і активний хронічний гепатит;

— хронічна форма хвороб нервової системи;

— хронічні захворювання нирок з проявами ниркової недостатності;

— вертебро-неврологічні захворювання (радикулярні синдроми шийного та попереково-крижового рівня);

— колагенози;

— вагітність і період лактації;

— звичайні викидні аномалії плода в анамнезі жінок, які планують народження дітей;

— порушення менструальної функції, що супроводжується матковими кровотечами.

6.9. При виявленні хронічних неспецифічних захворювань (гіпертонічна хвороба, виразкова хвороба шлунку та 12-палої кишки, хронічні захворювання бронхолегеневої, гепатобіліарної системи та ін.) працюючі з ВДТ ЕОМ та ПЕОМ повинні бути взяті на диспансерний облік з метою здійснення систематичного лікарського обстеження та лікування.

Додаток 1 (обов'язковий)

Допустимі рівні звуку, еквівалентні рівні звуку і рівні звукового тиску в октавних смугах частот*

Вид трудової діяльності, робочі місця	Рівні звукового тиску в дБ в октавних смугах із середньогеометричними частотами, Гц									
	31,5	63	125	250	500	1000	2000	4000	8000	Рівні звуку, еквівалентні рівні звуку, дБА/дБАекв
Програмісти ЕОМ	86	71	61	54	49	45	42	40	38	50
Оператори в залах обробки інформації на ЕОМ та оператори комп'ютерного набору	96	83	74	68	63	60	57	55	54	65
В приміщеннях для розташування шумних агрегатів ЕОМ	103	91	83	77	73	70	68	66	64	75

* СН 3222-85, ГОСТ 12.1.003-85, ГР 2411-81.

Додаток 2 (обов'язковий)

Норми мікроклімату для приміщень з ВТД ЕОМ та ПЕОМ*

Пора року	Категорія робіт	Температура повітря, град. С не більше	Відносна вологість повітря, %	Швидкість руху повітря, м/с
Холодний	легка—1а	22—24	40—60	0,1
	легка—1б	21—23	40—60	0,1
Теплий	легка—1а	23—25	40—60	0,1
	легка—1б	22—24	40—60	0,2

Примітка: до категорії 1а належать роботи, що виконуються сидячи і не потребують фізичного напруження, при яких витрати енергії становлять до 139 Вт, до категорії 1б належать роботи, що виконуються сидячи, стоячи або пов'язані з ходінням та супроводжуються деяким фізичним напруженням, при яких витрати енергії становлять від 140 до 174 Вт.

* ГОСТ 12 1.005-88, СН 4088-86.

Додаток 3 (обов'язковий)

Рівні іонізації повітря приміщень при роботі на ВДТ ЕОМ та ПЕОМ*

Рівні	Число іонів в 1 куб. см повітря	
	n+	n-
Мінімально необхідні	400	600
Оптимальні	1500–3000	3000–5000
Максимально допустимі	50000	50000

* ГН 2152-80.

Додаток 4 (рекомендований)

Світильники загального освітлення*

У разі відсутності світильників серії ЛПО36 з ВЧ ПРА і без ВЧ ПРА модифікації «косо світло» допускається застосування світильників загального освітлення серії:

ЛПО13 - 2 х 40/Б - 01;
ЛПО13 - 4 х 40/Б - 01;
ЛПО13 - 2 х 40 - 06;
ЛПО13 - 2 х 65 - 06;
ЛСО05 - 2 х 40 - 001;
ЛСО05 - 2 х 40 - 003;
ЛСО04 - 2 х 36 - 008;
ЛПО34 - 4 х 36 - 002;
ЛПО34 - 4 х 58 - 002;
ЛПО31 - 2 х 31 - 002,

а також їх вітчизняні та зарубіжні аналоги.

* СНіП II-4-79.

Додаток 5 (обов'язковий)

Санітарні норми вібрації категорії 3 технологічного типу «в»*

Середньо геометричні частоти смуг, Гц	Допустимі значення по осях X, Y, Z							
	віброприскорення				віброшвидкості			
	м/см в ст. 2		дБ		м/с*10 в ст. -2		ДБ	
	1/3 окт	1/1 окт	1/3окт	1/1 окт	1/3 окт	1/1окт	1/3 окт	1/1 окт
1,6	0,0125		82		0,13		88	
2,0	0,0112	0,02	81	36	0,089	0,18	85	91
2,5	0,01		80		0,063		82	
3,15	0,009		79		0,0445		79	
4,0	0,008	0,014	78	33	0,032	0,063	76	82
5,0	0,008		78		0,025		74	
6,3	0,008		78		0,02		72	
8,0	0,008	0,014	78	33	0,016	0,032	70	76
10,0	0,01		80		0,016		70	
12,5	0,0125		82		0,016		70	
16,0	0,016	0,028	84	39	0,016	0,028	70	75
20,0	0,0196		86		0,016		70	
25,0	0,025		88		0,016		70	
31,5	0,0315	0,056	90	45	0,016	0,028	70	75
40,0	0,04		92		0,016		70	
50,0	0,05		94		0,016		70	
63,0	0,063	0,112	96	51	0,016	0,028	70	75
80,0	0,08		98		0,016		70	

* СН 3044-84, ГОСТ 12.1.012-90.

Додаток 6 (обов'язковий)

Допустимі параметри електромагнітних неіонізуючих випромінювань і електростатичного поля*

Види поля	Допустимі параметри поля		Допустима поверхнева щільність потоку енергії (інтенсивність потоку енергії), Вт/кв. м
	за електричною складовою (Е), В/м	за магнітною складовою (Н), А/м	
Напруженість електромагнітного поля			
60 кГц до 3 мГц	50	5	
3 кГц до 30 мГц	20	—	
30 кГц до 50 мГц	10	0,3	
30 кГц до 300 мГц	5	—	
300 кГц до 300 гГц	—	—	10 Вт/кв. м
Електромагнітне поле оптичного діапазону в ультрафіолетовій частині спектра:			
УФ-С (220–280 мм)			0,001
УФ-В (280–320 мм)	—	—	0,01
УФ-А (320–400 мм)			10,0
в видимій частині спектра:			
400–760 мм			10,0
в інфрачервоній частині спектра:			
0,76–10,0 мкм			35,0–70,0
Напруженість електричного поля ВДТ			20кВ/м

* ГДР 4131-86, ГДР 5802-91, ГН 1757-77.

Додаток 7 (рекомендований)

Комплекс вправ для очей

Вправи виконують, відвернувшись від екрана.

Варіант 1

1. Вихідне положення (В. п.) — сидячи, руки на колінах. Закрити очі, сильно напруживши очні м'язи, на рахунок «раз – шість», потім відкрити очі, подивитись вгору на рахунок «сім – вісім», подивитись вниз на рахунок «дев'ять – десять». Повторити 5 разів.

2. В. п. те саме. Робити колові рухи очима, фіксуючи погляд в таких положеннях: додолу–вліво–вгору–вправо–додолу. Повторити 5 разів. Потім те саме 5 разів у зворотному напрямі.

3. В. п. те саме. Закрити очі на рахунок «раз – два», відкрити очі і подивитися на кінчик носа на рахунок «три – чотири». Повторити 5 разів.

Варіант 2

1. В. п. – сидячи. Швидко моргати очима протягом 15 с.

2. В. п. – сидячи на відстані 30–35 см від вікна обличчям до нього. Дивитися на позначку на шибці протягом 5 с, потім перевести погляд на більш віддалений об'єкт за вікном і дивитися ще протягом 5 с. Повторити 10 разів.

3. В. п. – сидячи. Швидко перевести погляд по діагоналі: праворуч вгору – ліворуч униз. Потім дивитися прямо у далеч протягом 6 с. Швидко перевести погляд по діагоналі: ліворуч вгору – праворуч униз. Потім дивитися прямо у далеч протягом 6 с. Повторити 4-5 разів.

Варіант 3

1. В. п. — сидячи. Швидко моргати очима, напруживши очні м'язи, протягом 15 с.

2. В. п. — сидячи, очі закриті. Не відкриваючи очей, начебто подивитися ліворуч на рахунок «раз – чотири», повернутися у В. п. Так само подивитися праворуч на рахунок «п'ять – вісім», повернутися у В. п. Повторити 5 разів.

3. В. п. те саме. Не відкриваючи очей, начебто подивитися ліворуч на рахунок «раз – три», потім — праворуч на рахунок «чотири – шість». Повернутися у В. п. Повторити 5—6 разів. Так само подивитися в гору на рахунок «один – три», потім — додолу на рахунок «чотири – шість». Повернутися у в. п. Повторити 5 — 6 разів.

4. Спокійно посидіти із закритими очима, розслабившись протягом 12 с.

Комплекс вправ для поліпшення мозкового кровообігу

Нахили і повороти голови справляють механічну дію на стінки шийних кровоносних судин, підвищуючи їхню еластичність. Тренування вестибулярного апарату сприяє розширенню кровоносних судин головного мозку, а дихальні вправи, особливо дихання через ніс, збільшують їх кровонаповнення. Усе це підсилює мозковий кровообіг, тим самим полегшуючи розумову діяльність.

Варіант 1

1. В. п. – основна стійка (о. с.). На рахунок «раз» — руки за голову, лікті розвести, голову нахилити назад. На рахунок «два» – лікті вперед. На рахунок «три – чотири» – руки розслаблено опустити вниз, голову нахилити вперед. Повторити 4-6 разів у повільному темпі.

2. В. п. – стійка «ноги порізно», пальці стиснуті в кулаки. На рахунок «раз» – різкий мах лівою рукою назад, правою – вгору назад. На рахунок «два» – різко змінити положення рук. Повторити 6-8 разів у середньому темпі.

3. В. п. – сидячи на стільці. На рахунок «раз – два» – плавно відвести голову назад, на рахунок «три – чотири» – голову нахилити вперед, плечі не піднімати. Повторити 4-6 разів у повільному темпі.

Варіант 2

1. В. п. – стоячи або сидячи, руки на поясі. На рахунок «раз – два» коловим рухом відвести праву руку назад з поворотом тулуба й голови праворуч, на рахунок «три – чотири» – те саме ліворуч. Повторити 4-6 разів у повільному темпі.

2. В. п. – стоячи або сидячи, руки в сторони, долоні вперед, пальці розведені. На рахунок «раз» обхопити себе за плечі руками якомога міцніше і далі, на рахунок «два» повернутися у В. п. Повторити 4-6 разів у швидкому темпі.

3. В. п. – сидячи на стільці, руки на поясі. На рахунок «раз» повернути голову праворуч, на рахунок «два» – В. п. те саме – ліворуч. Повторити 6-8 разів у повільному темпі.

Варіант 3

1. В. п. – стоячи або сидячи, руки на поясі. На рахунок «раз» ліву руку махом занести на праве плече, голову повернути ліворуч. На рахунок «два» повернутися у В. п. На рахунок «три – чотири» – те саме правою рукою. Повторити 4-6 разів у повільному темпі.

2. В. п. – о. с. На рахунок «раз» оплеск долонями за спиною, руки підняти позаду якомога вище. На рахунок «два» – руки через сторони перевести вперед на рівень голови, оплеск. Повторити 4-6 разів у швидкому темпі.

3. В. п. – сидячи на стільці. На рахунок «раз» нахилити голову вправо, на рахунок «два» – В. п. На рахунок «три» нахилити голову вліво, на рахунок «чотири» – В. п. Повторити 4-6 разів у середньому темпі.

Варіант 4

1. В. п. – стоячи або сидячи, пальці рук стиснуті в кулаки, на рахунок «раз» кулаки підвести до плечей, голову – назад. На рахунок «два» – лікті догори, голову – вперед. Повторити 4-6 разів у середньому темпі.

2. В. п. – стоячи або сидячи, руки в сторони. Зробити 3 ривки руками: правою перед тулубом, лівою – за. Повернутися в В. п. Потім зробити 3 ривки руками в інший бік. Повторити 4-6 разів у швидкому темпі.

3. В. п. – сидячи. На рахунок «раз» голову нахилити вправо, на рахунок «два» – В. п., «три» – голову нахилити вліво, «чотири» – В. п., «п'ять» – голову повернути вправо, «шість» – В. п., «сім» – голову повернути вліво, «вісім» – В. п. Повторити 4-6 разів у повільному темпі.

Комплекс вправ для рук

Вправи можна робити в будь-який час протягом дня, спочатку по 2-3 рази, поступово збільшуючи навантаження до 6-10 разів.

Варіант 1

1. Руки, не напружуючи, простягнути вперед на ширину плечей. Повільно згинати й розгинати пальці. Потім із того самого положення повільно згинати і розгинати руки в зап'ястках.

2. Руки простягнути вперед на ширину плечей долонями догори. Згинати і розгинати руки в ліктьових суглобах.

3. Руки опущені вздовж тулуба долонями всередину, пальці без напруження стиснути в кулак. Обертати кулаки за годинниковою стрілкою і проти. З того самого положення згинати і розгинати руки в зап'ястках.

4. Підняти руки в сторони до рівня плечей, потім опустити. Підняти руки в сторони до рівня плечей і обертати їх у плечових суглобах спочатку назад, потім – вперед.

5. Підняти руки вгору і плавно опустити їх вниз.

Варіант 2

1. Масажувати пальцями кісті з тильного і зовнішнього боків.

2. Пальцями правої руки обхопити пальці лівої руки й обережно відхилити їх до зап'ястка. Затримати у такому положенні протягом 5 с. Те саме зробити з пальцями правої руки.

3. Пальцями правої руки обережно гойдати великий палець лівої руки, і навпаки.

4. Міцно стиснути пальці в кулак, потім розтиснути їх і розчепірити.

Комплекс вправ для хребта

Спеціальні вправи для тренування і розслаблення хребта поліпшують периферійний кровообіг, сприяють збереженню правильної постави, оптимальному перерозподілу м'язового навантаження при роботі, цілюще впливають на функціональний стан внутрішніх органів, нервової системи, органів зору, допомагають подолати наслідки гіподинамії.

Виконуючи вправи, не слід робити різких рухів. Треба весь час зважати на свої фізичні можливості. Амплітуду збільшувати поступово. Спочатку кожну вправу слід виконувати 2-5 разів, поступово збільшуючи навантаження до 10 разів. Комплекс вправ слід робити щодня до помітного поліпшення самопочуття. Надалі – досить двох разів на тиждень.

1. В. п. – лежачи на животі обличчям додолу, ноги на ширині плечей, руки простягнути вперед. Підняти таз і вигнути спину. Коліна і лікті випрямлені. Упор тільки на долоні і пальці ніг. Голова опущена. Опустити таз. Підняти голову і відхилити їх назад.

2. В. п. – те саме. Підняти таз і вигнути спину. Руки і ноги прямі. Повільно повернути таз якомога далі вліво, опускаючи лівий бік якомога нижче. Те саме зробити в інший бік.

3. В. п. – сидячи на підлозі, обпираючись на розставлені позаду руки, ноги зігнуті в колінах. Швидко підняти таз і все тіло до горизонтального рівня. Повернутися у В. п.

4. В. п. – лежачи на спині, ноги витягнені. Зігнути ноги в колінах, підтягнути їх до грудей, обхопити руками. Не віднімаючи рук, відхилити ноги від грудей, водночас намагаючись торкнутися підборіддям колін. Залишатися в такому положенні протягом 5 с.

5. В. п. – лежачи на животі обличчям вниз. Підняти таз і вигнути спину, опустивши голову і обпираючись на випрямлені руки і ноги. В такому положенні обійти кімнату.

Додаток 8 (рекомендований)

Психофізіологічне розвантаження

При проведенні сеансів психофізіологічного розвантаження рекомендується використовувати деякі елементи методу аутогенного тренування, який ґрунтується на свідомому застосуванні комплексу взаємопов'язаних прийомів психічної саморегуляції й виконанні нескладних фізичних вправ з словесним самонавіюванням. Головна увага при цьому приділяється набуванню й закріпленню навичок м'язового розслаблення (релаксації).

У рекомендованому сеансі, який має проводитися в кімнаті психофізіологічного розвантаження з відповідним інтер'єром та кольоровим оформленням, відділяються три періоди, що відповідають фазам відновлювального процесу.

Перший період — абстрагування працівників від виробничої обстановки — відповідає фазі залишкового збудження. Лунають повільна мелодійна музика, пташиний спів. Обравши зручну позу, працівники адаптуються і психологічно готуються до наступних періодів.

Другий — заспокоєння — відповідає фазі відновлювального гальмування. Пропонується показ фотослайдів із зображеннями квітучого лугу, березового гаю, гладенької поверхні ставка тощо. Через навушники транслюється спокійна музика, а на її фоні негучно, повільно висловлюються заспокійливі формули аутогенного тренування (тричі):

— «Я повністю розслаблений, спокійний»;

— «Моє дихання рівне, спокійне»;

— «Моє тіло важке, гаряче, розслаблене, я абсолютно розслаблений, лоб холодний, голова легка».

Як функціональне освітлення застосовують зелене світло. Яскравість світла має поступово знижуватись протягом періоду, а наприкінці його світло вимикається зовсім на одну – дві хвилини. Екран теж гасне.

Третій період — активізація — відповідає фазі підвищеної збудженості.

На початку періоду світло вимкнене, через певний час на екрані з'являється червона пряма, розміри і яскравість якої поступово збільшуються.

Наприкінці періоду лунає бадьора музика. Вимовляються тричі мобілізуючі формули аутогенного тренування, яким мають передувати глибоке вдихання та довге глибоке видихання:

— «Я бадьорий, свіжий, веселий, у мене гарний настрій»;

— «Я повний енергією, я готовий діяти».

Сеанси психологічного розвантаження можуть проводитись за єдиною програмою через індивідуальні навушники і складатись із двох періодів по 5 хвилин кожний:

1) повне розслаблення;

2) активізація працездатності.

У разі потреби на фоні музичних програм можуть вимовлятися окремі фрази навіювання відпочинку, гарного самопочуття і на заключному етапі — бадьорості.

Після сеансів психофізіологічного розвантаження у працівників зменшується відчуття втоми, з'являються бадьорість, гарний настрій. Загальний стан відчутно поліпшується.

Бібліографічні дані

1. Видеодисплейные терминалы и здоровье пользователей. – Женева: ВОЗ, 1989. – 150 с.

2. Гигиенические требования к видеодисплейным терминалам, персональным электронно-вычислительным машинам и организация работы. Санитарные правила и нормы. Сан. ПиН. 2.2.2. 542-96. Госкомсанэпиднадзор России. — Москва, 1996. — 55 с.

3. Раевский В. С. Физиологические основы организации рациональных режимов труда и отдыха / В. С. Раевский // Улучшение условий труда и организация рациональных режимов труда и отдыха на промышленных предприятиях. – М., 1973. – С. 77—87.

5. Временные рекомендации по совершенствованию условий труда операторов за дисплеями. НИИ труда Госкомтруда СССР. – М., 1985. – 24 с.

6. Fo simposium on consequences of work on VDUs // Social and Labour Bulletin. — Geneva, 1985. – № 3-4. – 4 p.

7. Мартиросова В. Г. Специфика зрительных работ с видеотерминалами / В. Г. Мартиросова, С. Г. Терешкевич, М. А. Фаермарк // Светотехника. – 1989. – № 5. – С. 16–18.

8. Структура заболеваемости у работающих на ЭВМ с видеодисплейными терминалами / А. О. Навакатикян, Е. П. Краснюк, В. П. Бахманн, В. Г. Мартиросова, Э. Н. Пироцкая // Врачебное дело. – 1990. – № 11. – С. 104–107.

9. Ruczynski M. Warunki praci pizi monitorach ekranowich / M. Ruczynski // Bezpieczenstwo pracy. — 1985. — № 1. — Pp. 3–6.

10. Методические рекомендации по снижению зрительного утомления операторов, работающих с телевизионными индикаторами. ВНИИОТ ВЦСПС. – Л., 1984. – 22 с.

11. VDU vetted by the unions. Social and Labour Bulletin. – Geneva, 1985. – № 2. – 6 p.

12. Conditions of work. Acumulative Digest // JLO. – Geneva, 1984. – Vol. 3, № 2. – 4 p.

13. Демирчоглян Г. Г. Гимнастика для глаз / Г. Г. Демирчоглян, В. И. Янкулин. — М.: Физкультура и спорт, 1987. — С. 31.

14. Лихачова О. Л. Результаты психофизиологических исследований операторов системы «Видеотон»/ О. Л. Лихачова, Л. Н. Степанова, В. К. Хухлаев // Приборы и системы управления. — 1983. — № 7. — С. 11–16.

Тема 2.
ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ОБЛІКОВОГО АПАРАТУ

2.1. Призначення та функції бухгалтерії

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

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

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

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

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

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

Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», наведено на рис. 2.1.

Рис. 2.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві [1]

[1] Керівник може самостійно вести бухгалтерський облік, за винятком тих підприємств, бухгалтерська та фінансова звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню.

Вибір форми організації бухгалтерського обліку звичайно залежить від розміру підприємства. Так, дрібні фірми можуть не мати бухгалтера і на них облік веде керівник або власник, або бухгалтер-підприємець, або аудиторська фірма. При більш значних обсягах діяльності доцільніше ввести до штату підприємства посаду бухгалтера чи створити бухгалтерію.

Основні функції бухгалтерії випливають з основних функцій бухгалтерського обліку. Тобто на бухгалтерію покладаються три основні функції:

— облікова (інформаційна);
— контрольна;
— аналітична.

2.2. Побудова структури облікового апарату

Встановлення структури апарату бухгалтерії, яка найбільше відповідала б конкретним умовам роботи підприємства, правильна розстановка кадрів на окремих ділянках облікового процесу є важливою передумовою раціональної організації облікового процесу на підприємстві. Чисельність та структура облікового апарату насамперед залежать від обсягу облікових і контрольних робіт, від форми організації й автоматизації обліку, а також від масштабів виробництва і структури управління ним. Залежно від вказаних факторів розрізняють декілька типів структурної побудови бухгалтерії.

До **першого типу** побудови можна віднести бухгалтерію, яка складається з секторів. Чисельність кожного сектору складає декілька чоловік, кожний сектор очолює бухгалтер. У таких бухгалтеріях можливим є створення таких секторів: обліку товарних операцій; обліку розрахункових операцій; загального сектору. Облік може вестись як вручну, так і з застосуванням комп'ютерної техніки. Виконання облікових робіт масового характеру в одному секторі надає можливість посилити контроль за цими операціями та спростити ув'язку показників, що взаємно контролюються. Схематично перший тип структурної побудови бухгалтерії наведено на рисунку 2.2.

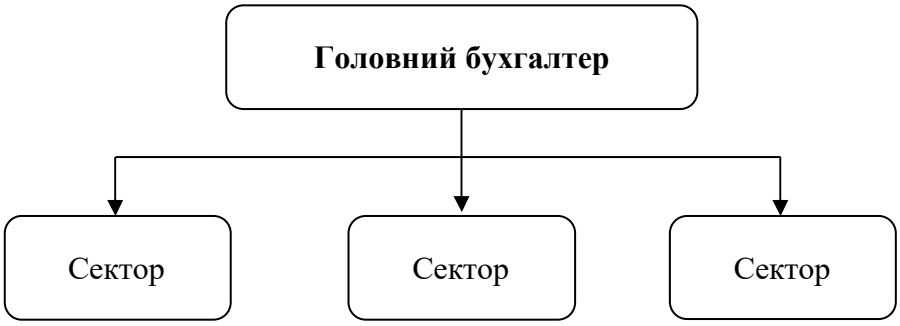


Рис. 2.2. Структура бухгалтерського апарату першого типу

До **другого типу** структурної побудови належать більш великі бухгалтерії. Вони поділяються на відділи, всередині яких можуть бути створені групи. Структура облікового апарату другого типу представлена на рис. 2.3.

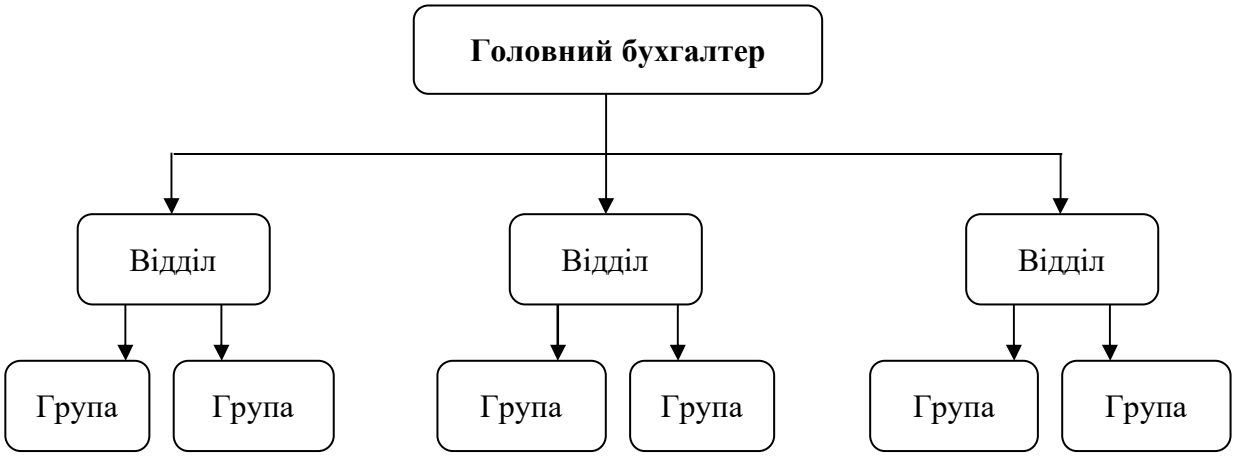


Рис. 2.3. Структура бухгалтерського апарату другого типу

Бухгалтерія другого типу структурної побудови підприємства може мати, наприклад, такі відділи:

— **фінансово-розрахунковий**, який здійснює облік коштів у касі й банку, розрахункових і кредитних операцій, а також підзвітних сум. Якщо на підприємстві не відокремлено фінансову службу, ця група забезпечує також фінансове планування, контролює додержання платіжної дисципліни;

— **праці й заробітної плати** (оплати праці), який здійснює облік виробітку та розрахунків за заробітною платою з робітниками і службовцями, веде облік розрахунків за податками і внесками, утриманими із заробітної плати та нарахованими на неї, та складає звітність про використання фонду заробітної плати;

— **матеріального обліку** – веде облік матеріальних цінностей, їх придбання і витрачання, здійснює облік розрахунків із постачальниками і підрядниками, контролює стан складського обліку, бере участь в інвентаризації цих цінностей, складає звітність, що має відношення до матеріальних оборотних та необоротних активів;

— **виробництва і калькуляції,** який здійснює облік витрат на виробництво, складає калькуляції собівартості продукції (робіт і послуг), готує інформацію про результати роботи окремих центрів витрат та підприємства загалом, бере участь в інвентаризації незавершеного виробництва, складає звітність про виконання плану виробництва і собівартості продукції;

– **готової продукції та її реалізації,** який веде облік надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізації, веде розрахунки з покупцями, а також складає звітність про виконання плану реалізації;

– **зведено-балансовий,** який веде облік решти господарських операцій (облік доходів, фінансових результатів, внутрішньовідомчих розрахунків тощо), веде узагальнюючі і облікові регістри, складає баланс та інші форми звітності з основної діяльності підприємства, організовує бухгалтерський архів.

Відділ матеріального обліку в такій бухгалтерії, наприклад, може включати групи: групу обліку необоротних активів; групу обліку запасів; групу обліку готової продукції і товарів на складах; групу обліку транзитних операцій.

Для порівняно невеликого підприємства характерною є двоступінчаста форма побудови апарату бухгалтерії, яку відносять **до третього** типу структурної побудови. При цьому, на відміну від першого та другого типу, поділ облікового апарату відбувається не лише на сектори або відділи, де виконання окремих видів господарських операцій, пов'язаних із майном або зобов'язаннями, доручається окремим секторам чи відділам, виокремлюються окремі виконавці в особі бухгалтера або внутрішнього аудитора тощо. Схематично третій тип структурної побудови бухгалтерії наведено на рисунку 2.4.

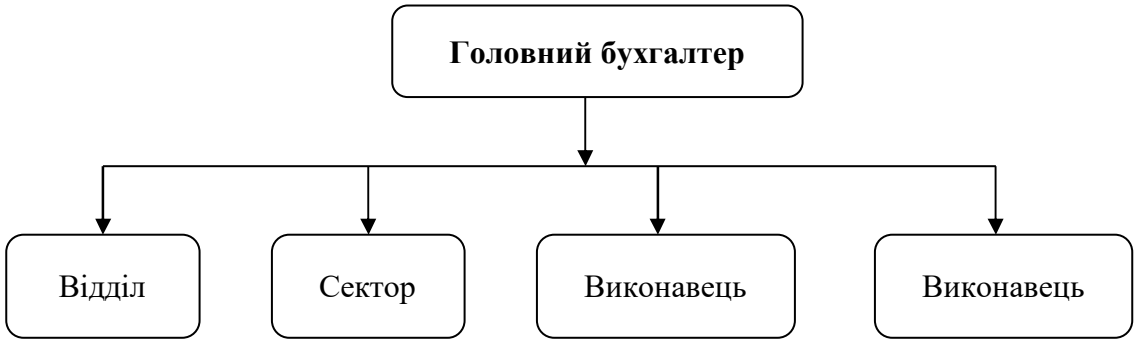


Рис. 2.4. Структура бухгалтерського апарату третього типу

Поділ апарату на відділи, сектори, конкретних виконавців залежить від обсягу облікових робіт, специфіки діяльності. При цьому через недостатність обсягу робіт з обліку однорідних операцій досить часто окремим виконавцям доручається вести облік різноманітних операцій.

Для оперативного спостереження за ходом виконання облікових робіт, особливо на великих підприємствах, бажано створити спеціальний орган, який централізовано збиратиме інформацію про дотримання графіків документообігу та обліку, контролюватиме хід облікового процесу на окремих ділянках, організовуватиме допомогу відстаючим структурним підрозділам та усунення недоліків у обліковій роботі. Таким органом може бути диспетчер.

Диспетчер – це оперативний розпорядник ходу виробничого або будь-якого іншого процесу, який забезпечує виконання графіка тих чи інших робіт. Диспетчеризація облікового процесу найефективніша тоді, коли є складовою частиною загальної системи диспетчеризації управління підприємством. Завдяки цьому набагато скорочуються витрати на організацію диспетчеризації, повністю усувається дублювання економічної інформації, а керівники та спеціалісти підприємства звільняються від поточної оперативно-розпорядчої роботи і можуть спрямувати основні зусилля на розробку та здійснення заходів щодо вдосконалення організації виробництва, планування, обліку, аналізу тощо.

Залежно від особливостей роботи підприємств можливі різні структурні варіанти бухгалтерії, які, у свою чергу, можуть змінюватись від поточних потреб підприємства. Наприклад, на період здійснення підприємством капітального будівництва може створюватись відповідна група із забезпечення об-

ліку і складання звітності щодо капітальних інвестицій і джерел їх фінансування. За наявності великого житлово-комунального господарства в бухгалтерії створюється група або відділ з обліку операцій цього господарства тощо. Деякі відділи можуть бути укрупнені, а на малих підприємствах облікові роботи розподіляють між окремими працівниками бухгалтерії без створення самостійних груп чи відділів.

Важливу роль в успішному розв'язанні завдань, покладених на апарат бухгалтерії, відіграє чітке розмежування обов'язків між окремими її працівниками. Функції кожного облікового працівника, його обов'язки, відповідальність за ведення обліку і права визначаються службовими характеристиками й посадовими інструкціями. Це дає змогу уникнути знеособлення у виконанні облікових робіт, створює умови для злагодженої і планомірної роботи облікового апарату, одержання своєчасної і якісної економічної інформації, потрібної для управління підприємством.

Для внутрішнього аудиту і контролю на підприємствах досить часто створюють окрему службу внутрішнього аудиту і контролю. Ця служба може бути створена у формі відділу, групи, сектору чи окремого спеціаліста – внутрішнього аудитора.

Під **внутрішнім аудитом** розуміють незалежну експертну діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

— системи внутрішнього контролю підприємства;

— фінансової і господарської інформації;

— економічності та продуктивності діяльності підприємства;

— дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Внутрішній контроль — сукупність процедур, що здійснюються службою внутрішнього контролю підприємства і забезпечують:

— дотримання законодавства та внутрішніх регламентуючих документів при здійсненні підприємством господарських операцій;

— достовірність та повноту інформації, яка надається наглядовим і виконавчим органам підприємства;

— збереження активів підприємства і зв'язків з покупцями та замовниками;

— виконання затверджених планів (кошторисів) підприємства.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту і контролю можуть змінюватися залежно від розміру, структури підприємства, сфери діяльності та вимог його керівного органу. Служби внутрішнього аудиту і контролю діють на підставі положення, затвердженого керівним органом підприємства і, звичайно, підпорядковуються лише йому.

При організації і плануванні роботи служб внутрішнього аудиту і контролю можна взяти за основу Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005 № 4660.

2.3. Сучасні вимоги та добір кадрів бухгалтерії

В умовах науково-технічного прогресу постійно підвищуються вимоги до кадрів. Некваліфіковані кадри не в змозі використовувати не тільки досягнення науково-технічної революції, а й використати переваги ринкової економіки.

Кадри повинні мати певні знання, навички та вміння. Знання залежать від загальної та спеціальної освіти, навички та вміння – від стажу роботи і віку. Вміння – це здатність виконувати необхідні операції в умовах, що змінюються. Необхідність певної кількості знань, навичок та вмінь випливає із закону відповідності кваліфікації робочої сили рівню використовуваних у процесі виробництва засобів виробництва і насамперед засобів праці. Тому кваліфікація працівника – це здатність виконувати певну конкретну роботу. Комплектуючи кадри бухгалтерії необхідно керуватись Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників, затвердженим Міністерством праці і соціальної політики України 29.12.2004 № 336.

Вимоги щодо кваліфікаційних характеристик окремих працівників бухгалтерської служби наведені в додатку 1 до теми 2.

На практиці кваліфікація працівника не завжди точно відповідає складності та кваліфікації праці. Якщо кваліфікація працівника нижча за кваліфікацію роботи, яку він повинен виконати, то виробляється неякісний продукт, гальмується удосконалення техніки і технології, організації праці. Якщо ж кваліфікація працівника вище кваліфікації роботи, з'являється можливість удосконалення техніки, технології і організації праці, поліпшується якість виробленого продукту.

В Україні сертифікація бухгалтерів обов'язкова лише щодо головних бухгалтерів фінансових установ. Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 13.07.2004 № 1590 затверджені професійні вимоги до головних бухгалтерів таких фінансових установ:

— страховиків;

— кредитних спілок;

— ломбардів;

— адміністраторів недержавних пенсійних фондів;

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

Головний бухгалтер вищеперелічених фінансових установ повинен відповідати таким професійним вимогам:

— мати вищу освіту не нижче ступеня бакалавра;

— пройти підвищення кваліфікації та скласти екзамен на відповідність знань професійним вимогам за типовою програмою підвищення кваліфікації головних бухгалтерів, складеною за напрямом діяльності фінансової установи та затвердженою Нацкомфінпослуг. Тривалість курсу підвищення кваліфікації має бути не менше 72 годин;

— мати стаж роботи керівником у сфері фінансової та/або бухгалтерської діяльності або стаж роботи на ринках фінансових послуг на посадах, пов'язаних із фінансовою або бухгалтерською діяльністю, не менше трьох років;

— мати бездоганну ділову репутацію. Особа не має бездоганної ділової репутації в разі наявності ознак, визначених пунктом 22 Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з надання фінансових послуг (крім професійної діяльності на ринку цінних паперів), затверджених постановою Кабінету Міністрів України від 07.12.2016 № 913.

Головні бухгалтери фінансових установ мають проходити підвищення кваліфікації за формою «спеціалізація» відповідно до програм, погоджених із Держфінпослуг, кожні 3 роки та складати екзамен на відповідність професійним вимогам.

При зміні головного бухгалтера фінансової установи новопризначений головний бухгалтер, у разі відсутності в нього підвищення кваліфікації, повинен у тримісячний строк пройти підвищення кваліфікації за формою «спеціалізація» відповідно до програм, погоджених із Держфінпослуг.

Щодо бухгалтерів інших підприємств, установ і організацій (крім підприємств, які становлять суспільний інтерес) спеціальних вимог, і в тому числі щодо сертифікації, нормативними документами не встановлено. На підприємстві, що становить суспільний інтерес, новопризначений головний бухгалтер повинен мати: повну вищу економічну освіту; стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше трьох років; не мати непогашеної або не знятої судимості за вчинення кримінальних правопорушень проти власності та у сфері господарської діяльності.

Незважаючи на добровільність сертифікації бухгалтерів (крім посад головних бухгалтерів підприємств і організацій, що залучають кошти фізичних та юридичних осіб), в Україні здійснюється сертифікація бухгалтерів як професіоналів на основі різних програм міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів.

Програма CIPA (*Certified International Professional Accountant* – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер). Власники сертифікатів CIPA набувають права додавати назву сертифіката до свого підпису, що відповідає міжнародній практиці. Програму CIPA було започатковано Міжнародною радою сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (МРСБА) у 2001 році за сприяння Агентства США з міжнародного розвитку (USAID). Україна у складі МРСБА представлена Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ).

Сертифікація за програмою CIPA включає два кваліфікаційні рівні:

1. CAP (*Certified Accounting Practitioner* – Сертифікований бухгалтер-практик). Вважається, що CAP здатний вести систему бухгалтерського обліку на підприємстві та складати всі основні звіти, включаючи податкові декларації.

2. CIPA (*Certified International Professional Accountant* – Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер). Передбачається, що CIPA здатний застосовувати професійне судження до питань фінансового управління та брати участь у прийнятті управлінських рішень.

Сертифікат першого рівня (CAP) претендент – дійсний член ФПБАУ отримує за умови успішного складання кваліфікаційних іспитів із дисциплін: «Фінансовий облік-1» (за міжнародними стандартами), «Управлінський облік-І», «Податки та право в Україні». Участь в іспитах є платною, проте умови не надто жорсткі: можна або скласти всі іспити одразу, або складати по одному іспиту під час кожної екзаменаційної сесії (на рік провадиться по 4 сесії в кількох обласних центрах). У разі невдалого складання іспиту його можна скласти повторно. Складанню іспитів може передувати спеціальне навчання, яке також є платним, проте значно підвищує імовірність успішного складання. За умови складання іспиту з дисципліни «Фінансовий облік в Україні», власник сертифіката CAP отримає сертифікат «Сертифікований бухгалтер-практик ФПБАУ».

Отримати сертифікат другого кваліфікаційного рівня (CIPA) може лише власник сертифіката CAP, який складе додатково іспити з таких дисциплін: «Фінансовий облік-2», «Управлінський облік-2», «Аудит», «Фінанси», «Інформаційні технології». Для цього кваліфікаційного рівня на рік проводиться по 2 екзаменаційні сесії.

Власники сертифікатів заносяться до бази даних, доступної потенційним роботодавцям, переважно спільним підприємствам та підприємствам з іноземними інвестиціями, для яких такий сертифікат є «знаком якості» бухгалтера.

Курс «АССА ДипІФР» (DipIFR). АССА (Асоціація Присяжних Сертифікованих Бухгалтерів). Програма передбачає отримання знань із міжнародних стандартів фінансової звітності та практики їх застосування.

Сертифікат CIMA (сертифікований фахівець із управлінського обліку) заснований Інститутом фахівців з управлінського обліку Великобританії (*Chartered Institute of Management Accountants, CIMA*) – однією з найавторитетніших міжнародних професійних організацій у сфері управлінського обліку. Основна мета програми CIMA – навчити слухачів здійснювати глибокий аналіз та ухвалювати зважені рішення, що впливають на успішний розвиток бізнесу.

Кваліфікація CMA (*Certified Management Accountant* – сертифікований фахівець із управлінського обліку) – американський сертифікат інституту бухгалтерів з управлінського обліку США (IMA – Institute of Management Accountants). Програму вивчають англійською мовою.

Крім названих курсів, які підтверджують рівень кваліфікації бухгалтера, є й інші, зокрема ACCA, IFA, CPA**,** AICPA.

Суттєвою мірою ефективна робота бухгалтерії залежить від належного добору та розстановки кадрів. В основу добору кадрів повинні покладатись:

— їхня ділова активність;

— професійна компетентність;

— ставлення до дорученої справи;

— вміння працювати в команді.

Професіоналізм, швидкість і якість роботи (прийняття рішень) являють собою основну проблему ефективної роботи бухгалтерської служби підприємства.

Бухгалтери, крім відповідності кваліфікаційним вимогам, повинні дотримуватись етичних вимог до професії.

Етичні вимоги до професійних бухгалтерів визначено Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів, розробленим Міжнародною радою зі стандартів етики бухгалтерів, який набрав чинності 15.06.2019 року та включає Міжнародні стандарти незалежності аудитора. Фундаментальними етичними принципами професійних бухгалтерів є принципи: **доброчесності, об'єктивності, професійної компетентності та належної ретельності, конфіденційності, професійної поведінки.** Зазначені принципи етики формують стандарт поведінки, яка очікується від професійного бухгалтера під час виконання його обов'язків (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Фундаментальні етичні принципи професійних бухгалтерів за Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів [1]

Етичні принципи	Сутність принципів
Доброчесність (Integrity)	Бути прямолінійним та чесним у всіх професійних та ділових відносинах
Об'єктивність (Objectivity)	Не йти на компроміси у професійних чи ділових судженнях через упередженість, конфлікт інтересів або надмірний вплив з боку інших осіб
Професійна компетентність та належна ретельність (Professional Competence and Due Care)	Досягти та підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для забезпечення того, щоб клієнт або організація отримували компетентні професійні послуги, що базуються на знаннях сучасних технічних та професійних стандартів, чинного законодавства. Діяти старанно та відповідно до чинних технічних та професійних стандартів
Конфіденційність (Confidentiality)	Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних і ділових відносин.
Професійна поведінка (Professional Behavior)	Дотримуватися відповідних законів та нормативно-правових актів та уникати будь-яку поведінку, яка, як професійний бухгалтер знає або повинен знати, може дискредитувати професію

Здійснюючи розстановку кадрів бухгалтерії слід враховувати вікові особливості працівників. Так, відомо, що швидше приймають рішення особи молодого віку. Вік у 45–65 років характеризується найбільш врівно-

[1] Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Ethics Standards Board for Accountants. July 2018, by the International Federation of Accountants (IFAC). 254 p. URL: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf.

важеним і самостійним судженням, всебічною попередньою оцінкою рішень, що приймаються. Більш старший вік характеризується зниженням оперативності, тому доцільним є переведення таких працівників на посади, де не вимагається швидкого прийняття рішень. Безумовно, що це лише тенденції, а справу роблять конкретні працівники.

2.4. Нормування праці працівників бухгалтерії

Чисельність персоналу в апараті бухгалтерії і закріплення облікових кадрів на окремих ділянках облікового процесу залежать від обсягу й характеру господарської діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку та багатьох інших умов.

Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 № 269 затверджено Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку. Збірник нормативів чисельності містить норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку та нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку установ, організацій, підприємств.

Редакція збірника Міжгалузевих нормативів чисельності складається:

— із загальної частини, що містить вихідні положення щодо розробки та застосування норм часу та нормативів чисельності;

— методичних вказівок щодо умов застосування норм часу та нормативів чисельності;

— чинників, які впливають на величину нормативів чисельності;

— розрахункових формул;

— нормативної частини, де наводяться нормативні карти норм часу та нормативів чисельності;

— переліку використаної літератури.

У нормах часу наведено види виконуваних робіт, передбачені документами (стандартами) з бухгалтерського обліку та звітності. Норми часу встановлено на виконання робіт одним виконавцем, наведено в годинах та оформлено як нормативні карти. Норми часу розроблено на всі види бухгалтерського обліку відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Одиниці виміру обсягу робіт наведено в нормативних картах (один баланс, одна відомість, одна позиція тощо).

Норми часу враховують час на підготовчо-заключні роботи, обслуговування робочого місця, відпочинок, включаючи фізкультурні паузи й особисті потреби, що становить 10 % від оперативного часу та визначаються з урахуванням інших чинників шляхом застосування поправочних коефіцієнтів:

$К_я$ – коефіцієнт, який враховує якість документації, з якою працює бухгалтер (табл. 2.2);

$К_{др}$ – коефіцієнт, який враховує необхідність перевірки розрахунків під час виконання робіт із бухгалтерського обліку і приймається рівним 1,1.

Таблиця 2.2

Поправочні коефіцієнти на якість документа

Якість документа	**Коефіцієнт, $К_я$**
1. Документ якісний ($К_{я1}$)	1,0
2. Документ має недоліки: термінологія документів не відповідає прийнятим чинним стандартам, написи проставлено недбало, незрозуміло або допущено неоднозначне прочитання, відсутні зміст, нумерація сторінок та ін. ($К_{я2}$)	1,1

Норми часу розраховано на виконання роботи з належною якістю. Виправлення помилок, які допустив виконавець, проводиться за рахунок основної норми часу.

У нормативах чисельності враховано трудомісткість типового складу виконуваних робіт та чинники, які мають найбільший вплив на її величину. При цьому загальна трудомісткість типового складу робіт, що виконуються працівниками бухгалтерського обліку, розраховується за формулою

$$T_з = \sum_{1}^{n} T ,$$

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

T – трудомісткість за типовими видами робіт з бухгалтерського обліку;

n – кількість видів робіт, що виконуються.

Трудомісткість за типовими видами робіт (T) визначається за формулою

$$T = \sum_{1}^{n} T_0 \cdot V_i ,$$

де T_0 – витрати часу на виконання конкретного типового виду роботи. Витрати *часу (норма часу в годинах) наведено в розділі першому Міжгалузевих норма*тивів чисельності (карти 1—11);

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

Визначення чисельності працівників бухгалтерського обліку здійснюється за формулою

$$Ч = \frac{T_з}{Ф} \cdot К \cdot К_{кпз} ,$$

де $Ч$ — нормативна чисельність працівників, осіб;

$T_з$ — загальна трудомісткість типового складу робіт;

$Ф$ — річний фонд робочого часу одного працівника, годин (у 2021 р. при 40-годинному робочому тижні він становить 1994 години);

$К$ — коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороби тощо) (здебільшого він становить 1,15);

$К_{кпз}$ — коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт із бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ, величину яких визначено методом дослідження (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Поправочні коефіцієнти на рівень автоматизації обліку

Питома вага робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ, %	**Менше 70**	**71–80**	**81–90**	**91–95**	**96–100**
Поправочний коефіцієнт, $K_{кпз}$	1,3	1,2	1,1	1,05	1,0

Розглянемо розрахунок чисельності робітників відділу бухгалтерського обліку на прикладі.

Приклад. Визначена загальна трудомісткість виконаних робіт 8000 людиногодин. Річний фонд робочого часу одного працівника — 2000 годин. Коефіцієнт невиходів працівників з причин відпусток, хвороби тощо — 1,15. Коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ — 1,3.

Чисельність працівників відділу бухгалтерського обліку становитиме:

$$(8000 : 2000) \cdot 1{,}15 \cdot 1{,}3 = 5{,}98.$$

Тобто чисельність працівників відділу бухгалтерського обліку в цьому випадку становитиме шість осіб.

У Міжгалузевих нормативах чисельності працівників бухгалтерського обліку наведено також алгоритми розрахунку чисельності працівників бухгалтерського обліку залежно від загальної чисельності працюючих на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів, яка визначається за формулою

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

де H – нормативна чисельність працівників бухгалтерського обліку;

$Ч_{пр}^{x}$ – чисельність працюючих на підприємстві, тис. осіб;

$N_{сп}$ – кількість самостійних структурних підрозділів на підприємстві, од.;

K – коефіцієнт регресії лінійного рівняння;

x, y – коефіцієнти регресії степеневого рівняння.

Вид функцій зв’язку між чисельністю й сукупністю чинників обрано в процесі обробки цих даних на комп’ютері за допомогою спеціалізованого програмного забезпечення з автоматичного розрахунку норм часу та чисельності. Значення коефіцієнтів регресії не є постійними і залежать від чисельності працівників підприємства (табл. 2.4).

За рівнянням регресії отримують розрахункові значення чисельності.

Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку в нормативних картах наведено нормативи чисельності, розраховані за вищезазначеними формулами. Нормативи чисельності приймаються за відповідними нормативними картами згідно з величинами факторів-аргументів. Якщо величини факторів-аргументів відрізняються від наведених у нормативних картах, то розрахунок чисельності виконується за формулами, наведеними в цих картах.

Таблиця 2.4

Значення коефіцієнтів регресії
залежно від чисельності працівників підприємства

Чисельність працівників, чол.	**Значення коефіцієнтів регресії**		
	K	*x*	*y*
До 500	5,195	0,333	0,166
> 500 <= 1000	10,044	1,282	0,167
> 1000 <= 5000	14,249	0,618	0,085
> 5000 <= 10000	29,639	0,161	0,086
> 10000 <= 15000	23,374	0,263	0,087
> 15000 <= 20000	0,879	1,479	0,084

Загальна нормативна чисельність ($H_з$) працівників бухгалтерського обліку визначається за формулою

$$H_з = H \cdot K_{кпз}.$$

Нормативи та норми часу, наведені в збірнику нормативів, можна використовувати для нормування переважно простих, постійно повторюваних робіт, які зазвичай виконують рядові бухгалтери та касири.

На будь-якому конкретному підприємстві можуть виконуватись роботи, які неможливо втиснути в коло розроблених нормативів, а тому вони мають бути розроблені самим підприємством. Якщо розглядати класифікацію операцій обліку за складністю виконання, то їх можна поділити на:

— механічні;
— ті, що вимагають переробки облікової інформації;
— творчі.

Працю працівників, які виконують механічні операції нормувати досить легко, а найбільш складно нормувати працю облікових працівників, які виконують творчу роботу. Для нормування праці працівників бухгалтерії, які виконують більш складну та творчу роботу, крім затверджених нормативів, можуть бути застосовані хронометражні спостереження, обробка яких може здійснюватись різними економіко-математичними методами. При цьому обирається метод, за результатами якого забезпечується найменше відхилення розроблених нормативів часу від хронометражних замірів.

При розрахунку чисельності працівників бухгалтерії власними силами треба виходити з того, що баланс робочого часу за зміну визначається за формулою

$$T_{зм} = T_{пз} + T_{осн} + T_{оп} + T_{відп} + T_{вр} + T_{пт} + T_{оп},$$

де $T_{зм}$ – тривалість зміни;
$T_{пз}$ – час на підготовчо-заключні роботи;
$T_{осн.}$ – час основної роботи (нормованої);
$T_{оп}$ – час, що відводиться на задоволення особистих потреб;
$T_{відп}$ – регламентований час відпочинку;
$T_{вр}$ – час випадкової роботи;
$T_{пт}$ – час простою з технічних причин;
$T_{оп}$ – час простою з організаційних причин.

Далі необхідно розрахувати коефіцієнт нормованого часу ($К_{нч}$) за формулою

$$К_{нч} = \frac{Т_{зм} - (Т_{пз} + Т_{оп} + Т_{відп} + Т_{вр} + Т_{пт} + Т_{оп})}{Т_{зм}}.$$

Розрахувавши кількість працівників за нормами виконання облікових робіт, її коригують на коефіцієнт нормованого часу.

Одним із найпоширеніших показників, який характеризує відносну чисельність облікового персоналу, є коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загальної чисельності працівників підприємства на число співробітників бухгалтерії.

2.5. Регламентація роботи бухгалтерії та обов'язків облікових працівників

Робота бухгалтерії підприємства регламентується «Положенням про бухгалтерію». Положення оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера і затверджується керівником підприємства.

Положення про бухгалтерію – багатопрофільний документ, який чітко регламентує порядок її роботи. Від його детальної розробки безпосередньо залежить ефективність організації бухгалтерського обліку підприємства. Положення є внутрішнім нормативним актом, належить до уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації, має чітко визначену структуру та містить такі розділи:

— загальні положення;
— цілі і завдання;
— функції;
— права й обов'язки головного бухгалтера (його заступників);
— службові зв'язки;
— організація роботи.

Розділ «Загальні положення» визначає форми ведення обліку, чисельність і штат бухгалтерії, найменування законодавчих актів, якими керується бухгалтерія у своїй діяльності. Закінчується розділ вимогами, що висуваються до керівника бухгалтерії.

Другий розділ Положення визначає цілі та завдання бухгалтерської служби.

Третій розділ Положення розкриває функції бухгалтерії, такі як: облік основних засобів, облік грошових коштів, контроль за своєчасним і правильним проведенням інвентаризації, ефективна організація матеріальної відповідальності, ведення розрахунків з оплати праці тощо.

Четвертий розділ «Права та обов'язки керівництва» містить посадову інструкцію головного бухгалтера, складену на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

У п'ятому розділі «Службові зв'язки» зазначаються служби, з якими бухгалтерія взаємодіє:

— з усіма структурними підрозділами – з питань бухгалтерського обліку;

— з юридичною службою – щодо правових питань, пов'язаних з підготовкою документів;

— з відділом кадрів – з питань підбору кадрів для бухгалтерії, розрахунку заробітної плати персоналу.

За значних обсягів облікової інформації бухгалтерська служба виступає як окремий структурний підрозділ. При цьому необхідна чітка регламентація діяльності всього підрозділу загалом та окремо кожного працівника, що визначаються Положенням про бухгалтерську службу та посадовими інструкціями працівників підрозділу.

Бухгалтерська служба має безпосереднє відношення до управлінського апарату, всіх цехів і відділів підприємства. Бухгалтерія отримує від підрозділів ті чи інші дані, необхідні для обліку (документально оформлені здійснені господарські операції) та передає їм необхідну управлінську та іншу інформацію. Взаємодія бухгалтерії з внутрішніми підрозділами така:

— від адміністративної служби бухгалтерія отримує копії наказів і розпоряджень директора за основною діяльністю, кореспонденцію на адресу бухгалтерії та передає проєкти наказів і розпоряджень з питань фінансової діяльності, довідки, дані на запит керівника, звіти про результати діяльності;

— з відділу кадрів бухгалтерія отримує копії наказів за особовим складом, табелі обліку робочого часу, лікарняні листки, звіти про використання бланків трудових книжок та передає відомості використання чергових відпусток, бланки трудових книжок і додатки до них;

— з комерційного відділу бухгалтерія отримує господарські контракти та договори, кошториси, акти та інші матеріали з питань виконання договірних зобов'язань, рахунки на придбання товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти співробітників та передає дані про норми витрачання грошових коштів і матеріалів, дані про витрати за видами діяльності та окремими договорами, дані про оплату рахунків, дебіторів та кредиторів, вказівки з питань оформлення для обліку документів та даних;

— з планового відділу надходять затверджені розробки планових показників за всіма видами діяльності, кошторис витрат і доходів та інші;

— з цехів до бухгалтерії передаються дані про випуск продукції, витрати тощо;

— зі складів надходять документи щодо руху товарно-матеріальних цінностей, їх відпуску та переміщенню;

— від служби головного механіка надходять документи про рух обладнання та його ремонт тощо.

Взаємодія зі сторонніми організаціями полягає в отриманні від банків виписок за рахунками, копій доданих до них документів та передачі розрахунково-платіжних банківських документів, чеків на отримання грошових коштів і об'яв на внесення готівки, інформації з питань роботи, балансів та

звітів. До державної податкової служби бухгалтерія передає звіти про нарахування та сплату податків та інші документи.

Шостий розділ Положення «Організація роботи» включає правила внутрішнього розпорядку роботи бухгалтерії. Якщо підприємство належить до суб'єктів, що підлягають обов'язковому аудиту, до даного розділу включається відповідна інформація.

Планування діяльності окремих облікових працівників здійснюється на підставі розроблених індивідуальних графіків, приклад якого наведено в додатках до теми 2.

На підставі затвердженої структури підприємства керівник затверджує штатний розклад. На кожну посаду, передбачену штатним розкладом (крім категорій робітників), керівником підприємства затверджується посадова інструкція. **Посадова інструкція –** це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади.

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

Посадові інструкції працівників дають змогу:

— встановити для кожного працівника перелік належних до виконання операцій;

— визначити та закріпити обов'язки кожної особи, а також його права та персональну відповідальність;

— контролювати виконання роботи кожного виконавця, оцінити її результати.

Крім того, посадові інструкції розмежовують завдання кожної служби, вносять узгодженість дій різних служб управління підприємства (установи), враховують раціональне використання фонду робочого часу.

Посадові інструкції розробляються за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ) відділом кадрів (службою управління персоналом) або керівниками структурних підрозділів (начальниками відділів). Текст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою і затверджується керівником підприємства. Кожний працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Для облікових працівників підприємства посадові інструкції розробляються головним бухгалтером підприємства.

В основу розробки посадових інструкцій покладаються, за їх наявності, типові й галузеві інструкції з урахуванням специфічних обов'язків, які вимагаються від працівників керівником (власником) підприємства.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути такою:

— найменування посади;

— загальні положення;

— цілі й завдання;
— обов'язки і права;
— відповідальність;
— взаємозв'язок з іншими посадовими особами;
— критерії оцінки виконання обов'язків;
— оклад і премія;
— порядок призначення, звільнення і заміщення посади;
— висновок.

У посадовій інструкції детально викладаються обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Підставою для визначення завдань і обов'язків служить кваліфікаційний довідник посад службовців. Положення про головних бухгалтерів взагалі є посадовою інструкцією головного бухгалтера.

Кваліфікаційні категорії з оплати праці спеціалістів встановлюються керівником (власником) на підставі рішень атестаційних комісій (якщо такі є на підприємстві).

Дотримання посадової інструкції має бути покладено в основу оцінки роботи посадової особи.

У доповнення до основних розділів посадової інструкції може бути введений розділ, що регулює трудові відносини 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 «Оцінка роботи», в якому мають бути перелічені критерії оцінки ступеня виконання працівником своїх функцій, 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 політику бухгалтерського обліку. При цьому бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений.

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

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

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

Усі працівники, зайняті обліком і звітністю, підпорядковуються головному бухгалтеру і призначаються керівником підприємства за рекомендацією головного бухгалтера. Він встановлює для кожного облікового працівника службові обов'язки й контролює їх виконання.

Розпорядження головного бухгалтера щодо порядку і строків документального оформлення господарських операцій, подання в бухгалтерію належних

документів є обов'язковими для всіх працівників підприємства, які причетні до обліку.

Право розпоряджатися господарськими засобами і пов'язане з цим право першого підпису на грошових і розрахункових документах, фінансових і кредитних зобов'язаннях, господарських угодах (контрактах) тощо належить керівникові підприємства. Головний бухгалтер контролює дотримання чинного законодавства і має право другого підпису: його підпис є контролюючим. Без підпису керівника підприємства чи головного бухгалтера документ вважається недійсним.

Головному бухгалтеру (або особі, на яку покладено функції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві) забороняється приймати до виконання документи за операціями, що порушують чинне законодавство, фінансову дисципліну. При отриманні від керівника підприємства розпорядження на здійснення такої операції головний бухгалтер, не підписуючи такий документ, повинен письмово попередити керівника про незаконність такого розпорядження. Якщо керівник письмово наполягає на здійсненні такої операції, головний бухгалтер підписує документ. У цьому випадку всю повноту відповідальності за незаконність операції несе керівник підприємства.

Отже, у ринкових умовах господарювання, щоб головний бухгалтер міг виконувати свої обов'язки і використовувати свої права, він повинен бути економічно і юридично освіченим, знати різні методи формування тих або інших показників і результатів діяльності, повинен вміти обрати й запропонувати керівництву той варіант облікової політики, який найбільш повно забезпечує реалізацію прийнятої на підприємстві фінансової стратегії.

2.6. Відповідальність бухгалтера

У Переліку посад і робіт серед працівників, з якими може бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність, з працівників бухгалтерії вказана лише посада касира та бухгалтера-касира. Отже, **зазвичай головний бухгалтер не є матеріально відповідальною особою**. Однак у випадку добровільної згоди виконувати одночасно обов'язки касира, а також за наявності відповідного наказу керівника (крім підприємств державної та комунальної власності) та укладення з ним договору про повну матеріальну відповідальність, головний бухгалтер буде вважатись матеріально відповідальною особою. В інших випадках керівник підприємства не може вимагати від головного бухгалтера укладання договору про повну матеріальну відповідальність.

Водночас слід зауважити, що в окремих випадках, установлених законодавством, головний бухгалтер може бути притягнений до повної матеріальної відповідальності на загальних підставах, як і будь-який працівник підприємства. Згідно з Кодексом законів про працю (ст. 134) такими випадками є:

1) між працівником і підприємством, установою, організацією укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної від-

повідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей;

2) майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;

3) шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;

4) шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;

5) шкоди завдано недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;

6) відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків;

7) шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків;

8) службова особа, винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу;

9) керівник підприємства, установи, організації всіх форм власності, винний у несвоєчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством;

10) шкоди завдано недостачею, знищенням або пошкодженням обладнання та засобів, наданих у користування працівнику для виконання роботи за трудовим договором про дистанційну роботу або про надомну роботу. У разі звільнення працівника та неповернення наданих йому в користування обладнання та засобів з нього може бути стягнута балансова вартість такого обладнання.

За шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків, працівники, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальну відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. Розмір такого заробітку визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100. Крім того, відповідно до п. 2 ст. 133 КЗпП, керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їхні заступники, до яких належать і головні бухгалтери та їхні заступники, несуть обмежену відповідальність у розмірі заподіяної з їхньої вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, якщо шкоду підприємству, установі, організації заподіяно:

— зайвими грошовими виплатами працівникам;

— неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних, грошових чи культурних цінностей;

— невжиттям необхідних заходів щодо запобігання простоям.

Бухгалтер, як і будь-який працівник підприємства, може бути притяг-

нений також до **дисциплінарної відповідальності** згідно зі ст. 147 Кодексу законів про працю. За порушення трудової дисципліни до нього можуть бути застосовані такі стягнення:

1) догана;

2) звільнення.

Законодавством, статутами і положеннями про дисципліну можуть бути передбачені для окремих категорій працівників й інші дисциплінарні стягнення.

Головний бухгалтер може бути притягнутий також до **адміністративної відповідальності** згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення. Згідно зі ст. 36 КУпАП, при вчиненні однією особою двох або більше адміністративних правопорушень адміністративне стягнення накладається за кожне правопорушення окремо. Якщо особа вчинила кілька адміністративних правопорушень, справи про які одночасно розглядаються тим самим органом (посадовою особою), стягнення накладається в межах санкції, встановленої за більш серйозне правопорушення з числа вчинених. До основного стягнення в цьому разі може бути приєднано одне з додаткових стягнень, передбачених статтями про відповідальність за будь-яке з вчинених правопорушень.

Відповідно до ст. 37 строк адміністративного арешту обчислюється добами, виправних робіт – місяцями або днями, позбавлення спеціального права – роками, місяцями або днями.

Адміністративне стягнення може бути накладено не пізніш як через два місяці з дня вчинення правопорушення, а при триваючому правопорушенні – два місяці з дня його виявлення (ст. 38). Якщо накладення стягнень за адміністративні правопорушення підвідомчі суду, то строк накладення адміністративного стягнення в обох випадках становить 3 місяці.

При порушенні законодавства про закупівлі строк накладення адміністративного стягнення складає 6 місяців з дати виявлення, але не пізніше 2 років з дати вчинення. Такий самий порядок адміністративних стягнень за порушення, пов’язані з корупцією, підтримкою політичних партій, порушення порядку подання фінансового звіту про надходження і використання коштів виборчого фонду, звіту партії про майно, доходи, витрати і зобов’язання фінансового характеру.

За різні порушення у сфері обліку та звітності, розрахунків з бюджетами й фондами головний бухгалтер може бути притягнутий також до **кримінальної відповідальності.** Розмір відповідальності залежить від розміру заподіяної шкоди. Так, статтею 212 Кримінального кодексу України за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів передбачено, що:

1. Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов’язкових платежів, що входять у систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності або особою, що займається підприє-

мницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах (у три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян [1]), –

карається штрафом від трьох тисяч до п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах (у п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), –

карається штрафом від п'яти тисяч до семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

3. Діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах (у сім тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян), –

караються штрафом від п'ятнадцяти тисяч до двадцяти п'яти тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах) цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

Обсяг кримінальної відповідальності **за ухилення від сплати** єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування **відповідно до статті 212[1] Кримінального кодексу України** наведено в табл. 2.5.

[1] Неоподатковуваний мінімум доходів громадян (НМДГ) у випадку кримінальної відповідальності приймається на рівні діючої соціальної пільги на 1 січня поточного року.

Таблиця 2.5

Обсяг кримінальної відповідальності за ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування

Умисне ухилення від сплати:	**Кримінальна відповідальність**	**Особа, яка притягається до кримінальної відповідальності**
— у значних розмірах (більше 1000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян)	штраф від 1000 до 4000 НМДГ або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	Службова особа підприємства, приватний підприємець чи будь-яка інша особа, яка зобов'язана сплачувати внески
— у великих розмірах (більше 3000 неоподаткованих мінімумів доходів громадян), або групою осіб	штраф від 3000 до 5000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	
— в особливо великих розмірах (понад 5000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян)	штраф від 15000 до 25000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	
Значний, великий, особливо великий розмір	штраф від 15000 до 25000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	Особа, раніше судима за ухилення від сплати внесків

Примітка. При визначенні розмірів шкоди за статтею 212^1 Кримінального кодексу України НМДГ береться на рівні податкової соціальної пільги на 1 січня відповідного року ($6000 \cdot 0{,}5 = 3000$ грн), а при визначенні штрафів – 17 грн.

При притягненні до кримінальної відповідальності слід зазначити, що остання настає не за сам факт несплати податків, зборів чи внесків, а за умисне ухилення від їх сплати. Тобто має бути доведений умисел головного бухгалтера.

До кримінальної відповідальності головний бухгалтер також може бути протягнутий і за статтею 364 «Зловживання владою або службовим становищем» Кримінального Кодексу, а саме:

1. Зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з метою одержання будь-якої неправомірної вигоди для самої себе чи іншої фізичної або юридичної особи використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, якщо воно завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб, —

карається арештом на строк до шести місяців або обмеженням волі на строк до трьох років, або позбавленням волі на той самий строк, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, із штрафом від двохсот п’ятдесяти до семисот п’ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

2. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки, —

карається позбавленням волі на строк від трьох до шести років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, зі штрафом від п’ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Згідно зі статтею 367 «Службова недбалість» Кримінального кодексу:

1. Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб, —

карається штрафом від двох тисяч до чотирьох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до трьох років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

2. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки, —

карається позбавленням волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом від двохсот п’ятдесяти до семисот п’ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або без такого.

Ця стаття є універсальною щодо службових осіб і часто застосовується, коли не може бути доведеним умисел винної особи у здійсненні правопорушення.

Слід зазначити, що притягнення бухгалтера до різних видів відповідальності регламентується й іншими статтями кодексів та законів. Наприклад, встановлена адміністративна та кримінальна відповідальність за порушення порядку зберігання і знищення документів, а тому до питань належного виконання працівниками бухгалтерії службових обов’язків та дотримання чинного законодавства необхідно відноситись належним чином.

2.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте основні функції бухгалтерії.
2. Перелічіть форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві згідно із законодавством.
3. Розкрийте сутність типів структурної побудови облікового апарату.
4. Які відділи та сектори може мати бухгалтерія великого підприємства?

5. Розкрийте сутність сертифікації бухгалтерів за програмою CIPA.

6. Розкрийте вимоги до сертифікованого бухгалтера-практика.

7. Розкрийте вимоги до сертифікованого міжнародного професійного бухгалтера.

8. Розкрийте основний зміст Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку.

9. Розкрийте порядок нормування праці працівників бухгалтерської служби.

10. Яка існує відповідальність бухгалтерів та якими нормативними документами її визначено?

2.8. Тести

1. Сертифікація бухгалтерів є:

а) обов'язковою;

б) необов'язковою;

в) обов'язкова лише щодо головних бухгалтерів фінансових установ.

2. Сертифікація бухгалтерів за програмою CIPA включає:

а) один кваліфікаційний рівень;

б) два кваліфікаційні рівні;

в) три кваліфікаційні рівні.

3. При визначенні розмірів адміністративної відповідальності неоподатковуваний мінімум доходів громадян приймається на рівні:

а) 17 грн;

б) податкової соціальної пільги;

в) мінімальної заробітної плати.

4. При визначенні розмірів кримінальної відповідальності неоподатковуваний мінімум доходів громадян приймається на рівні:

а) 17 грн;

б) податкової соціальної пільги;

в) мінімальної заробітної плати.

5. Згідно з Кримінальним кодексом України значний розмір шкоди:

а) від 100 до 250 НМДГ;

б) від 250 до 1000 НМДГ;

в) від 1000 до 3000 НМДГ.

6. Згідно з Кримінальним кодексом України великий розмір шкоди:

а) від 1000 до 3000 НМДГ;

б) від 3000 до 5000 НМДГ;

в) від 5000 НМДГ і більше.

7. Робота бухгалтерії підприємства, установи, організації регламентується:

а) Положенням про бухгалтерію;

б) наказом про облікову політику підприємства;

в) табель-графіком виконання облікових робіт.

8. Чи враховується якість документів, з якими працює бухгалтер при визначенні норм часу?

а) так;

б) ні;

в) неякісні документи не приймаються до обліку.

9. Показник, який характеризує відносну чисельність облікового персоналу – це:

а) коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення числа співробітників бухгалтерії на загальну кількість працівників підприємства;

б) кількість працівників бухгалтерії поділена на їх нормативну кількість;

в) коефіцієнт, що розраховується шляхом ділення загального числа працівників підприємства на число співробітників бухгалтерії.

10. Коефіцієнт нормованого часу – це:

а) відношення нормованого часу до загального часу зміни;

б) відношення нормованого часу до ненормованого;

в) це одиниця за мінусом коефіцієнта нормованого часу в загальній тривалості зміни.

11. Штатна чисельність працівників облікового апарату визначається:

а) на підставі міжгалузевих норм чисельності;

б) керівником підприємства;

в) керівником підприємства з урахуванням міжгалузевих норм чисельності.

12. Посадові інструкції працівників бухгалтерії розробляються:

а) самим підприємством;

б) визначаються нормативними документами держави;

13. Створення внутрішньої служби контролю і аудиту для підприємств є:

а) обов’язковим;

б) необов’язковим.

14. Створення необхідних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку покладається на:

а) керівника підприємства;

б) засновників підприємства;

в) головного бухгалтера.

15. Дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку покладається на:

а) керівника підприємства;

б) головного бухгалтера;

в) головного бухгалтера або особу, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку.

16. Функції бухгалтерії визначаються:

а) функціями бухгалтерського обліку;

б) вказівками керівника підприємства;

в) положенням про бухгалтерію.

17. Міжгалузеві нормативи трудомісткості облікових робіт у картах трудомісткості наведені з урахуванням:

а) застосування комп'ютерних технологій;

б) ручних технологій;

в) змішаних технологій обліку.

18. Підпис головного бухгалтера на документах є:

а) розпорядчим;

б) контролюючим;

в) розпорядчо-контролюючим.

19. Головний бухгалтер:

а) є матеріально відповідальною особою;

б) не є матеріально відповідальною особою;

в) може бути матеріально відповідальною особою у разі добровільної згоди виконувати одночасно обов'язки касира, а також за наявності відповідного наказу керівника (крім підприємств державної та комунальної власності) та укладення з ним договору про повну матеріальну відповідальність.

20. Згідно з Кодексом законів про працю головний бухгалтер:

а) може бути притягнутий до повної матеріальної відповідальності;

б) не може бути притягнутий до повної матеріальної відповідальності;

в) може бути притягнутий до повної матеріальної відповідальності лише у випадках, передбачених Кодексом законів про працю.

Додаток 1 *до теми* 2

Кваліфікаційні характеристики працівників бухгалтерського обліку згідно з Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336)

Керівники

ГОЛОВНИЙ БУХГАЛТЕР

Завдання та обов'язки. Забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (996-14), з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних. Організовує роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Вимагає від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну. Забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам.

Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності до нормативних актів, затвердженими формами та інструкціями. За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань. Здійснює контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства. Забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах. Організовує роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) підприємства щодо:

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

розроблення систем і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

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

впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріалів, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення;

виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів підприємства та включення їх показників до фінансової звітності підприємства.

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

Повинен знати: закони України; Укази Президента України, постанови, розпорядження, рішення Кабінету Міністрів України, Національного банку України, Державної податкової адміністрації України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства, положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також методичні документи міністерства та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку; основи технології виробництва продукції, порядок оформлення операцій і організацію документообігу за розділами обліку, форми та порядок розрахунків, порядок приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей; правила проведення інвентаризацій активів та зобов'язань; економіку, організацію виробництва, праці та управління; податкову справу; основи цивільного права; трудове, фінансове, господарське законодавство.

Кваліфікаційні вимоги.

Головний бухгалтер. Начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра — не менше 2 років, спеціаліста — не менше 3 років.

Завідувач сектора (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку: повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи для магістра — на менше 2 років, спеціаліста — не менше 3 років.

Примітка. Кваліфікаційна характеристика професії керівника Головний бухгалтер поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій: Начальник управління, Начальник відділу (самостійного), Начальник відділу (у складі управління), Начальник бюро, Начальник сектора, Завідувач відділу (бюро), Завідувач сектора.

Посадові інструкції повинні враховувати конкретні особливості професійної діяльності працівників указаних професій.

Професіонали

БУХГАЛТЕР (З ДИПЛОМОМ СПЕЦІАЛІСТА)

Завдання та обов’язки. Самостійно і в повному обсязі веде облік необоротних активів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів, власного капіталу та зобов'язань, доходів та витрат за прийнятою на підприємстві формою бухгалтерського обліку з додержанням єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення даних. Забезпечує повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку. За погодженням з власником (керівником) підприємства та керівником підрозділу бухгалтерського обліку, подає в банківські установи документи для перерахування коштів згідно з визначеними податками і плате-

жами, а також для розрахунків з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань. Бере участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства, у перевірках стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства. Готує дані для включення їх до фінансової звітності, здійснює складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Забезпечує підготовку оброблених документів, реєстрів і звітності для зберігання їх протягом встановленого терміну. Бере участь у підготовці пропозицій щодо:

внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу;

розроблення додаткової системи рахунків і регістрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій:

забезпечує збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення, регулювання діяльності підприємства та інших питань, пов'язаних з інформацією про фінансове становище підприємства та результати його діяльності.

Постійно знайомиться та вивчає нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації та ведення бухгалтерського обліку та вносить пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві.

Повинен знати: нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему регістрів обліку, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю.

Кваліфікаційні вимоги.

Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера I категорії — не менше 2 років. Бухгалтер I категорії (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (магістр, спеціаліст); для магістра — без вимог до стажу роботи, спеціаліста — стаж роботи за професією бухгалтера II категорії — не менше 2 років.

Бухгалтер II категорії (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера — не менше 1 року.

Бухгалтер (з дипломом спеціаліста): повна вища освіта відповідного напряму підготовки (спеціаліст) без вимог до стажу роботи.

Фахівці

БУХГАЛТЕР

Завдання та обов'язки. Самостійно складає або приймає до обліку первинні документи, систематизує інформацію, відображену в цих документах, готує проміжні розрахунки для обліку господарських операцій та подає їх на розгляд. Здійснює накопичення та узагальнення інформації у потрібному розрізі (деталізації) про:

наявність та рух грошових коштів та грошових документів у касі підприємства, а також грошових коштів, що знаходяться на поточних рахунках у національній валюті, інших рахунках в банку в іноземній валюті, а також грошових коштів в дорозі;

одержання та погашення заборгованості за довгостроковими та короткостроковими позиками;

розрахунки з постачальниками та підрядниками, покупцями і замовниками, різними дебіторами і кредиторами:

видані та отримані короткострокові чи довгострокові векселі, довгострокові і поточні зобов'язання;

наявність та рух основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, знос необоротних активів, а також капітальні і фінансові інвестиції;

наявність та рух виробничих запасів;

витрати на виробництво;

доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства;

власний капітал та забезпечення зобов'язань.

Нараховує заробітну плату, виконує інші розрахунки з працівниками, громадянами та юридичними особами відповідно до чинного законодавства. Бере участь у проведенні інвентаризації активів та зобов’язань. Веде аналітичний облік у розрізі об’єктів позабалансового обліку.

Повинен знати: нормативні, методичні та інші керівні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; облікову політику, систему регістрів бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації інформації, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві, план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю.

Кваліфікаційні вимоги.

Бухгалтер І категорії: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера ІІ категорії — не менше 1 року.

Бухгалтер ІІ категорії: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст). Стаж роботи за професією бухгалтера — не менше 1 року.

Бухгалтер: базова або неповна вища освіта відповідного напряму підготовки (бакалавр або молодший спеціаліст); для бакалавра — без вимог до стажу роботи, молодшого спеціаліста — стаж роботи на посаді технічного службовця у галузях фінансової діяльності, роботи з базами даних, статистики, бухгалтерського обліку — не менше 1 року.

Технічні службовці

КАСИР (НА ПІДПРИЄМСТВІ, В УСТАНОВІ, ОРГАНІЗАЦІЇ)

Завдання та обов’язки. Здійснює операції, пов'язані з прийманням та видаванням готівкових грошових коштів через касу підприємства, зберігає всі прийняті цінності. Одержує в установах банку готівку, робить записи в касовій книзі операцій одержання і видавання готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом в день їх надходження або видавання. Перевіряє наявність і достовірність підпису головного бухгалтера, а на видаткових документах - дозвільного напису керівника або уповноважених ним осіб, наявність всіх інших реквізитів на прибуткових касових ордерах та видаткових документах, а також зазначених у цих документах додатків (заяви, накладні, рахунки, довідки та ін.). Повертає документи в бухгалтерію для відповідного оформлення у випадку недодержання хоча б однієї з перелічених вимог. Підписує прибуткові касові ордери та видаткові документи відразу після одержання або видавання за ними готівки, а на доданих до них документах ставить штамп «Сплачено». Видає квитанцію особі,

яка здала готівку в касу. Ставить штамп «Депоновано» або робить відповідний запис у платіжній відомості біля прізвищ осіб, яким не здійснено в установлений термін виплати, пов'язані з оплатою праці; складає реєстр депонованих сум, у платіжній відомості вказує фактично виплачену суму і суму, яка підлягає депонуванню, звіряє ці суми із загальним підсумком за платіжною відомістю та ставить свій підпис. Виписує видатковий касовий ордер на фактично видану за платіжною відомістю суму, передає його для реєстрації. Щоденно в кінці робочого дня виводить залишок грошових коштів у касі підприємства та передає в бухгалтерію підприємства звіт касира (копію записів у касовій книзі) разом з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під підпис особи, яка здійснює контроль за веденням касових операцій. Виконує інші обов'язки стосовно збереження в касі грошових документів, цінних паперів тощо.

Повинен знати: правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві, нормативно-правові акти щодо ведення касових операцій, обліку цінних паперів; правила експлуатації обчислювальної техніки.

Кваліфікаційні вимоги.

Старший касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Стаж роботи за професією касира — не менше 1 року.

Касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Без вимог до стажу роботи.

ОБЛІКОВЕЦЬ (РЕЄСТРАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДАНИХ)

Завдання та обов’язки. Перевіряє одержані первинні документи за формою та змістом, у разі відсутності на них обов'язкових реквізитів передає їх керівнику підрозділу (відділу, управління) бухгалтерського обліку для прийняття рішення. Систематизує одержані первинні документи, переносить інформацію, відображену в цих документах, у потрібному аналітичному розрізі у відомості (допоміжні відомості, аркуші-розшифровки), виводить підсумки цифрової інформації у цих документах за її видами, напрямами та періодами. На документах, дані яких включено бухгалтером до облікових реєстрів, зазначає номер відповідних облікових регістрів і порядкові номери запису в них (номер рядка). Готує проміжні розрахунки, необхідні для здійснення обліку господарських операцій, та подає їх розгляд. Готує дані та форми документів для розрахункових операцій. Вносить записи в журнали обліку бланків суворої звітності, цінних паперів тощо. Здійснює реєстрацію документів бухгалтерського обліку, які надходять до підрозділу (відділу, управління). Комплектує в хронологічному порядку документи після їх оброблення, нумерує аркуші, складає внутрішній опис документів, засвідчувальний напис справи, підшиває або оправляє, оформлює обкладинку (титульний лист). Передає на зберігання або веде формування, систематизацію та зберігання справ у структурному підрозділі.

Повинен знати: нормативні, методичні та інші інструктивні матеріали з організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; основи облікової політики, систему регістрів бухгалтерського обліку, порядок і способи реєстрації інформації, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації на підприємстві; систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю.

Кваліфікаційні вимоги. Повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Без вимог до стажу роботи.

Додаток 2 до теми 2

Нормативи на виконання облікових робіт, затверджені наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 № 269

(витяг)

РОЗДІЛ 1. НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Облік основних засобів та нематеріальних активів

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремий конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

Якщо один об'єкт основних засобів складається із частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна із цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам. До монетарних активів належать грошові кошти, їх еквіваленти, а також інші активи, які мають бути отримані у фіксованій, визначеній сумі грошей. Решта активів вважаються немонетарними (запаси, будівлі, устаткування). Особливістю, яка відрізняє нематеріальний актив від усіх інших немонетарних активів, є відсутність його фізичної субстанції.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ			Карта 1 Лист 1 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік находження основних засобів			
1	Придбання основних засобів	Реєстри (акти прийому, передачі, здачі) — 1 позиція	0,15
2	Надходження основних засобів від засновників	Те ж	0,15
3	Безоплатне отримання основних засобів	— « —	0,15
4	Придбання основних засобів у результаті обміну на інші активи	— « —	0,15
5	Облік витрат на покращення основних засобів	— « —	0,15
6	Облік витрат на ремонт основних засобів	— « —	0,15

Продовження листа 1 *карти* 1

1	2	3	**4**
Облік вибуття основних засобів			
7	Реалізація основних засобів	Реєстри (акти прийому, передачі, здачі) — 1 позиція	0,15
8	Ліквідація основних засобів	Те ж	0,15
9	Безоплатна передача основних засобів	— « —	0,15
10	Обмін на інші активи	— « —	0,15
11	Облік внесків до статутного капіталу інших підприємств	— « —	0,15

Норми часу розраховано на виконання роботи з належною якістю. Виправлення помилок, які допустив виконавець проводиться за рахунок основної норми часу.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ			Карта 1 Лист 2 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік переоцінки основних засобів			
12	Дооцінка:		
	— дооцінка основних засобів;	Інвентарний список – 1 позиція	0,10
	— відрахування суми зносу з дооцінки	Те ж	0,25
13	Уцінка:		
	— здійснення уцінки основних засобів;	— « —	0,25
	— відрахування суми зносу з уцінки	— « —	0,25
14	Дооцінка раніше уцінених об’єктів:		
	— збільшення доходу на суму попередньої уцінки;	— « —	0,25
	— дооцінка основних засобів;	— « —	0,25
	— відрахування суми зносу з дооцінки	— « —	0,25
15	Уцінка раніше дооцінених об’єктів:		
	— списання суми попередньо проведеної дооцінки;	— « —	0,25
	— проведення оцінки основних засобів;	— « —	0,25
	— зменшення суми зносу уцінених основних засобів;	— « —	0,25
	— відображення витрат від зменшення корисності основних засобів	— « —	0,25
Облік основних засобів на консервації			
16	Облік основних засобів на консервації	Інвентарний список – 1 позиція	0,15

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ			Карта 1 Лист 3 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Амортизація основних засобів			
17	Введення в експлуатацію об’єкта основних засобів	Відомість 1 – позиція	0,10
18	Нарахування амортизації об’єкта основних засобів протягом терміну експлуатації об’єкта	Те ж	0,20
19	Облік списання раніше нарахованого зносу та зменшення первісної вартості у разі вибуття основного засобу	"	0,20
20	Облік списання залишкової вартості реалізованого об'єкта основних засобів	— " —	0,20
Облік інших необоротних активів			
21	Придбання інших необоротних активів	Картка облік (відомість 1 позиція)	0,17
22	Створення іншого необоротного активу	Те ж	0,10
23	Одержання необоротного активу як внеску до статутного капіталу	— " —	0,10
24	Нарахування амортизації на інші необоротні активи	— " —	0,05
25	Реалізація інших необоротних активів	— " —	0,17
26	Безоплатна передача інших необоротних активів	— " —	0,12

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ			Карта 1 Лист 4 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік нематеріальних активів			
27	Визнання і оцінка нематеріальних активів	Відомість – 1 позиція (1 проведення)	0,15
28	Переоцінка нематеріальних активів	Те ж	0,15
29	Амортизація нематеріальних активів	— " —	0,15
30	Облік зменшення корисності нематеріальних активів	— " —	0,15
31	Облік вибуття нематеріальних активів	— " —	0,15
32	Розкриття інформації щодо нематеріальних активів у примітках до фінансового звіту	— " —	0,15
Інвентаризація необоротних активів			
33	Оприбуткування виявлених під час інвентаризації необоротних активів	Інвентаризаційна відомість або інвентарна картка обліку – 1 поз.	0,05

Продовження листа 4 *карти* 1

1	2	3	4
34	Облік списання облікової вартості необоротних активів, яких не вистачає	Те ж	0,05
35	Віднесення на витрати звітного періоду суми податкового кредиту необоротних активів, яких не вистачає	— " —	0,05
36	Облік списання недостачі на фінансовий результат	— " —	0,05
37	Відображення в збалансованому обліку невідшкодованої недостачі	— " —	0,05

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ			Карта 1 Лист 5 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
38	Відображення виникнення дебіторської заборгованості та доходу після становлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	Інвентаризаційна Відомість або інвентарна картка обліку – 1 позиція	0,05
39	Облік списання із позабалансового обліку суми нестач	Те ж	0,05
40	Відображення утримання суми відшкодування із заробітної плати винної особи	— " —	0,05
41	Відображення суми, що підлягає перерахуванню до бюджету	— " —	0,05
42	Відображення доходу від раніше списаних активів на фінансовий результат	— " —	0,05

1.2. Облік запасів

Облік запасів є однією з найбільших складових собівартості продукції, робіт, послуг. Цей облік хоч не складний, але, як правило, дуже трудомісткий, оскільки до складу запасів може входити сотні видів найменувань, за кожним з яких для забезпечення кількісної та якісної інформації слід вести аналітичний облік. Для цього потрібно вказувати кількість кожної облікової одиниці в натуральних вимірниках, які повинні бути єдині на підприємстві. У випадку, коли на підприємство від постачальника надходять запаси, що значаться за документами в іншому вимірнику, то необхідно перерахувати у той вимірник, який застосовується на підприємстві. Основним вимірником бухгалтерського обліку є вартісний.

Запаси — це активи, які:

— зберігаються для наступного продажу в умовах звичайної господарської діяльності;

— перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва;

— зберігаються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також для управління підприємством.

Запаси визнаються активами, коли існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, та їх вартість можна достовірно визначити.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 1 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік надходження запасів			
1	Облік придбання запасів за грошові кошти у постачальника	Картка обліку – 1 позиція	0,2
2	Облік придбання запасів підзвітною особою	Те ж	0,2
3	Надходження запасів власного виробництва	— " —	0,1
4	Облік надходження запасів у результаті внеску до статутного капіталу	— " —	0,1
5	Облік безоплатного надходження запасів	— " —	0,1
6	Облік оприбуткування надлишків, виявлених під час інвентаризації	— " —	0,1
Облік запасів на складі та в бухгалтерії			
7	Облік запасів на складі та в бухгалтерії	Типова форма – 1 позиція	0,15

Примітка. Під час ведення складського обліку виробничих запасів виконуються роботи щодо заповнення таких типових форм первинного обліку запасів: М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8 «Лімітно-забірна картка»; М-9 «Лімітно-забірна картка»; М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»; М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»; М-12 «Картка складського обліку матеріалів»; М-13 «Реєстр приймання-здавання документів»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-15 «Акт приймання устаткування»; М-15а «Акт приймання-передавання устаткування до монтажу»; М-16 «Матеріальний ярлик»; М-17 «Акт № про виявлені дефекти устаткування»; М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис»; М-23 «Акт № про витрату давальницьких матеріалів»; М-26 «Картка обліку устаткування для встановлення»; М-28 «Лімітно-забірна картка»; М-28а «Лімітно-забірна картка».

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 2 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік переоцінки запасів			
8	Уцінка запасів у разі, коли вони морально чи фізично застаріли, втратили свою первісну вартість	Реєстр (відомість) – 1 позиція	0,2
9	Дооцінка балансової вартості запасів	Те ж	0,2
10	Відображення уцінки запасів у реєстрах бухгалтерського обліку	— " —	0,2
Облік вибуття запасів			
11	Оцінка запасів у разі вибуття у виробництві	Реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,06
12	Облік списання запасів з балансу у зв'язку з їх реалізацією	Те ж	0,06
13	Облік списання запасів з балансу у зв'язку з невідповідністю критеріям активу	— " —	0,06
14	Облік списання з балансу у зв'язку з їх розкраданням або псуванням	— " —	0,08
15	Облік списання запасів унаслідок надзвичайних подій	— " —	0,08
16	Облік передачі запасів до статутного капіталу іншого підприємства	— " —	0,08

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 3 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
17	Облік надходження малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) на склад з допоміжного виробництва	Прибутковий ордер, регістр – 1 позиція	0,08
18	Облік надходження МШП зі складу допоміжного виробництва (для якого вони є готовою продукцією)	Те ж	0,08
19	Оприбуткування МШП від демонтажу браку	— " —	0,08
20	Облік оприбуткування МШП: від підзвітних осіб; у рахунок погашення раніше висунутих претензій; облік у рахунок погашення завданого матеріального збитку	— " —	0,08
21	Облік додаткових вкладень засновниками, які перевищують встановлений розмір статутного капіталу	— " —	0,08
22	Облік погашення частки заборгованості засновників перед підприємствами	— " —	0,08
23	Облік надходження МШП, призначених для цільового використання	— " —	0,08
24	Облік надходження МШП від постачальників	— " —	0,08
25	Облік включення до первісної вартості МШП податків, які не відшкодовуються	— " —	0,08
26	Облік надходження МШП від дочірніх підприємств; підприємств, які виділено на самостійний баланс	— " —	0,08
27	Облік надходження МШП у рахунок погашення пені, штрафів та неустойок	— " —	0,08
28	Облік надходження МШП, як форма виплати дивідендів	— " —	0,08
29	Облік надходження МШП на безоплатній основі	— " —	0,08

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 4 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
30	Списання МШП, які були використано для капітальних інвестицій	Акт на списання – 1 позиція	0,1
31	Списання МШП на виробництво	Те ж	0,1
32	Списання недоброякісних МШП на висунуті претензії	— " —	0,1
33	Списання МШП на освоєння нового виробництва; для підготовки сезонних робіт	— " —	0,1
34	Списання МШП, раніше внесеного засновником понад норми статутного капіталу	— " —	0,1
35	Списання МШП на: загальновиробничі витрати; адміністративні потреби; витрати, пов'язані із збутом	— " —	0,1
36	Списання МШП на дослідження та розробки підприємства	— " —	0,1
37	Списання собівартості реалізованого МШП	— " —	0,1
38	Списання вартості МШП у разі псування та нестач	— " —	0,1
39	Облік проведення уцінки МШП	Прибутковий ордер, регістр – 1 позиція	0,08
40	Облік МШП, втрачених внаслідок надзвичайних подій чи під час ліквідації їх наслідків	Те ж	0,08

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 5 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік витрат на виробництво продукції			
41	Облік списання на виробництво продукції, робіт, послуг: підприємств, що використовують рахунки 8 класу	Картка обліку, відомість – 1 позиція	0,1
	підприємств, що не використовують рахунки класу 8	Те ж	0,2
42	Облік витрат, які надійшли з виробництва та здані на склад або замовнику	— " —	0,2
Облік браку у виробництві			
43	Облік залишкового браку у виробництві	Картка обліку – 1 позиція	0,17
44	Облік виправленого браку з вини працівника	Те ж	0,17
45	Облік залишкового браку з вини постачальника	— " —	0,17
46	Облік зовнішнього браку	— " —	0,2

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 6 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік готової продукції			
47	Облік оприбуткування на склад готової продукції	Обліковий реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,1
48	Облік у разі передачі на склад готової продукції, напівфабрикатів, призначених для реалізації	Те ж	0,1
49	Інвентаризація виявлених надлишків готової продукції	— " —	0,15
50	Облік готової продукції, яку призначено для власних потреб, оприбутковано як матеріали, МШП	— " —	0,12
51	Облік недостачі, яку виявлено під час інвентаризації готової продукції і віднесено на рахунок винної особи	— " —	0,10
52	Облік використання готової продукції для адміністративних потреб	— " —	0,10
53	Облік списання фінансових результатів первісної вартості готової продукції (якщо використовується тільки 8 клас рахунків)	Акт на списання – 1 позиція	0,12
54	Облік списання собівартості реалізованої готової продукції	Те ж	0,10
55	Облік списаної нестачі готової продукції, яку виявлено в процесі її збереження та реалізації, якщо винуватця не встановлено	— " —	0,10
56	Облік списання готової продукції на витрати зі збуту	— " —	0,08

Продовження листа 6 карти 2

1	2	3	4
57	Облік витрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) готової продукції	Обліковий реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,08
58	Облік втрати готової продукції від стихійного лиха, техногенних катастроф, аварій та інших надзвичайних подій	Те ж	0,10

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ЗАПАСІВ			Карта 2 Лист 7 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік транспортно-заготівельних витрат			
59	Облік витрат на заготівлю запасів	Картка обліку — 1 позиція	0,10
60	Облік оплати тарифів (фрахту)	Те ж	0,10
61	Облік вартості вантажно-розвантажувальних робіт	— " —	0,12
62	Облік витрат на транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання	— " —	0,10
63	Облік витрат на страхування ризиків транспортування запасів	— " —	0,10
Інвентаризація запасів			
64	Облік виробничих запасів	Інвентаризаційна відомість або інвентарна картка обліку – 1 позиція	0,10
65	Перерахування виробничих запасів	Те ж	0,10
66	Зважування та перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання	— " —	0,10
67	Складання звіряльної відомості	Відомість — 1 позиція	0,05

1.3. Облік розрахунків з оплати праці

Загальні положення — під системою оплати праці розуміється спосіб обчислення розмірів винагороди, що підлягає виплаті працівникам підприємства згідно із здійсненими ними витратами праці або за результатами роботи.

Система оплати праці регулюється Кодексом законів про працю (КЗпП) та системою угод, що укладаються на відповідних рівнях: генеральна угода, галузева (регіональна) угода, колективний договір та індивідуальний трудовий договір.

Основним законодавчим актом у сфері трудових відносин є Кодекс законів про працю. Він регулює трудові відносини працівників усіх підприємств незалежно від форми власності, виду діяльності і галузевої приналежності.

На державному рівні укладається Генеральна угода, яка передбачає основні принципи і норми реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин, зокрема, щодо мінімальних соціальних гарантій з оплати праці і доходів всіх соціальних груп.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ			Карта 3 Лист 1 Листів 3
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	Нарахування заробітної плати працівникам за виконані роботи	Відомість – 1 позиція	0,15
2	Нарахування працівникам допомоги, нагороди за вислугу літ та інших премій	Те ж	0,15
3	Погашення надмірно отриманої суми	— " —	0,15
4	Нарахування заробітної плати за роботи, які належать до витрат майбутніх періодів, нарахування відпусток	— " —	0,15
5	Індексація грошових коштів	— " —	0,15
Облік відпусток			
6	Нарахування відпускних	Відомість – 1 позиція	0,10
7	Проведення нарахування на соціальні заходи від суми нарахованих відпускних	Те ж	0,10
8	Утримання від суми нарахованих відпускних прибуткового податку	— " —	0,10
9	Утримання від суми нарахованих відпускних внеску до Пенсійного фонду	— " —	0,10
10	Утримання від суми нарахованих відпускних внеску у фонд соціального страхування у зв'язку із тимчасовою непрацездатністю	— " —	0,10
11	Утримання від суми нарахованих відпускних внеску у фонд соціального страхування на випадок безробіття	— " —	0,10

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ			Карта 3 Лист 2 Листів 3
1	2	3	4
Облік утримань заробітної плати			
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
12	Утримання прибуткового податку	Відомість – 1 позиція	0,10
13	Утримання до Пенсійного фонду	Те ж	0,15
14	Утримання до фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням	— " —	0,15
15	Утримання до фонду соціального страхування на випадок безробіття	— " —	0,15
16	Утримання за виконавчими листами	— " —	0,15
17	Утримання профспілкових внесків	— " —	0,15
Облік нарахувань на фонд оплати праці			
18	Розрахунки за пенсійним забезпеченням	Відомість – 1 позиція	0
19	Розрахунки за соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням	Те ж	0,15

Продовження листа 2 карти 3

20	Розрахунки за соціальним страхуванням на випадок безробіття	— " —	0,15
21	Розрахунки за страхуванням від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності	— " —	0,15

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ З ОПЛАТИ ПРАЦІ			Карта 3 Лист 3 Листів 3
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік допомоги в разі тимчасової непрацездатності			
22	Розрахунок середньої заробітної плати застрахованої особи для нарахування суми допомоги	Відомість – 1 позиція	0,15
23	Нарахування суми допомоги за період тимчасової непрацездатності	Те ж	0,15

1.4. Облік грошових коштів

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ			Карта 4 Лист 1 Листів 1
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік грошових коштів у касі			
1	Документальне оформлення надходження готівкою	Прибутковий касовий ордер – 1 позиція	0,2
2	Реєстрація прибуткових касових ордерів	Журнал реєстрації – 1 позиція	0,05
3	Документальне оформлення видачі готівкою	Платіжна відомість – 1 позиція	0,05
4	Інвентаризація каси	Відомість – 1 позиція	0,10
5	Облік готівкових коштів	Те ж	0,05
Облік грошових коштів на рахунках в банку			
6	Облік операцій надходження коштів на рахунки	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,10
7	Облік списання, видачі коштів з рахунку	Те ж	0,10

1.5. Облік власного капіталу забезпечення зобов'язань

Джерелами формування майна підприємства є власні (власний капітал) і позикові кошти (позиковий капітал).

Власний капітал — це частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Власний капітал складається із:

— статутного капіталу;
— пайового капіталу;
— додатково вкладеного капіталу;
— іншого додаткового капіталу;
— резервного капіталу;
— нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);
— неоплаченого капіталу;
— вилученого капіталу.

Для реальної оцінки показника власного капіталу сума неоплаченого капіталу, вилученого капіталу та непокритого збитку підприємства віднімається під час визначення підсумку власного капіталу в балансі підприємства.

Складові власного капіталу відображають суму, яку власники (засновники) передали в розпорядження підприємства як внески чи залишили у формі нерозподіленого прибутку, або суму, що її підприємство одержало у своє розпорядження ззовні (від інших підприємств) без повернення.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			Карта 5 Лист 1 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік статутного капіталу			
1	Збільшення статутного капіталу за рахунок:		
1.1	Облік додаткових внесків учасників	Відомість – 1 позиція	0,10
1.2	Облік належних учасникам дивідендів	Те ж	0,10
1.3	Облік нерозподіленого прибутку	— " —	0,10
1.4	Облік збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості	— " —	0,10
1.5	Облік збільшення вартості акцій	— " —	0,10
1.6	Облік обміну облігацій на акції емітента	— " —	0,10
2	Зменшення статутного капіталу:		
2.1	Облік зменшення статутного капіталу у розмірі внеску учасника	Рахунок, відомість – 1 позиція	0,2
2.2	Облік відображення вартості частини майна, що належить учаснику в разі виходу із товариства, пропорційно його внеску до статутного капіталу	Те ж	0,2
2.3	Облік нарахування частки прибутку, що отримано підприємством у поточному році, що підлягає виплаті учаснику в разі виходу із товариства	— " —	0,2

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			Карта 5 Лист 2 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік пайового капіталу			
3	Відображення формування пайового капіталу за рахунок внесків учасників	Рахунок – 1 позиція	0,10
4	Відображення пайового капіталу за рахунок додаткового капіталу	Те ж	0,10
5	Відображення пайового капіталу за рахунок використання прибутку	— " —	0,10
6	Формування пайового капіталу за рахунок погашення членом підприємства заборгованості підприємства за позиками, отриманими від останнього	— " —	0,08

Продовження листа 2 карти 5

1	2	3	4
7	Відображення збільшення пайового капіталу шляхом погашення учасником підприємства, який є постачальником цього підприємства, заборгованості підприємства за отриману продукцію (товари, послуги) від учасника	— " —	0,08
8	Відображення збільшення пайового капіталу за рахунок утримань із заробітної плати працівника підприємства	— " —	0,10
9	Облік збільшення пайового капіталу за рахунок зменшення заборгованості підприємства перед засновниками цього підприємства	— " —	0,10
10	Відображення збільшення пайового капіталу за рахунок погашення пайовиком підприємства кредиторської заборгованості підприємства перед цим пайовиком	— " —	0,10
11	Відображення повернення пайових внесків	— " —	0,08
12	Облік пайових внесків, спрямованих на формування статутного капіталу	— " —	0,08
13	Облік списання непокритого збитку за рахунок пайового капіталу	— " —	0,10
14	Облік зменшення пайового капіталу за рахунок погашення заборгованості	— " —	0,10

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			Карта 5 Лист 3 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік додаткового капіталу			
15	Облік емісійного доходу: — відображення різниці між продажною і номінальною вартістю первинно розміщених акцій	Рахунок – 1 позиція	0,2
16	Облік іншого вкладеного капіталу: — відображення додаткових внесків засновників товариства без рішення про збільшення статутного капіталу підприємства: грошовими коштами, основними засобами, нематеріальними активами, товарно-матеріальними цінностями	Рахунок – 1 позиція	0,2
17	Облік дооцінки активів: — відображення суми дооцінки (уцінки) активів, яку здійснюють у випадках, передбачених законодавством і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	Рахунок – 1 позиція	0,2
18	Облік безоплатно отриманих необоротних активів: — відображення зарахування до складу основних засобів, нематеріальних активів безоплатно отриманих основних засобів нематеріальних активів за їх достовірною вартістю; — нарахування зносу з безоплатно отриманих основних засобів; відображення доходу в сумі нарахованого зносу	Рахунок – 1 позиція	0,2

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			Карта 5 Лист 4 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік резервного капіталу			
19	Формування резервного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	Рахунок – 1 позиція	0,15
20	Облік збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	Те ж	0,15
21	Облік погашення непокритих збитків минулих років за рахунок резервного капіталу	— " —	0,15
22	Створення резервного капіталу за рахунок додаткового капіталу	— " —	0,15
Облік вилученого капіталу			
23	Облік вилученого капіталу	Рахунок – 1 позиція	0,15
Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)			
24	Облік списання суми прибутків, які використано у звітному періоді, за рахунок нерозподіленого прибутку	Рахунок – 1 позиція	0,15
25	Облік списання у звітному періоді на непокриті збитки	Те ж	0,15
26	Облік списання непокритих збитків за рахунок коштів резервного і додаткового капіталу	— " —	0,15
27	Облік нарахування дивідендів власникам	— " —	0,15
28	Облік використання прибутку на виплату премії за випущеними облігаціями	— " —	0,15

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			Карта 5 Лист 5 Листів 5
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
29	Облік проведення відрахування до резервного капіталу	Рахунок – 1 позиція	0,15
30	Облік списання фінансового результату на нерозподілений прибуток	Те ж	0,15
31	Облік списання на непокриті збитки	— " —	0,15
Облік неоплаченого капіталу			
32	Облік відображення заборгованості засновників (учасників) товариства з внесків до статутного капіталу підприємства	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,12
33	Облік погашення заборгованості	Те ж	0,12
Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів			
34	Облік забезпечень майбутніх витрат і платежів	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,20
35	Облік забезпечень гарантійних зобов’язань	Те ж	0,20

Продовження листа 5 карти 5

1	2	3	4
Облік цільового фінансування та цільових надходжень			
36	Нарахування надходження з бюджету компенсаційних витрат	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,15
37	Відображення цільового фінансування капітального будівництва	Те ж	0,15

1.6. Облік фінансових інвестицій та розрахунків векселями

Інвестиція — господарська операція, яка передбачає придбання основних фондів, нематеріальних активів, корпоративних прав та цінних паперів в обмін на кошти або майно. Інвестиції поділяються на капітальні, фінансові та реінвестиції.

Під фінансовою інвестицією слід розуміти господарську операцію, яка передбачає придбання корпоративних прав, цінних паперів, деривативів та інших фінансових інструментів.

Фінансові інвестиції поділяються на прямі та портфельні.

Пряма інвестиція — господарська операція, яка передбачає внесення коштів або майна до статутного фонду юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою.

Портфельна інвестиція — господарська операція, яка передбачає придбання цінних паперів, деривативів та інших фінансових активів за кошти на фондовому ринку (за винятком операцій із купівлі акцій як безпосередньо платником податку, так і пов'язаними з ним особами, в обсягах, що перевищують 50 відсотків загальної суми акцій, емітованих іншою юридичною особою, які належать до прямих інвестицій).

Фінансові інвестиції визначаються, як активи, що утримуються з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання капіталу та інших вигод для інвестора (тобто юридичної чи фізичної особи, що здійснює вкладення).

Вексель – цінний папір, що засвідчує безумовне грошове зобов'язання боржника (векселедавця) сплатити у певний термін зазначену суму грошей власникові векселя (векселетримачеві).

Розрізняють простий і переказний вексель. Простий вексель містить просту і нічим не обумовлену обіцянку векселедавця сплатити власникові векселя після вказаного терміну певну суму. Переказний вексель (трата) містить письмовий наказ векселетримача (трасанта), адресований платникові (трасатові), сплатити третій особі (ремітентові) певну суму грошей у певний термін.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ ТА РОЗРАХУНКІВ ВЕКСЕЛЯМИ			Карта 6 Лист 1 Листів 1
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	Придбання та реалізації фінансових інвестицій	Відомість – 1 позиція	0,20
2	Оцінка фінансових інвестицій	Те ж	0,20
Облік векселів			
3	Облік простого векселя	Відомість – 1 позиція	0,20
4	Облік переказного векселя	Те ж	0,20
5	Облік індосаменту векселя	— " —	0,20
6	Облік авальованого векселя	— " —	0,20

1.7. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори — юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Безнадійна дебіторська заборгованість — це заборгованість, яка відповідає одній з наведених нижче ознак:

— заборгованість, за якою минув строк позовної давності;

— заборгованість, яку не погашено через недостатність майна дебітора, якого було оголошено банкрутом;

— заборгованість, яка не погашена через брак коштів, отриманих на відкритих аукціонах під час продажу заставленого майна, за умови, що інші юридичні заходи кредитора не привели до стягнення іншого майна;

— стягнення заборгованості стало неможливим у зв'язку з надзвичайними подіями;

— прострочена заборгованість померлих фізичних осіб, а також осіб, які пропали безвісти, прострочена заборгованість фізичних осіб, засуджених до позбавлення волі.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 7 Лист 1 Листів 3
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік рахунків з покупцями та замовниками			
1	Повернення грошових коштів, раніше отриманих за реалізовану продукцію та надані послуги, після повернення продукції або у випадку зайвого перерахування сум	Рахунок – 1 позиція	0,2
2	Відображення виникнення доходу і дебіторської заборгованості в момент реалізації продукції, товарів, робіт і послуг	Те ж	0,15
3	Відображення отримання іншого операційного доходу у разі: реалізації інших оборотних активів; від операційної оренди активів; від операційної курсової різниці, отриманої під час перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців	— " —	0,15
4	Відображення доходу страхових компаній	— " —	0,15
5	Відображення надходження коштів за раніше відвантажену продукцію	— " —	0,2
6	Облік отримання короткострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	— " —	0,15
7	Погашення заборгованості покупців еквівалентами грошових коштів та поточними фінансовими інвестиціями	— " —	0,15
8	Облік списання дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	— " —	0,15
9	Отримання довгострокового векселя в рахунок забезпечення дебіторської заборгованості	— " —	0,15

Продовження листа 1 *карти* 7

1	2	3	4
10	Взаємозарахування заборгованостей у випадку попередньої оплати продукції	— " —	0,15
11	Відображення суми знижок, наданих після реалізації	— " —	0,15
12	Облік зменшення дебіторської заборгованості покупців у зв'язку з виконання ними робіт, які за умовами продажу мають виконуватися підприємством—постачальником	— " —	0,15

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 7 Лист 2 Листів 3
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік резерву сумнівних боргів			
13	Формування резерву сумнівних боргів та кореспонденції з рахунками обліку витрат	Рахунок – 1 позиція	0,2
14	Облік списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості	Те ж	0,2
15	Облік зменшення нарахованих резервів в кореспонденції з рахунками обліку доходів	— " —	0,2
Облік розрахунків з оренди			
16	Облік фінансової оренди	Відомість – 1 позиція	0,2
17	Облік операційної оренди	Те ж	0,2
Облік розрахунків за претензіями			
18	Облік розрахунків за претензіями	Відомість – 1 позиція	0,2

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 7 Лист 3 Листів 3
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік розрахунків з підзвітними особами			
19	Видання під звіт грошових коштів	Рахунок — 1 позиція	0,12
20	Облік придбань підзвітною особою матеріальних цінностей на підставі авансового звіту та відповідних первинних документів	Те ж	0,10
21	Відображення суми податкового кредиту щодо ПДВ (за наявності податкової накладної)	— " —	0,15
22	Облік списання витрат на відрядження: працівникам, зайнятим постачанням підприємства запасами; працівникам апарату управління цехами, дільницями; адміністративно—управлінського персоналу; працівникам відділу збуту; персоналу виробництв обслуговуючих і соціально-культурної сфери	— " —	0,15

Продовження листа 3 *карти* 7

1	2	3	4
23	Повернення до каси підприємства невикористаних коштів, які видано під звіт	— " —	0,10
24	Утримання із заробітної плати суми, яку не повернено своєчасно підзвітними особами	— " —	0,12
25	Повернення перевитрат грошових коштів підзвітній особі	— " —	0,10
26	Включення до фонду оплати праці суми, яка затверджена керівником підприємства і відшкодована працівнику: витрат на відрядження, які не підтверджено документально; добових понад установлені норми	— " —	0,12
27	Облік списання суми витрат, яка затверджена керівником підприємства і відшкодована працівнику: на відрядження і не підтверджено документально; добових понад установлені норми	— " —	0,15

1.8 Облік кредиторської заборгованості

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 8 Лист 1 Листів 4
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками			
1	Облік списання кредиторської заборгованості внаслідок виявлення браку, здійсненого з вини постачальника	Рахунок — 1 позиція	0,17
2	Облік погашення кредиторської заборгованості грошовими коштами	Те ж	0,15
3	Оплата заборгованості передачею отриманого короткострокового векселя	— " —	0,15
4	Зарахування заборгованості за відвантажену продукцію на погашення кредиторської заборгованості	— " —	0,15
5	Проведення розрахунків в купівлі продукції через підзвітну особу	— " —	0,17
6	Збільшення суми пайового капіталу на суму заборгованості перед постачальником	— " —	0,17
7	Зарахування заборгованості за товари, послуги перед постачальниками в рахунок погашення їхньої заборгованості з внесків до статутного капіталу	— " —	0,15
8	Погашення заборгованості перед постачальниками за рахунок цільового фінансування	— " —	0,12
9	Оформлення заборгованості: довгостроковою позикою; короткостроковою позикою	— " —	0,15
10	Видання довгострокового векселя або облігації в рахунок погашення кредиторської заборгованості	— " —	0,15
11	Видання короткострокового векселя в рахунок погашення кредиторської заборгованості	— " —	0,15
12	Відображення курсової різниці під час розрахунків з іноземними постачальниками (у випадку підвищення курсу іноземної валюти)	— " —	0,12

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 8 Лист 2 Листів 4
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
13	Відображення кредиторської заборгованості перед підрядниками за виправлення браку	Рахунок — 1 позиція	0,12
14	Облік списання простроченої кредиторської заборгованості	Те ж	0,15
15	Капіталовкладення, виконані підрядним способом	— " —	0,17
16	Оприбуткування матеріалів, МШП, товарів, що надійшли від постачальників	— " —	0,12
17	Виконання роботи, надання послуг підрядниками: загальновиробничого характеру; загальногосподарського характеру; пов'язаний із збутом	— " —	0,15
18	Нарахування фінансових санкцій — зобов'язання перед постачальниками і підрядниками	— " —	0,12
19	Виконання роботи з ліквідації наслідків надзвичайних подій підрядниками	— " —	0,12
Облік кредитних операцій			
20	Облік довгострокових кредитів	Рахунок — 1 позиція	0,17
21	Облік короткострокових кредитів	Те ж	0,17

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 8 Лист 3 Листів 4
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік розрахунків за податками і платежами			
22	Облік розрахунків за податками:		
	— податку на додану вартість;	Рахунок – 1 позиція	0,10
	— податку на прибуток;	Те ж	0,10
	— прибуткового податку;	— " —	0,10
	— акцизного збору;	— " —	0,10
	— податку з власників транспортних засобів;	— " —	0,10
	— комунального податку;	— " —	0,10
	— податку з реклами;	— " —	0,10
	— єдиного податку;	— " —	0,10
	— митний збір;	— " —	0,10
	— податок на землю;	— " —	0,10
	— штрафні санкції та пені	— " —	0,10
23	Облік розрахунків за обов'язковими платежами	— " —	0,12
24	Облік податкових зобов'язань	— " —	0,12
25	Облік податкового кредиту	— " —	0,12
Облік розрахунків з учасниками			
26	Облік розрахунків за нарахованими дивідендами	Рахунок – 1 позиція	0,17
27	Облік розрахунків за іншими виплатами	Те ж	0,17

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ			Карта 8 Лист 4 Листів 4
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями			
28	Облік погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями готівкою	Рахунок — 1 позиція	0,17
29	Облік погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями з розрахункового рахунку	Те ж	0,17
30	Облік погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями за рахунок передачі (переуступки) кредитору права вимоги з дебіторів підприємства погашення їх дебіторської заборгованості на користь такого кредитора	— " —	0,17
31	Облік погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями за рахунок довгострокової позики	— " —	0,17
32	Переведення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями в короткострокову позику	— " —	0,17
33	Переведення поточної заборгованості за короткостроковими векселями виданими	— " —	0,17
34	Переведення довгострокової позики у поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в разі настання строку погашення протягом 12 місяців з дати складання балансу	— " —	0,17
35	Облік поточних зобов'язань, які переведено зі складу довгострокових векселів виданих	— " —	0,17
36	Облік поточних зобов'язань, які переведено зі складу довгострокових зобов'язань за облігаціями	— " —	0,17
37	Облік поточних зобов'язань, які переведені зі складу довгострокових зобов'язань з оренди в разі настання строку погашення протягом 12 місяців з дати балансу	— " —	0,17

1.9. Облік витрат і доходів

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Непрямі витрати — витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВИТРАТ І ДОХОДІВ			Карта 9 Лист 1 Листів 2
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
Облік витрат і доходів			
Облік доходів			
1	Облік доходів від реалізації продукції	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,25
2	Облік доходів від надання послуг, виконання робіт	Те ж	0,25
3	Визнання доходу за бартерними операціями	— " —	0,25
4	Облік інших операційних доходів	— " —	0,10
5	Облік доходів від участі в капіталі	— " —	0,20
6	Облік інших фінансових доходів	— " —	0,20
7	Облік інших доходів	— " —	0,20
8	Визнання доходу від цільового фінансування	— " —	0,20
9	Облік надзвичайних доходів	— " —	0,20

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ОБЛІК ВИТРАТ І ДОХОДІВ			Карта 9 Лист 2 Листів 2
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	2	3	4
Облік витрат			
10	Облік витрат за елементами	Рахунок, відомість — 1 позиція	0,20
11	Облік витрат за видами діяльності:		
	— облік витрат на виробництво;	Те ж	0,20
	— облік адміністративних витрат;	— " —	0,15
	— обік витрат на збут;	— " —	0,15
	— облік інших операційних витрат;	— " —	0,15
	— облік фінансових витрат;	— " —	0,15
	— облік втрат від участі в капіталі;	— " —	0,15
	— облік інших витрат звичайної діяльності;	— " —	0,15
	— облік надзвичайних витрат;	— " —	0,15
	— облік податку на прибуток;	— " —	0,15
12	Облік фінансових результатів:		
	— списання витрат підприємствами;	— " —	0,25
	— списання доходів від здійснення господарської діяльності підприємства;	— " —	0,25
	— закриття рахунку «Фінансові результати»	— " —	0,25
13	Облік витрат і доходів майбутніх періодів:		0,20
	— облік витрат майбутніх періодів;	— " —	0,20
	— облік доходів майбутніх періодів	— " —	0,20

1.10. Фінансова звітність та показники фінансового аналізу

1.10.1. Баланс підприємства

Бухгалтерський баланс — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал.

Бухгалтерський баланс будується у вигляді двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, що називається активом, показують склад і розміщення активів підприємства, а у правій, що називається пасивом, — капітал, забезпечення та зобов'язання підприємства.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 1 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	Складання балансу підприємства чисельністю до:		
	50 чол.	1 баланс	2,5
	51 — 100 чол.	Те ж	3,0
	101 — 500 чол.	— " —	4,5
	501 — 1000 чол.	— " —	7,5
	1001 — 5000 чол.	— " —	15,0
	5001 — 10000 чол.	— " —	22,5
	Більше 10000 чол.	— " —	30,0

1.10.2. Звіт про фінансові результати

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, достовірної та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період. Тобто у звіті про фінансові результати розраховують чистий прибуток, отриманий підприємством.

Для повнішої оцінки результатів діяльності підприємства фінансові показники в звіті визначаються та відображаються в розрізі звичайної діяльності та надзвичайних подій. Цей звіт дає можливість користувачам оцінити ділову активність підприємства та його фінансову привабливість без викривлення інформації випадковими прибутками або збитками. Розмежування показників за видами діяльності дає змогу оцінити прибутковість кожного напряму діяльності та прийняти рішення щодо пріоритетності того чи іншого напряму.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 2 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
2	Складання звіту про фінансові результати діяльності підприємства чисельністю до: 50 чол.	Один фінансовий звіт	2,5
	51 — 100 чол.	Те ж	3,0
	101 — 500 чол.	— " —	4,5
	501 — 1000 чол.	— " —	7,0
	1001 — 5000 чол.	— " —	10,0
	5001 — 10000 чол.	— " —	15,0
	Більше 10000 чол.	— " —	22,0

1.10.3. Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів — це звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів у результаті діяльності підприємства в звітному періоді.

Звіт про рух грошових коштів складається з метою надання користувачам фінансової звітності повної, достовірної та неупередженої інформації про зміни, які відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 3 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
3	Складання звіту про рух грошових коштів:	Один звіт	
	— рух коштів у результаті операційної діяльності;	Те ж	6,0
	— рух коштів у результаті інвестиційної діяльності;	— " —	6,0
	— рух коштів у результаті фінансової діяльності	— " —	4,0

1.10.4 Звіт про власний капітал

Звіт про власний капітал — це звіт, який відображає зміни в складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Метою складання Звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 4 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
4	Складання звіту про власний капітал:	Один звіт	
	— залишок на початок року;	Те ж	0,2
	— коригування;	— " —	0,3
	— скоригований залишок на початок року;	— " —	0,2
	— переоцінка активів;	— " —	0,4
	— чистий прибуток (збиток) за звітний період;	— " —	0,2
	— розподіл прибутку;	— " —	0,2
	— внески учасників;	— " —	0,2
	— вилучення капіталу;	— " —	0,3
	— інші зміни у капіталі;	— " —	0,2
	— разом змін у капіталі;	— " —	0,2
	— залишок на кінець року	— " —	0,2

1.10.5. Складання приміток до фінансової звітності

Примітки до звітів є обов'язковою складовою річною фінансової звітності для всіх підприємств.

Примітки до фінансових звітів — це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію і обґрунтування статей і фінансових звітів, а також інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 5 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
5	Заповнення типової форми «Примітки до річної фінансової звітності»:		
	до 500 чол.	Один звіт	0,80
	501 — 1000 чол.	Те ж	2,00
	1001 — 2000 чол.	— " —	3,55
	2001 — 5000 чол.	— " —	5,00
	Більш 5000 чол.	— " —	6,50
6	Подання інформації про:		
	— облікову політику та її зміну;	Одна примітка	0,20
	— оцінку основних засобів;	Те ж	0,15
	— склад і суму доходів та втрат за кожною надзвичайною подією; склад і суму витрат, які не включено до статей витрат цього звіту, а відображено безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилученого)	— " —	0,30

1.10.6. Відображення у фінансової звітності виправлення помилок та змін в обліковій політиці підприємства

Під час складання фінансової звітності виникають обставини, що впливають на її показники, не виключається і виникнення помилок.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 6 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
8	Виправлення помилок у фінансовій звітності	Один звіт	0,50
9	Відображення змін облікової політики	Одне відображення	0,30

1.10.7. Аналіз фінансової звітності підприємства

Аналіз фінансового стану необхідно для поліпшення організації фінансів та підвищення ефективності їх використання в процесі господарської діяльності. Зміст аналізу полягає у вивченні розміщення і використання засобів виробництва, платоспроможності підприємства тощо.

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ТА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОГО АНАЛІЗУ			Карта 10 Лист 7 Листів 7
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
10	Проведення аналізу фінансової звітності: до 500 чол.	Звітна форма або окремий рахунок	1,20
	501 — 1000 чол.	Те ж	2,50
	1001 — 2000 чол.	— " —	5,00
	2001 — 5000 чол.	— " —	7,00
	Більш 5000 чол.	— " —	9,00

НОРМИ ЧАСУ НА СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ. РОБОТИ ІЗ МЕТОДОЛОГІЇ ТА РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТУ. РОБОТИ ЗАГАЛЬНОГО ХАРАКТЕРУ			Карта 11 Лист 1 Листів 1
№ позиції	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції)	Одиниця виміру	Норма часу, год
1	Ведення аналітичного обліку щодо податків, зборів, перевірка розрахунків із податків з Державною податковою інспекцією	Відомість – 1 позиція	0,20
2	Формування Книги закупівель та продажу	Книга – 1 позиція	0,10
3	Надання методологічної допомоги щодо вивчення бухгалтерського обліку	Одна консультація	0,25
4	Фінансово-правовий аналіз діючої облікової політики на підприємстві	Аналіз	12,0
5	Розроблення методичної документації щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві:		
	без застосування науково-методичної документації;	Лист формату А4	1,00
	із застосуванням науково-методичної документації	Те ж	2,00
6	Проведення роботи в установах, організаціях (банк, податкова інспекція, Казначейство тощо)	1 відвідування	1,30

Тема 3.
ОРГАНІЗАЦІЯ ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ

3.1. Документування та обліковий процес

Забезпечення прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збору й оброблення облікових даних, які є важливою складовою облікового процесу. У загальному розумінні обліковий процес – це виконання облікових робіт у певній послідовності за окремими стадіями, які тісно між собою пов'язані і являють собою єдину систему.

Бухгалтерський облік як упорядкована система (рис. 3.1) узагальнення інформації про діяльність юридичних осіб ґрунтується винятково на застосуванні методу документування, який передбачає суцільне й безперервне документування всіх господарських операцій, які здійснюються підприємствами, установами й організаціями. Задокументовані господарські операції, прийняті до обліку, записуються в облікові регістри (книги, журнали, відомості, розроблювальні таблиці тощо). «Тільки зафіксована в документах сукупність економічної інформації може бути відображена на рахунках бухгалтерського обліку» [1].

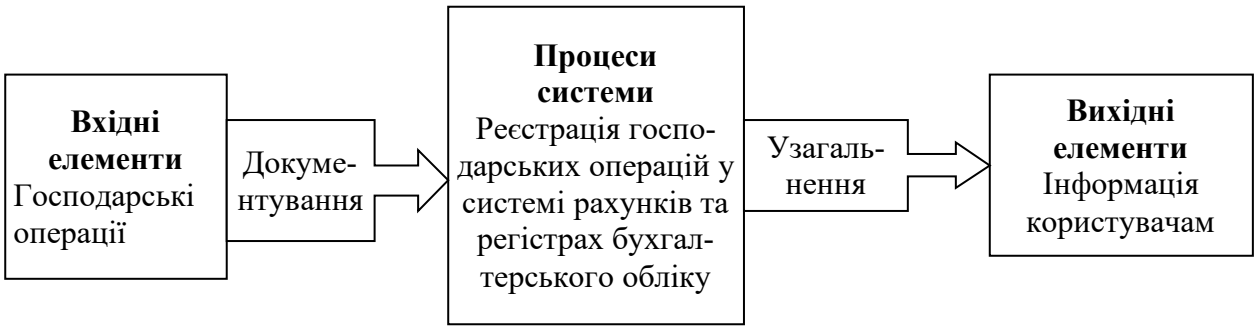


Рис. 3.1. Система облікового процесу на підприємстві

Видатний італієць Лука Пачолі, автор першої книги з бухгалтерського обліку, виданої у 1494 році, писав: «... ніхто не спроможний вести свої справи, якщо не захоче дотримуватися належного порядку в записах, та при цьому душа його буде в постійній тривозі» [2].

Очевидно, що кожна упорядкована система передбачає застосування певних правил, норм і порядків, які закріплюються відповідним нормативним документом для загального користування і дотримання.

Підприємство самостійно обирає форму обліку, а також первинні документи (на основі типових, а в разі потреби розроблює самостійно), які забезпечують відображення всіх здійснюваних на підприємстві господарських

[1] Німчинов П. П. Загальна теорія бухгалтерського обліку. Київ, 1977. С. 114.
[2] Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Москва, 1983. С. 18.

операцій. Найкращим чином упорядкувати форму обліку та узгодити її з первинними документами можна шляхом складання **робочих альбомів носіїв інформації.** Робочі альбоми можна складати за видами господарських операцій або за робочими місцями (топологічні ділянки обліку). Вони мають містити всі форми первинних документів та регістрів (стандартних та розроблених самостійно), які застосовуються для відображення певного виду господарських операцій, або господарських операцій, які відображаються за певним робочим місцем. Структура такого альбому може бути такою:

— титульна сторінка;

— Розділ І. Перелік носіїв інформації;

— Розділ ІІ. Взірці носіїв інформації;

— Розділ ІІІ. Короткі вказівки щодо заповнення носіїв інформації.

Унаслідок агрегування показників первинної документації в обліковій системі формується інформація, що набуває нової якості, відмінної від початкової. Наприклад, первинна інформація про витрачання засобів на виробництво набуває нової якості, яка характеризує величину витрат і новостворений продукт. Таким чином, облікова система, як інформаційна база, відображає не тільки рух засобів і джерел, але й ефективність (продуктивність) їх використання, а тому цікавить широке коло учасників ринкової економіки як внутрішніх, так і зовнішніх. Більшість важливих рішень, незалежно від їхньої суті, ґрунтується на фінансових розрахунках. Облік забезпечує ці розрахунки потрібною базисною інформацією та дає аналітичну орієнтацію щодо можливих чинників та наслідків альтернатив, які розглядаються. Водночас облік дає змогу здійснювати зворотний зв'язок, адже фінансові звіти підприємства, які періодично складаються для зацікавлених осіб, містять у собі й відомості про економічні наслідки раніше прийнятих рішень.

Важливою вимогою до облікового процесу є своєчасність виконання облікових робіт і надання вихідної інформації користувачам, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень, розробки конкретних заходів, оперативного керівництва.

Організація збору й оброблення облікової інформації на підприємстві має відповідати також принципу економічності (економії матеріальних і трудових ресурсів), що досягається шляхом раціональної організації обліку, використанням прогресивних форм його ведення, автоматизацією обліково-обчислювальних робіт тощо.

3.2. Поняття первинного документа, класифікація документів та порядок їх складання

Відображаючи всі господарські операції безперервно в міру їх здійснення, бухгалтерський облік є організованою системою накопичення, оброблення, зберігання, передачі та використання облікової інформації. При цьому обов'язковою передумовою є складання відповідного документа на кожну господарську операцію, незалежно від її змісту й обсягу.

Технологічний процес бухгалтерського обліку розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. **Відправним моментом у веденні бухгалтерського обліку є первинне спостереження.** Спостерігаючи за фактами, діями й подіями на підприємстві, працівник бухгалтерії їх ідентифікує, виділяє з них господарські операції. Суцільне й безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування. Документація виступає як спосіб первинного спостереження за діяльністю підприємства і є важливою ланкою технології обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, також від цього залежать повнота і достовірність облікової інформації.

Документ (лат. *documentum*) буквально означає свідчення, доказ. **Під бухгалтерським документом розуміють матеріальний носій даних про об'єкти бухгалтерського обліку, який дає змогу юридично доказово підтвердити право та факт здійснення операції.**

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається **документуванням**, а результат – **документацією**. Документація є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, який служить для первинного спостереження за господарськими операціями. **Система документування** операцій включає використання типових форм первинного обліку. Наприклад, звітні документи, документи для оформлення надходження та вибуття матеріальних цінностей, документи з обліку праці й заробітної плати та інше.

Основні вимоги до бухгалтерських документів викладені у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88, згідно з яким у всіх первинних документах бухгалтерського обліку, для надання їм юридичної сили і доказовості, передбачається загальні обов'язкові реквізити:

— найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ;

— назва документа (форми);

— дата складання;

— зміст та обсяг господарської операції;

— одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному вираженні);

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

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

У разі не заповнення обов'язкового реквізиту, документ може бути не визнано первинним, що водночас призводить і до невизнання господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки 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.

Приклад оформлення первинного документа наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Форма прибуткового касового ордера

Типова форма № КО-1

Ідентифікаційний код в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України *16387223*

ТОВ «Агропродукт»

(найменування підприємства/установи/організації)

Прибутковий касовий ордер № *17*

від «*05» березня* 20*21* року

№ з/п	Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунку	Сума цифрами	Код цільового призначення	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	*311*	-	*135000,00*	-	-

Прийнято від ——————————

Підстава *Отримано від Укрексімбанку кошти на виплату заробітної плати за 2-гу половину лютого 2021 року (чек від 05.03.2021 року № АА 123456)*

Сума *Сто тридцять п'ять тисяч* грн *00* коп.

(словами)

Додатки: ——

Головний бухгалтер *Петренко* Петренко О. С.

(підпис, прізвище, ініціали)

Одержав касир *Іваненко* Іваненко О. П.

(підпис, прізвище, ініціали)

Лінія відрізу

ТОВ «Агропродукт»

(найменування підприємства/установи/організації)

Квитанція до прибуткового касового ордера № *17*

від *«05» березня* 20*21* року

Прийнято від ——————

Підстава *Отримано від Укрексімбанк кошти на виплату заробітної плати за 2-гу половину лютого 2021 року (чек від 05.03.2021 року № АА 123456)*

Сума *Сто тридцять п'ять тисяч* грн *00* коп.

(словами)

М. П.

Головний бухгалтер *Петренко* Петренко О. С.

(підпис, прізвище, ініціали)

Касир *Іваненко* Іваненко О. П.

(підпис, прізвище, ініціали)

Бухгалтерська документація складається з первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» записи на рахунках бухгалтерського обліку роблять на підставі первинних документів. **Первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію.** Первинні документи можуть бути створені в паперовій або електронній формі. **Господарська операція —** це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі. Власник (керівник) підприємства розпорядчим документом затверджує перелік посадових осіб, яких наділяє правом підписувати первинні документи.

Регістри бухгалтерського обліку – це носії інформації певного формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства самостійно обирають (розробляють) регістри бухгалтерського обліку як складову форми бухгалтерського обліку.

Порядок створення, прийняття і відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету, визначено Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку.

Велике значення в організації документування має уніфікація і стандартизація документів. **Під уніфікацією документів розуміють** розробку єдиних форм документів для оформлення однотипних господарських операцій на підприємствах і в організаціях різних галузей і форм власності. Так, уніфіковано всі банківські й касові документи, бланки авансових звітів, товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карток, розрахунково-платіжних відомостей та інших документів. Уніфікація документів забезпечує можливість зосереджувати в одному документі інформацію, потрібну для всіх видів обліку, полегшує її опрацювання в інформаційних системах обліку, створює умови для централізованого виготовлення бланків документів масовими тиражами, що здешевлює їхню вартість.

В умовах комп'ютеризації обліку поширеним є документування господарських операцій із використанням самостійно виготовлених бланків (за винятком бланків суворого обліку). Однак самостійно виготовлені бланки повинні мати обов'язкові реквізити типових або спеціалізованих форм.

Під стандартизацією документів розуміють встановлення для бланків однотипних документів однакового, найбільш раціонального розміру і форми з завчасним визначенням розміщення відповідних реквізитів.

В Україні первинні документи, облікові регістри та бухгалтерська звітність мають складатися українською мовою, яка згідно із Законом України «Про забезпечення функціонування української мови як державної» від 25.04.2019 № 2704-VIII є мовою роботи, діловодства і документації. Якщо до бухгалтерського обліку приймаються первинні документи з фінансово-господарської діяльності підприємства, які складені іноземною мовою (банківські, товарні, транспортні, інвойси, коносаменти [1] тощо), то має бути додано аутентичний переклад такого документа українською мовою.

[1] Коносамент — документ, який підтверджує прийняття вантажу до перевезення та зобов'язуючий перевізника передати вантаж вантажоотримувачу. Існує три види коносаменту: іменний, ордерний, на пред'явника. Можливість передачі коносаменту другій особі надає йому характер товаророзпорядчого документа.

Первинні документи мають бути складені в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Для контролю та впорядкування оброблення інформації на підставі первинних документів можуть бути складені зведені документи, які також слід відносити до первинних документів (авансові, товарно-грошові, матеріальні та інші звіти).

Кожною стороною (підприємством), що брала участь у здійсненні господарської операції, мають бути отримані (використані) для записів у регістрах бухгалтерського обліку первинні документи, інформація в яких ідентично засвідчує зміст, обсяг і вартість здійсненої господарської операції.

Цивільним кодексом України (ст. 207-3) передбачено при вчиненні правочинів (дій особи, спрямованих на набуття, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків) факсимільного відтворення підпису за допомогою засобів механічного, електронного або іншого копіювання, електронного підпису або іншого аналога власноручного підпису допускається у випадках, встановлених законом, іншими актами цивільного законодавства, або за письмовою згодою сторін, у якій мають міститися зразки відповідного аналога їхніх власноручних підписів.

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, документ повинен бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного (лат. *fac simile* — зроби подібне) відтворення підпису допускається у порядку, визначеному законом, іншими актами цивільного законодавства, внутрішнім нормативним документом підприємства.

Загалом використання факсиміле можливе лише у випадках, коли в законодавстві не вказано на необхідність особистого підпису, наприклад, у актах виконаних робіт (наданих послуг), накладних на відпуск/приймання продукції, рахунках на оплату, актах звірок тощо, коли про це домовились сторони. У внутрішньому нормативному документі необхідно навести перелік внутрішніх і зовнішніх документів, на яких дозволяється замість особистого підпису ставити факсиміле. Не можна замість особистого підпису ставити факсиміле на банківських (фінансових) документах. Водночас слід зазначити, що використання факсиміле несе певні ризики, які в кожному окремому випадку можуть бути різними.

Головною складовою документа є інформація. Інформація може бути не документальною – не закріпленою, та документальною – закріпленою на відповідному носії (папері, електронному носії), який призначений для її зберігання та передавання в просторі та часі. Матеріальний об'єкт, спеціально призначений для запису, зберігання та передачі інформації, називають матеріальним носієм або носієм інформації. Існування документа без матеріального носія неможливе.

Функція матеріальних об'єктів обумовила їхню особливу, специфічну матеріальну конструкцію (форму), представлену переважно у вигляді книжок, брошур, журналів, газет, буклетів, електронних носіїв тощо. Однак спеціальна форма об'єкта не може бути єдиним критерієм для того, щоб вважати його документом (чистий аркуш паперу, дискета або фотоплівка). Така ідентифікація можлива лише за наявності зафіксованого на ньому повідомлення, тексту.

Бланк – стандартна друкована форма документу з реквізитами, що містять постійну інформацію. Найбільш поширеними є бланки актів, довідок, наказів, протоколів, службових листів, накладних, контрактів, договорів.

Формуляр – сукупність реквізитів, розміщених у визначеній послідовності на бланку. **Формуляр-зразок** – це єдина модель побудови комплексу документів, що встановлює сукупність реквізитів, розташованих у певній послідовності.

У випадках, встановлених законодавством, а також міністерствами і відомствами України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності (суворого обліку). Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідно Державним комітетом статистики за погодженням з Міністерством фінансів України, або міністерствами, відомствами за погодженнями з Державним комітетом статистики і Міністерством фінансів України, з обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їхньої номінальної вартості. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, порядок нанесення якої встановлюють міністерства і відомства. Порядок використання та обліку бланків суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких проводиться на таких бланках, встановлюються окремими нормативними актами.

Згідно з Правилами виготовлення бланків цінних паперів і документів суворого обліку, затвердженими спільним наказом Міністерства фінансів України, Служби безпеки України та Міністерства внутрішніх справ України від 25.11.1993 № 98/118/740, виготовлення бланків цінних паперів і документів суворої звітності здійснюється тільки на державних спеціалізованих підприємствах, які охороняються органами внутрішніх справ.

Однією з передумов раціональної організації і ведення обліку є класифікація документів за різними ознаками: за місцем складання, за призначенням, за способом охоплення фактів; за обсягом відображення операцій, за змістом господарських операцій; за технікою складання і опрацювання (рис. 3.2).

За місцем складання бухгалтерські документи поділяють на внутрішні і зовнішні. Внутрішні документи оформляють (виписують) на підприємстві й на ньому ж застосовують, зовнішні складають на стороні, їх отримують від інших підприємств і організацій.

Рис. 3.2. Класифікація бухгалтерської документації

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані.

Розпорядчими є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної господарської операції. До них належать: накази про прийняття та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на отримання матеріальних цінностей тощо.

Виконавчими (виправдними) є документи, де підтверджується факт здійснення господарської операції, її виконання певною особою, що подала документ. До них належать: авансові звіти, виписки банків, касові прибуткові й видаткові ордери, акти, квитанції та ін.

Документи бухгалтерського оформлення складаються на підставі виконавчих та розпорядчих документів працівниками бухгалтерії. Самостійного значення вони не мають, але необхідні в обліковому процесі. До таких документів належать: меморіальні ордери, бухгалтерські довідки, різні розрахунки (амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції) та ін.

Комбіновані документи поєднують функції перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих, бухгалтерського оформлення). До них належать: авансові звіти, вимоги-накладні, наряди та ін. Прикладом комбінованого документа може бути видатковий касовий ордер, в якому міститься розпорядження керівника й головного бухгалтера про видачу готівки та підтвердження її фактичної видачі касиром та підписом особи, що отримала грошові кошти.

За способом охоплення фактів документи поділяють на разові та накопичувальні.

Разові документи фіксують одномоментно одну або декілька господарських операцій (ордери, вимоги, акти та ін.).

Накопичувальні документи формують інформацію про однорідні господарські операції за певний відрізок часу (день, декаду, місяць). Такі документи використовують багаторазово. До них належать: табель обліку робочого часу, лімітно-забірна карта, відомість випуску готової продукції, багатоденні наряди та ін. На відміну від одноразових, накопичувальні документи використовують для обліку запису останньої операції і підведення підсумку всіх записів.

За обсягом відображення операцій документи поділяють на первинні та зведені. Первинні документи складають у момент здійснення господарської операції (прибуткові та видаткові касові ордери, накладні, акти приймання робіт та ін.). Зведені документи складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення та взаємної ув’язки їх показників (звіти касира, авансові звіти, товарні звіти, платіжні відомості та ін.).

Класифікують бухгалтерські документи й за іншими ознаками: за змістом господарських операцій (матеріальні, грошові, розрахункові); за технікою складання і опрацювання (вручну, за допомогою ЕОМ) тощо.

Фізичні та юридичні особи, які беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з прийманням і видаванням грошових коштів, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна, повинні одержувати від підприємств, установ, що виконують ці операції, копії первинних документів про таку операцію, в яких ідентично з оригіналом наводяться дані про господарську операцію.

Важливим у документуванні є питання про способи і засоби заповнення первинних документів. Обов'язкова вимога при вирішенні цього питання полягає в тому, щоб було забезпечене збереження цих записів у документах протягом установленого періоду їх зберігання і запобігання внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Слід також виключити випадки заповнення документів чорнилом або іншими засобами червоним кольором, оскільки в бухгалтерському обліку традиційно цей колір використовується для виправлення помилок (спосіб сторно).

Згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, для запобігання несанкціонованому втручанню в оформлення первинних документів та їх повторного використання, вільні рядки в первинних документах і звітності обов'язково мають бути прокреслені, а документи, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або надписом вручну «Одержано» чи «Сплачено» із зазначенням дати. Крім того, всі первинні документи, що пройшли обробку (тобто внесені записом до відповідного регістру бухгалтерського обліку), позначають датою запису до облікового регістру або перенесення до електронної системи.

Первинні документи до внесення їх у регістри обліку обов'язково мають бути перевірені працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряють наявність у документі обов'язкових реквізитів і зміст господарської операції, логічну ув'язку та здійснюють математичну перевірку відповідних показників.

Первинні документи на операції, які суперечать законодавству, нормативним актам і встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам, при надходженні до бухгалтерської служби підприємства мають бути передані головному бухгалтеру підприємства для ухвалення рішення про прийняття (неприйняття) їх до обліку. Також на підприємстві слід передбачити чітке розмежування відповідальності за оформлення, подання та обробку первинних документів серед посадових осіб і працівників підприємства.

Жодна господарська операція, яка відбувається на підприємстві, не повинна уникнути документування. Однак документуванням господарських операцій займаються не тільки і не стільки працівники бухгалтерської служби підприємства, а насамперед ті, хто здійснюють господарські операції і дають доручення або дозвіл на їх проведення. Це – посадові особи виробничих, технологічних, інженерно-технічних та організаційно-розпорядчих служб і під-

розділів підприємства. Тому законодавством визнано за необхідне зобов'язати керівника підприємства, організації забезпечити документування всіх господарських операцій, пов'язаних з одержанням і розподілом доходів, різними витратами, змінами у складі і стані майна, зобов'язань, капіталу тощо.

Для виконання цього керівник підприємства, з метою упорядкування документального фіксування фактів господарської діяльності, затверджує перелік посадових осіб, яких він наділяє правом давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій із видавання особливо споживаних, дефіцитних, дорогих товарів і цінностей, бланків суворого обліку, має бути обмежена.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів розроблюється графік (табель-графік) документообігу, який затверджується наказом керівника підприємства (установи). У табелі документообігу вказуються дати створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву тощо.

Відповідальність за забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих (включених до обліку) документів протягом встановленого терміну несе власник (керівник) підприємства. Головний бухгалтер має забезпечити відображення на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку інформацію про всі господарські операції.

3.3. Приймання, перевірка та правила оброблення первинних документів

Організація роботи з документами — важлива частина процесів управління і прийняття управлінських рішень, що суттєво впливає на оперативність та якість управління. **Документ – це основа наукової організації праці.** Процес прийняття управлінського рішення включає в себе отримання даних, їх переробку, аналіз, підготовку та прийняття рішень і залежить від документального забезпечення управління. Якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то, як результат, погіршується і саме управління, оскільки воно залежить від якості та достовірності, оперативності приймання-передачі інформації, налагодження довідково-інформаційної служби, чіткої організації пошуку, зберігання та використання документів.

Прийняті до бухгалтерії документи перед рознесенням їхніх даних на рахунки бухгалтерського обліку підлягають перевірці. Застосовуються такі основні види перевірок:

1) формальна;
2) арифметична;
3) нормативно-правова.

Крім перелічених видів перевірок, застосовуються й інші, які їх доповнюють та/або є окремими спеціальними видами перевірок.

Сутність формальної перевірки полягає в застосуванні для оформлення господарської операції бланка затвердженої форми, встановленні повноти та правильності оформлення документа, автентичності підписів, заповнення всіх його обов'язкових реквізитів. Доповнювати формальну перевірку може **експертна перевірка**, яка дозволяє виявити підробки в документі, достовірність його реквізитів та записів.

Особливу увагу при прийнятті документів треба приділити вивченню підробок у документах. Перевірка достовірності документів та реквізитів і записів, які в них містяться, здійснюється з метою виявлення фальсифікованих документів. До фальсифікованих документів відносяться і такі, в яких є підчистки, підроблені записи і резолюції, заміна текстів і цифр тощо. Такі документи часто використовуються з метою приховування обману й інших порушень правил ведення бухгалтерського обліку. У випадках обов'язкового застосування відбитків печаток та штампів увага має приділятись їх незвичній формі, різним розмірам тих самих знаків, неправильному тексту та іншим ознакам, що можуть вказувати на підробку документа. Мають значення зовнішній вигляд документа, папір, на якому він виконаний, форма бланка, фарба, якою зроблені записи (чорнило, паста, олівець), колір фарби тощо. Особлива увага має приділятись достовірності підписів посадових і матеріально відповідальних осіб та осіб, які приймали і відпускали товарно-матеріальні цінності або грошові кошти.

Огляд документів з метою виявлення підробки повинен поєднуватись з перевіркою правил їх оформлення. Приймаючи документ слід звернути увагу на правильність його оформлення, наявність необхідних реквізитів, спосіб виконання записів і т. д. Якщо в документі є виправлення, необхідно перевірити, чи допустимі вони з огляду на характер документа (в касових і банківських документах виправлення не допускаються), чи правильно здійснені виправлення (помилка в документах виправляється шляхом закреслення неправильного тексту або суми тонкою лінією так, щоб можна було прочитати закреслене, і написання над закресленим правильного тексту або суми), чи підтверджені виправлення підписами осіб, які склали і підписали документ.

Арифметична перевірка документів полягає у встановленні правильності арифметичних підрахунків (підсумкових сум, обчислення процентів, множення кількісних показників на ціннісні і т. ін.), які виконуються при оформленні та обробці документів.

Нормативно-правова перевірка дозволяє встановити правильність застосування в документах нормативних даних (цін, розцінок, норм трудових витрат, норм природних втрат, норм витрат матеріальних цінностей) та законодавства. Нормативною перевіркою виявляються факти завищення норм витрат матеріальних запасів, природних збитків, що може свідчити про шахрайство або допущені помилки. Тому після виявлення таких фактів необхідно всебічно перевірити причини порушень і встановити їхній справжній характер.

Необхідно також перевіряти, наскільки відповідають відображені в документах господарсько-фінансові операції встановленим законодавством правилам і положенням, що дозволяє встановити факти їх навмисних порушень (наприклад, незаконний залік пересортування продукції, незаконне списання недостач і втрат продукції на витрати виробництва, перевищення ліміту залишку готівкових грошей в касі тощо).

За призначенням документи поділяють на розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення та комбіновані.

Розпорядчими є документи, які містять розпорядження (наказ, завдання) на здійснення певної господарської операції. До них належать: накази про прийняття та звільнення з роботи, чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку на перерахування коштів, доручення на отримання матеріальних цінностей тощо.

Доповнює нормативно-правову **логічна перевірка**, яка здійснюється шляхом порівняння даних, відображених у документі, з іншими аналогічними та/або пов'язаними даними і дозволяє, в багатьох випадках, виявити приписки й інші зловживання. При нормативно-правовій перевірці може застосовуватись також прийом **зворотного рахунка**, коли, наприклад, за даними бухгалтерських документів визначається фактична витрата ресурсів і порівнюється з нормативною (кошторисною).

Для виявлення підробок документів може застосовуватись і такий вид перевірок, як **зустрічна** (контрольне порівняння), при якій порівнюються документи та записи в облікових регістрах, що належать до тих самих операцій, зіставлення даних різних екземплярів документа в різних підприємств. **Економічна перевірка** застосовується для з'ясування доцільності здійсненої операції, забезпеченості фінансуванням (включенням до кошторису), впливу на результати діяльності тощо.

Після формальної, арифметичної і нормативно-правової перевірки документи можуть характеризуватись як доброякісні, тобто правильно оформлені, які вірно відображають здійснені операції і можуть бути прийняті для оброблення працівниками бухгалтерії, або як недоброякісні.

Недоброякісні документи можна поділити на дві групи: недоброякісні за формою і недоброякісні по суті відображених у них операцій. До недоброякісних документів за формою відносяться не повністю оформлені або неправильно оформлені документи, але за умови, що вони відображають дійсно проведені господарські операції в реальному вигляді й обсязі. До недоброякісних документів по суті відображених у них операцій відносяться документи, які: містять випадкові помилки; відображають незаконні операції; підроблені документи.

Документи, які відображають незаконні операції, не завжди є фальсифікованими, але суть операції не відповідає стандартам і правилам ведення бухгалтерського обліку.

Підроблені документи поділяються на дві групи: документи, які містять матеріальну підробку (наприклад, платіжна відомість з підробленим підписом в отриманні за нею грошей); документи з інтелектуальними під-

робками. Вони правильно оформлені, але містять заздалегідь неправдиву інформацію щодо характеру та обсягу операції (наприклад, платіжна відомість із заздалегідь завищеними підсумками сум).

Підроблені документи, які містять заздалегідь неправдиву інформацію, поділяються на безтоварні і безгрошові (повністю або частково). Безтоварними вважаються такі документи, якими оформлено рух (надходження або витрачання) будь-яких матеріальних цінностей, але вони були викрадені або залишились без руху. Безгрошові підроблені документи – документи, якими оформлені операції з грошовими коштами (наприклад, платіжна відомість, надана до авансового звіту підзвітною особою на оплату грошей приватним особам за виконану ними роботу, але у дійсності робота не виконувалась, гроші не виплачувались, а були привласнені підзвітною особою, яка й надала безгрошовий документ).

На практиці трапляються частково безтоварні і частково безгрошові документи. До перших можуть бути віднесені лімітно-забірні картки, активимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів або накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріальних цінностей, в яких поряд з дійсно відпущеними цінностями зазначаються й такі, які списуються за домовленістю між комірником і одержувачем (начальником цеху, виконробом, бригадиром) з метою їх привласнення. Частково безгрошовим є, наприклад, видатковий касовий ордер на суму дійсних витрат готівкових грошей і викрадених з каси. Такі документи передаються безпосередньо головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень.

Перевірені і прийняті бухгалтерією документи підлягають подальшому опрацюванню – розцінці (таксуванню), групуванню і контируванню.

Розцінка (таксування) документів полягає в проставлянні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних показників господарської операції. Необхідність у розцінці зумовлена тим, що значна кількість документів, які надходять до бухгалтерії, має тільки натуральні (або трудові) вимірники. Так, у документах, якими оформляють надходження і видаток матеріальних цінностей (вимоги, накладні, лімітно-забірні карти тощо), в момент складання записують тільки кількісні показники, а тому потребують проставляння ціни і суми. Документи, в яких в один з обов'язкових реквізитів при складанні входить грошовий вимірник (ціна і сума), розцінці не підлягають.

Групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і запису в групувальні відомості для визначення загального підсумку за кожною групою. На багатьох підприємствах групувальні і накопичувальні відомості об'єднуються в одному документі. Для цього дані первинних документів систематизують (групують) в процесі їх накопичення.

Контирування документів полягає в зазначенні кореспондуючих рахунків, на яких повинна бути відображена господарська операція, оформлена документом або групою документів, тобто у складанні бухгалтерських про-

водок. Здебільшого бухгалтерську проводку складають на бланку того документа, яким оформлена господарська операція. Запис роблять від руки на вільному місці документа або у відтиску спеціального штампа, що має графи для відображення шифрів (номерів) кореспондуючих рахунків і суми. На бланках окремих документів (прибуткові та видаткові касові ордери, авансові звіти тощо) для зазначення кореспондуючих рахунків передбачені спеціальні графи. В окремих випадках для складання бухгалтерської проводки користуються меморіальними ордерами.

Проте найчастіше використовують облікові регістри, в яких запис сум господарських операцій, що в них реєструються, поєднується з групуванням за кореспондуючими рахунками (журнали-ордери та допоміжні відомості до них). Тим самим наприкінці кожного місяця при підбитті підсумків автоматично одержують бухгалтерську проводку. Це значно спрощує і скорочує техніку облікової реєстрації.

Від правильності складання бухгалтерських проводок залежить правильність відображення в обліку господарських операцій і достовірність показників діяльності підприємства, що вимагає від облікових працівників високого рівня економічних знань і ділової кваліфікації.

Оформлені бухгалтерськими проводками документи використовуються для відображення господарських операцій, що в них містяться, в регістрах синтетичного й аналітичного обліку.

Перенесення інформації з первинних документів в облікові регістри повинно здійснюватися в міру їх надходження до місця опрацювання (у бухгалтерію або на обчислювальні установки), але не пізніше строку, який забезпечує своєчасне нарахування заробітної плати, складання декларацій, розрахунків, бухгалтерської і статистичної звітності. Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових регістрах несуть особи, що склали і підписали їх.

3.4. Складання графіку документообігу

Документи з моменту їх складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі в архів на зберігання проходять певний шлях. Рух первинних документів на підприємстві здійснюється шляхом виконання у встановленому порядку ряду процедур оброблення вихідних даних. У загальному плані повний цикл руху первинних документів включає наступні етапи:

— розробка документа;
— розподіл за користувачами;
— оперативне зберігання;
— архівне зберігання.

Документообігом називають рух документів у процесі їх оперативного використання і бухгалтерського опрацювання з моменту складання або одержання від інших підприємств і організацій до передачі на зберігання в архів після запису їх в облікові регістри.

Завдання правильної організації документообігу полягає у тому, щоб прискорити рух документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний строк і проходити якомога менше інстанцій. Прискорення документообігу покращує якість облікової інформації і забезпечує достовірність показників господарсько-фінансової діяльності.

Графіком документообігу доцільно передбачити оптимальну кількість документів, підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, мінімальний строк його перебування у виконавця та в підрозділі. Це сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації, своєчасному складанню бухгалтерської, статистичної, податкової та внутрішньовиробничої звітності.

Основні етапи створення системи управління документообігом на підприємстві:

1) розробка положення про бухгалтерську службу;
2) розробка посадових інструкцій працівників бухгалтерії;
3) створення графіка (табель-графіка) документообігу;
4) створення технології оброблення облікової інформації;
5) розробка номенклатури справ для поточного зберігання документів;
6) підготовка справ до тривалого зберігання.

Порядок документообігу залежить від характеру й особливостей господарських операцій та їх облікового оформлення, а також від структури підприємства і його облікового апарату, але схема організації документообігу на підприємстві має спільні моменти (рис. 3.4).

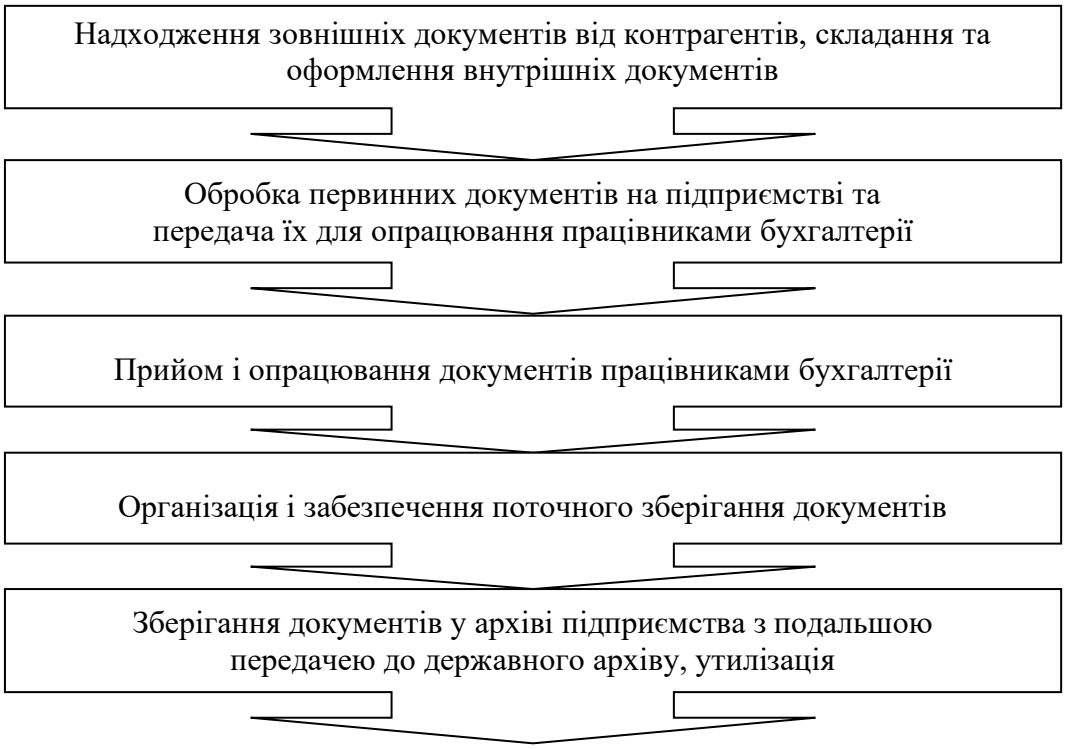


Рис. 3.4. Загальна схема організації документообігу на підприємстві

Графік документообігу оформляють у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та оброблення документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і строків виконання.

Кожному виконавцю видається витяг із графіка, в якому наведено перелік документів, що стосуються функціональних обов'язків виконавця, строки їх подання та підрозділи підприємства, до яких надходять ці документи.

Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообігу строки для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Документообіг і графік документообігу на кожному підприємстві розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства. Чітка система документообігу прискорює оформлення і проходження документів, підвищує відповідальність працівників всіх рівнів, що мають справу з документами, за своєчасність їх складання, використання й опрацювання.

Відсутність належного порядку в оформленні й опрацюванні документів є однією з причин відставання обліку, складання звітності, неефективності використання облікової інформації для управління господарською діяльністю і контролю.

3.4. Організація зберігання та утилізація бухгалтерських документів

Строки зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів, балансів, податкової звітності та іншої документації на підприємстві визначаються згідно з Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженим наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5 (далі – Перелік № 578/5).

Для більшості видів бухгалтерської документації строк зберігання визначений у три роки за умови завершення перевірок податковою службою України. Однак при визначенні строків зберігання кожного конкретного виду документації необхідно керуватися Переліком № 578/5 (додаток 2 до теми 3).

Крім цього, потрібно звернути увагу на примітки, наведені в Переліку № 578/5, які коментують та уточнюють строки зберігання документів. Наприклад, примітки «Після закінчення строку дії договору» або «Після введення об'єкта в експлуатацію» вказують, що обчислення строку, вказаного в Переліку № 578/5, здійснюється з указаного моменту. Примітка «За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотриман-

ня податкового законодавства…» означає, що строки зберігання подовжуються до моменту перевірки документів податковим органом. Статтею 44.3 Податкового кодексу України визначено, що платники податків зобов'язані забезпечити зберігання документів, пов'язаних із виконанням вимог податкового законодавства, протягом визначених законодавством термінів, але не менш як 1095 днів (2555 днів – для документів та інформації, необхідної для здійснення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням) з дня подання податкової звітності, для складення якої використовуються зазначені документи, а в разі її неподання – не менш як 1095 днів з дня здійснення відповідної господарської операції (для відповідних дозвільних документів – не менш як 1095 днів з дня завершення терміну їх дії).

Слід зазначити, що Міністерством юстиції України затверджені також: Перелік видів документів, пов'язаних із забезпеченням соціального захисту громадян, що мають надходити до архівних установ у разі ліквідації підприємств, установ, організацій, які не належать до джерел формування Національного архівного фонду (наказ від 14.03.2013 № 430/5); Перелік типових видів документів, що підлягають внесенню до Національного архівного фонду, які створюються у науково-технічній та виробничій діяльності підприємств, установ і організацій (наказ від 22.07.2014 № 1188/5). Крім того, слід враховувати, що можуть бути затверджені також відомчі Переліки. Отже, при визначенні строків зберігання документів, крім основного Переліку № 578/5, необхідно враховувати й вимоги інших Переліків.

Розрахунок строків зберігання документів здійснюється з 1 січня року, наступного за роком завершення їх діловодством. Наприклад, розрахунок строку зберігання справ, завершених діловодством у 2020 році, починається з 01.01.2021 р.

Строки зберігання документів, визначені в Переліку № 578/5, є мінімальними і їх не можна скорочувати. Збільшення в організаціях строків зберігання документів, передбачених Переліком № 578/5, допускається у випадках, якщо ця потреба викликана специфічними особливостями роботи конкретної організації.

Недотримання строків зберігання бухгалтерських документів є порушенням установленого порядку ведення бухгалтерського обліку, і відповідальність за таке порушення настає відповідно до ст. 164^2 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X, де зазначено, що **відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням установленого порядку тягне за собою накладення штрафу від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.** Ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне з правопорушень, зазначених у частині першій цієї статті, тягнуть за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відбір документів для зберігання, порядок їх знищення при завершенні строків зберігання та вимоги до архіву підприємства визначені Правилами організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затвердженими наказом Міністерства юстиції України від 18.06.2015 № 1000/5 (далі – Правила № 1000/5).

Для зберігання справ на підприємстві виділяється спеціальне або пристосоване приміщення в адміністративній будівлі установи. Розміщення архіву у пристосованих приміщеннях проводиться після їх експертизи на придатність (вогнестійкість, довговічність, міцність конструкцій), стан приміщення (на поверхах, підвальне, горище), наявність, стан опалювальних та вентиляційних систем.

Архів підприємства працює на основі Положення про архів підприємства, який розробляється кожним підприємством на основі Типового положення про архівний підрозділ державного органу, органу місцевого самоврядування, державного і комунального підприємства, установи та організації (наказ Мін'юсту України від 10.02.2012 № 232/5). Приватні підприємства також можуть використовувати затверджене Типове положення при розробці власного.

Після визначення місця архіву наступним кроком організації архівної справи на підприємстві є організація відбору документів на зберігання. Для цієї мети на підприємстві створюють постійно діючу експертну комісію, яка проводить експертизу цінності документів у разі формування архіву, а також у випадку їх підготовки до знищення. Експертні комісії діють відповідно до положень про них. Положення про експертну комісію підприємства розробляється з урахуванням вимог Типового положення про експертну комісію державного органу, органу місцевого самоврядування, державного і комунального підприємства, установи та організації (наказ Мін'юсту України від 19.06.2013 року № 1227/5). Комісія утворюється у кількості не менше трьох осіб. У разі, якщо підприємство передає документи до Національного архівного фонду, до складу експертної комісії включають також представника місцевого державного архіву.

При проведенні експертизи цінності документів їх поділяють на чотири групи зберігання:

1) постійного;

2) тривалого (понад 10 років);

3) тимчасового (до 10 років включно);

4) які підлягають знищенню у зв'язку із закінченням строків їх зберігання.

Далі складається і затверджується Номенклатура справ за кожним підрозділом підприємства і підприємству загалом. Приклад номенклатури справ по бухгалтерії наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Приклад оформлення номенклатури справ бухгалтерії

Найменування установи: ТОВ *«Флінт»*
Код ЄДРПОУ: *01234567*
Назва структурного підрозділу: *Бухгалтерія*

НОМЕНКЛАТУРА СПРАВ

(Витяг)
Чернігів № 111
на *2021* рік
07-Бухгалтерія
(назва розділу)

Індекс справи	**Заголовок справи (тому, частини)**	**Кількість справ (томів, частин)** [1]	**Строк зберігання справи (тому, частини) і номери статей за Переліком**	**Примітка**
1	2	3	4	5
07-01	Документи (положення, картки, листи) про відкриття в організаціях банку розрахункових і поточних рахунків та оформлення повноважень на проведення грошово-розрахункових операцій за рахунками		5 років [1] ст. 209	[1] Після закриття рахунку
07-02	Накази директора з основної діяльності (копії)		Доки не мине потреба	Оригінали зберігає відділ кадрів
07-03	Накази директора з кадрових питань (копії)		Доки не мине потреба	Оригінали зберігає відділ кадрів
07-4	Річна фінансова звітність з примітками до неї		До ліквідації організації. ст. 311б	
07-5	Квартальна фінансова звітність з примітками до неї		3 роки [1] ст. 311в	[1] За відсутності річних – до ліквідації організації
07-06	Розрахунково-платіжні відомості (особові рахунки) працівників		75 р. ст. 317а	
07-7	Податкові розрахунки сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (квартальні)		3 роки [4] ст. 322	[4] За відсутності річних і піврічних – до ліквідації організації

[1] Графа 3 таблиці 3.1 заповнюється в кінці року після завершення формування справ. Кожна справа супроводжується її описом.

Закінчення табл. 3.1

1	2	3	4	5
07-8	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і слугують підставою для бухгалтерських записів (касові, банківські документи, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, наряди на роботу, табелі, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти тощо)		3 р.[1, 2] ст. 336	[1] За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства… У разі виникнення спорів (суперечок), порушення кримінальних справ, відкриття судами провадження у справах – зберігаються до ухвалення остаточного рішення. [2] Документи, які містять інформацію про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, — 5 р.
07-9	Облікові регістри (головна книга, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості, інвентарні картки, розроблювальні таблиці тощо)		3 р.[1, 2] ст. 351	
<…>	<…>	<…>	<…>	<…>
07-N	Номенклатура справ бухгалтерії		3 р. [1] ст. 112-в	[1] Після заміни новими та за умови передавання справ до архівного підрозділу організації

Головний бухгалтер *Воропай* *А. Б. Воропай*
Посада керівника структурного підрозділу (підпис) (розшифровка підпису)
Дата *26.11.2020 р.*

СХВАЛЕНО
протокол засідання ЕК структурного підрозділу від *27.11.2020 р. № 6-20*
Б. Б. Петров
(підпис)

ПОГОДЖЕНО
Керівник архіву (особа, відповідальна за архів) установи
Б. В. Гончар
(розшифровка підпису)
Дата *27.11.2020 р.*

* У разі наявності ЕК структурного підрозділу.

Порядок розподілу справ у номенклатурі може бути таким:

— організаційно-розпорядча документація вищих органів;

— внутрішня організаційно-розпорядча документація (положення, накази тощо);

— первинні документи;

— облікові регістри;

— планова і звітна документація;

— листування.

Розміщення справ супроводжується присвоєнням індексів, тобто умовним позначенням кожної справи. Індекс справи містить номер структурного підрозділу і порядковий номер заголовку справи. Сформована номенклатура справ затверджується керівником підприємства.

Первинні документи, що пройшли опрацювання, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність конкретної особи. Організація правильного зберігання документів має велике значення. Документи, як відомо, служать підставою для відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Крім того, з часом може виникнути необхідність перевірки правильності самого обліку, законності здійснення господарських операцій, надання необхідних документів податковим, фінансовим, ревізійним, судово-слідчим органам для обґрунтування доказів, а також видачі, на підставі первинних документів, довідок окремим особам. Тому архів повинен бути організований так, щоб було забезпечене не лише збереження документів, а і можливість їх швидкого пошуку.

Розрізняють поточні й постійні архіви. Поточний архів організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки облікові працівники вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок. Для поточного архіву відводять спеціальні шафи, ключі від яких знаходяться в особи, відповідальної за зберігання архіву. Документи з поточного архіву в постійний передаються після закінчення звітного року.

Для належного та впорядкованого зберігання документи, що пройшли обробку, комплектують у розрізі облікових регістрів у хронологічному порядку, нумерують і переплітають. Формування справ, підготовка їх номенклатури, розробка схем класифікації документів здійснюються з урахуванням Правил № 1000/5.

Загальні принципи формування справ бухгалтерського архіву такі:

1) первинні документи, як правило, зберігаються окремо від регістрів бухгалтерського обліку;

2) кожна партія первинних документів за поточний місяць, яка належить до певного регістру бухгалтерського обліку, комплектується окремо в хронологічному порядку і супроводжується довідкою для архіву, в якій зазначається місяць і рік, шифр синтетичного обліку, номери документів (з № __ до № __ включно) і кількість аркушів;

3) касові документи, авансові звіти, виписки банків з доданими документами, інші документи (наприклад, рахунки-фактури) повинні бути підібрані в хронологічному порядку і після закінчення поточного місяця переплетені;

4) кожна справа повинна містити документи одного строку зберігання, а її заголовок має бути коротким і точним.

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

Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерських звітів і балансів у підприємств, установ може бути здійснено тільки за постановою органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури і судів, державної контрольно-ревізійної та податкової служб згідно з чинним законодавством України. Вилучення оформляється протоколом (актом), копія якого вручається під розпис відповідній посадовій особі підприємства, установи.

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

Якщо вилучаються неупорядковані томи документів (не переплетені, не пронумеровані тощо), то з дозволу й у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, відповідні посадові особи підприємства, установи можуть упорядкувати ці томи (зробити опис, пронумерувати аркуші, прошнурувати, опечатати, засвідчити своїм підписом та печаткою).

Органи, що вилучили документи, забезпечують підприємствам, установам за їхнім письмовим зверненням можливість зробити виписку, витяг, копію документів для видачі довідок за обставинами згідно з законодавством. У разі повернення зазначеними органами документів, що були раніше вилучені, такі документи приймаються під розписку відповідною посадовою особою підприємства, установи та разом із рішенням про повернення підшиваються до тих же томів, з яких документи були вилучені та в яких знаходяться постанова про вилучення, реєстр і копії таких документів.

Згідно з Правилами № 1000/5, у випадку встановлення фактів нестачі документів і справ, що внесені до номенклатури, відповідними структурними підрозділами установи здійснюється їх розшук. У разі негативного результату розшуку керівник установи за поданням служби діловодства або керівника архіву створює комісію зі службового розслідування, призначає службове розслідування і видає наказ про притягнення до відповідальності осіб, винних у втраті документів або справ. Довідка про причини відсутності документів або справ, підписана членами комісії та керівником відповідного структурного підрозділу, передається до архіву установи.

Розшук невиявлених справ проводиться впродовж року після закінчення перевірки наявності та стану справ. При цьому складається картка обліку невиявленої справи за стандартною формою, наведеною в Правилах № 1000/5. Якщо справи не були знайдені, архів складає акт про невиявлення справ (документів), шляхи розшуку яких вичерпано, за стандартною формою, на підставі якого справи знімаються з обліку.

Ті бухгалтерські документи, термін зберігання яких закінчився та за якими державний податковий орган провів перевірку з питань дотримання податкового законодавства і які не стосуються слідчих або судових справ у разі виникнення спорів, підлягають знищенню.

Вилучення документів для знищення оформлюється Актом про вилучення для знищення документів стандартної форми. Приклад заповнення такого акта наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Приклад оформлення Акта про вилучення для знищення документів

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФЛІНТ»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Директор ТОВ «Флінт»
Боднарчук І. І. Боднарчук
02.03.2021

АКТ
від 27.02.2021 № 2
м. Чернігів

Про вилучення для знищення документів, не внесених до Національного архівного фонду

На підставі *Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженого наказом Мін'юсту від 12.04.2012 № 578/5* вилучені для знищення як такі, що не мають культурної цінності та втратили практичне значення, документи фонду № 7 *ТОВ «Флінт»*

№ з.п.	Заголовок справи або груповий заголовок справ	Дата справи або крайні дати справ	Номери описів (номенклатур) за рік (роки)	Індекс справи (тому, частини) за номенклатурою або номер справи за описом	Кількість справ (томів, частин)	Строк зберігання справи (тому, частини) і номери статей за Переліком	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8
1	*Квартальні фінансові звіти*	*2015*	*Номенклатура справ 2015 року*	*07– 03*	*1*	*3 роки, п. 311в*	
2	*Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку та податкових деклараціях і звітах*	2017	*Номенклатура справ 2017 року*	З 07-1 по 07-12	12 …	3 роки, п. 336	Примітка 186[1]. Акт перевірки податковим органом від 20.02.2021 № 365
	<…>	<…>	<…>	<…>	<…>	<…>	<…>

Разом *25 (двадцять п'ять)* справ за *2015-2017* роки.
(цифрами і словами)
Начальник архіву *Бурий* Б. Б. Бурий
25.02.2021
СХВАЛЕНО
Протокол засідання ЕК ТОВ «Флінт» від *26.02.2021 № 2*

Знищення документів підтверджується актом на подрібнення чи спалювання, або довідкою про здачу макулатури організації із заготівлі вторинної сировини (табл. 3.4), які прикріплюються до акта про вилучення для знищення документів.

Таблиця 3.4

Довідка про здачу макулатури

Документи в кількості *25 (двадцять п'ять)* справ (цифрами і словами) вагою *15.5 кг* здано в *ТОВ «Вторсировина»* на переробку за приймально-здавальною накладною від 01 березня 2021 року № 115. Експедитор *Петрусенко* П. П. Петрусенко (підпис) (ініціали (ініціал імені), прізвище) 01 березня 2021 року

При вилученні для знищення документів, внесених до Національного архівного фонду, акт необхідно узгодити з експертною комісією Національного архівного фонду.

При регіональних відділеннях Держкомархіву зазвичай існують госпрозрахункові підприємства, які надають платні послуги із відбору, сортуванню і прийняттю на знищення і зберігання документів підприємства. Підприємство може укласти договір на виконання таких послуг. Після цього за описом і передавальній накладній передаються всі непотрібні документи (які підлягають знищенню і ще не підлягають знищенню) на підприємство архіву.

Спеціалісти архіву здійснюють сортування документів на ті, що підлягають знищенню, і ті, що підлягають зберіганню в їх архіві. Складаються відповідні описи і акти на знищення. Відповідальність за правильність сортування і знищення документів підприємства несе підприємство архіву. Підприємству необхідно для цього надати копії Актів перевірки діяльності контролюючими органами.

При реорганізації підприємства з передачею його функцій іншому підприємству (правонаступнику) останнє приймає за актом всі незавершені діловодством справи підприємства, що реорганізується, та його архів.

При ліквідації підприємства, що не має правонаступника, документи повинні бути прийняті архівним підрозділом при органі місцевої адміністрації. Якщо йдеться про документи діючого підприємства, то за методичною допомогою з систематизації документів, проведення експертизи їх цінності й підготовки до знищення краще звернутись до місцевої державної архівної установи.

3.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте сутність облікового процесу та наведіть його складові.
2. Опишіть зміст робочих альбомів носіїв інформації.
3. Наведіть визначення первинного бухгалтерського документа.
4. Розкрийте основні вимоги до оформлення первинних бухгалтерських документів.
5. Які складові включає бухгалтерська документація?
6. Наведіть визначення регістрів бухгалтерського обліку та їх приклади.
7. Хто відповідає за оформлення первинних бухгалтерських документів?
8. Опишіть порядок зберігання бухгалтерських документів та нормативну базу, яка регламентує їх зберігання.
9. Охарактеризуйте сутність формальної перевірки бухгалтерських документів.
10. Розкрийте зміст графіка та табель-графіка документообігу.
11. Чи можна робити виправлення у бухгалтерських документах? Обґрунтуйте Ваше твердження.
12. Охарактеризуйте порядок перевірки бухгалтерських документів за суттю.
13. Яка існує відповідальність за порушення порядку збереження бухгалтерських документів?
14. Опишіть регламентацію організації документообігу підприємства.
15. Розкрийте сутність уніфікації та стандартизації бухгалтерських документів. Наведіть приклади.
16. Розкрийте умови застосування факсиміле в бухгалтерській документації.
17. Розкрийте порядок утилізації бухгалтерських документів.
18. Для чого роблять інвентаризацію у бухгалтерському обліку та якими документами регламентується її проведення?
19. Опишіть структуру номенклатури справ.
20. Розкрийте порядок утилізації бухгалтерських документів.

3.6. Тести

1. Первинні документи повинні складатися:

а) безпосередньо перед здійсненням господарської операції;

б) під час здійснення господарської операції;

в) під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення.

2. За місцем складання документи класифікуються на:

а) внутрішні, зовнішні;

б) разові, накопичувальні;

в) первинні, зведені.

3. Первинні документи заповнюються чорнилами:

а) будь-якого кольору;

б) синього або чорного кольору;

в) червоного кольору.

4. Формальна перевірка первинних документів полягає у:

а) перевірці наявності у документах обов'язкових реквізитів;

б) перевірці змісту господарської операції;

в) перевірці логічної ув'язки;

г) здійсненні математичної перевірки відповідних показників.

5. Документуванню підлягають:

а) тільки касові операції;

б) операції з матеріальними цінностями;

в) будь-яка господарська операція, що відбувається на підприємстві.

6. За змістом господарських операцій документи класифікуються на:

а) матеріальні, грошові, розрахункові;

б) розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення, комбіновані.

7. Написання у відповідних графах документа ціни й суми, тобто грошової оцінки оформлених натуральних показників господарської операції називається:

а) розцінка;

б) таксування;

в) контирування.

8. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, за достовірність даних, наведених у документах, несуть:

а) керівник підприємства;

б) головний бухгалтер;

в) особи, які склали і підписали ці документи.

9. Факт здавання виручки до установи банку працівником підприємства підтверджує документ:

а) квитанція до оголошення на внесення готівки за підписом касира, бухгалтера установи банку і завірена штампом банку;

б) видатковий касовий ордер з підписом головного бухгалтера і керівника підприємства;

в) банківська виписка зі штампом банку та підписом робітника банку.

10. Підпис керівника (або особи, яка його заміщає) на видатковому касовому ордері не є обов'язковим:

а) у випадку його відсутності через відрядження;

б) у випадку, коли виплата коштів здійснюється на видатки, пов'язані з обставинами форс-мажору;

в) у випадку, коли на доданих до видаткового касового ордеру документах є дозвільний напис керівника.

11. Порядок складання видаткового касового ордеру є таким:

а) 1. бухгалтерія – виписка; 2. керівник – підпис; 3. головний бухгалтер – підпис; 4. бухгалтерія – реєстрація; 5. касир – видача готівки, підтверджена підписом отримувача, і реєстрація в «Касовій книзі»;

б) 1. керівник – розпорядження або наказ; 2. бухгалтерія – виписка і реєстрація; 3. головний бухгалтер – підпис; 4. керівник – підпис; 5. касир – видача готівки, підтверджена підписом отримувача, і реєстрація в «Касовій книзі»;

в) 1. бухгалтерія – виписка і реєстрація; 2. керівник – підпис; 3. головний бухгалтер – підпис; 4. касир – видача готівки, підтверджена підписом отримувача, і реєстрація в «Касовій книзі».

12. Не підписує керівник підприємства такий документ:

а) видатковий касовий ордер;

б) платіжну відомість;

в) авансовий звіт;

г) прибутковий касовий ордер.

13. Термін зберігання касових документів на підприємстві становить:

а) три роки, за умови проведення за вказаний період документальної перевірки;

б) один рік, за умови проведення за вказаний період документальної перевірки;

в) зберігаються постійно.

14. Банк платіжне доручення від юридичної особи, складене в довільній формі:

а) не прийме, оскільки є законодавчо затверджена форма платіжного доручення;

б) прийме за будь-яких обставин за бажанням юридичної особи;

в) прийме за будь-яких безготівкових розрахунків, за умови, що це передбачено умовами договору про розрахунково-касове обслуговування між банком і юридичною особою;

г) прийме за умови внесення готівкових грошових коштів у касу банку для подальшого їх зарахування на поточний рахунок юридичної особи.

15. Прибутковий ордер ф. № М-4 складається при оприбуткуванні:

а) всіх активів;

б) тільки запасів;

в) тільки основних засобів.

16. При прийманні матеріалів були виявлені розбіжності між їх фактичною кількістю і даними супровідних документів постачальника. У зв'язку з цим комісією був складений акт про приймання матеріалів. У цьому випадку прибутковий ордер для оформлення надходження матеріалів:

а) складається;

б) не складається.

17. Підприємство доставляє реалізований покупцю товар своїм транспортом та оформляє товарно-транспортну накладну ф. № 1-ТН. У цьому випадку оформляти видаткову накладну на товар:

а) потрібно;

б) не потрібно;

в) потрібно у випадку, якщо в ТТН немає можливості перелічити назви і характеристики товарів.

18. Підприємство одержує придбаний товар у продавця на його складі. Доставка товару здійснюється власним транспортом покупця. У цьому разі товарно-транспортну накладну ф. № 1-ТН виписувати:

а) потрібно;

б) не потрібно.

19. Дата і місце складання первинного документа є його реквізитами:

а) не обов'язковими;

б) обов'язковими;

в) обов'язковими, але не для всіх документів;

г) дата – обов'язковий, місце – необов'язковий.

20. При вилученні для знищення бухгалтерських документів, акт узгоджується з експертною комісією Національного архівного фонду:

а) завжди;

б) лише щодо підприємств державної та комунальної форм власності;

в) лише щодо підприємств, внесених до Національного архівного фонду.

21. Не допускаються виправлення допущених помилок чи неправильних записів у таких первинних документах:

а) в усіх документах;

б) в документах, якими оформляються касові, банківські операції та операції з цінними паперами.

22. Виправлення неправильних записів у касовій книзі повинні виконуватись таким чином:

а) виправлення в касових документах, у т. ч. касовій книзі, забороняються;

б) виправлення виконується закреслюванням однією рискою неправильного запису і написом над закресленим правильного. Ставиться напис «виправлено», дата виправлення і підтверджувальні підписи касира і головного бухгалтера.

23. Погашення касових ордерів, що пройшли обробку й документів, які до них додаються, розрахункових (платіжних) відомостей здійснюють таким чином:

а) написом «Отримано» чи «Виплачено» і дати одержання чи виплати;

б) написом на документі дати відображення відповідної операції в бухгалтерському обліку (обліковий регістр).

24. Для одержання заробітної плати замість хворого співробітника, прийшов його знайомий з дорученням на одержання зарплати, оформленим належним чином. У такому випадку касир які-небудь додаткові записи у платіжній відомості (видатковому касовому ордері):

а) ніяких додаткових записів робити не потрібно;

б) в платіжній відомості перед підписом про одержання касир повинний зробити напис «За дорученням» (у видатковому касовому ордері після П.І.П. довірителя написати «За доручення П.І.П. довіреної особи»).

25. Підприємство здало денну виручку від реалізації товарів у касу банку. Підтверджує здачу готівкових коштів до банку такий документ:

а) належним чином оформлений видатковий касовий ордер;

б) банківська виписка;

в) квитанція до прибуткового касового ордера банку.

26. Відповідальні особи підприємства підписувати письмові договори з іншими суб'єктами підприємницької діяльності, проставляючи на таких документах факсиміле:

а) можуть;

б) не можуть.

27. Прибуткові та видаткові касові ордери, оформлені належним чином дійсні:

а) протягом одного дня;

б) протягом трьох днів;

в) протягом десяти днів.

28. Записи в касовій книзі провадяться касиром:

а) у загальній сумі надходжень і в загальній сумі видатків коштів за день;

б) окремо за кожним прибутковим і видатковим касовим ордером.

29. Підприємство провело інвентаризацію ТМЦ в результаті якої виявлена нестача окремих товарів. Дані про нестачу для обчислення остаточних результатів інвентаризації будуть зафіксовані в такому документі:

а) в інвентаризаційному описі;

б) в акті контрольної перевірки інвентаризації цінностей;

в) у порівняльній відомості.

30. Порядок діловодства на підприємстві визначено:

а) Міністерством фінансів;

б) Держкомстатом;

в) Міністерством економіки;

г) Міністерством юстиції.

Додаток 1 *до теми* 3

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку

(Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88)

1. Загальні положення

1.1. Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності, що ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (надалі — підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету (надалі - установи).

1.2. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах провадяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення.

1.3. Усі первинні документи, облікові регістри, бухгалтерська та інша звітність повинні складатись українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватись інша мова у порядку, визначеному Законом України «Про засади державної мовної політики».

Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований аутентичний переклад на зазначену мову.

2. Первинні документи

2.1. Первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Господарські операції — це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов’язань і фінансових результатів.

2.2. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі первинні документи).

2.3. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

2.4. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та 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 підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки 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.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

2.5. Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства.

Повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах юридичної особи або фізичної особи - підприємця одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Такі повноваження можуть бути підтверджені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо.

2.6. 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.

Якщо правилами документообігу підприємства передбачена можливість відображення господарської операції, щодо якої на момент закінчення складання облікових регістрів бухгалтерського обліку за звітний період від контрагента у терміни, встановлені законодавством, не отримано первинного документа, підставою для перенесення інформації про таку господарську операцію до облікових регістрів бухгалтерського обліку є належним чином оформлений внутрішній первинний документ (акт), складений посадовою особою, відповідальною за приймання-відпуск товарно-матеріальних цінностей, робіт і послуг.

Господарські операції, наведені у внутрішньому первинному документі (акті), оцінюються в порядку, визначеному національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

2.7. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

2.8. Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна передбачаються іншими нормативно-правовими актами.

2.9. У випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, із обов’язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють відповідні органи державної влади.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, установлюються окремими нормативно-правовими актами.

2.10. Записи у первинних документах, облікових регістрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою електронних засобів оброблення інформації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

2.11. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

2.12. Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

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

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 видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

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

2.15. Первинні документи підлягають обов’язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

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

2.17. Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці — дату запису в обліковий регістр, а при обробці електронними та іншими засобами — відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами.

2.18. Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом «Одержано» або «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року).

3. Облікові регістри

3.1. Облікові регістри - це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

3.2. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

3.3. Підприємства й установи, що складають облікові регістри на електронних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

3.4. Відповідальність за несвоєчасне складання облікових регістрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові регістри.

3.5. Перенесення інформації з первинних документів до облікових регістрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки, проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської та іншої звітності і розрахунків.

У місяці надходження від контрагента первинного документа щодо господарської операції, інформація про яку в минулих звітних періодах була перенесена до облікових регістрів бухгалтерського обліку згідно з внутрішнім первинним документом (актом), до облікових регістрів бухгалтерського обліку за звітний період переноситься інформація про таку господарську операцію, при цьому її обсяг зазначається шляхом коригування на суму різниці між оцінкою такої господарської операції за внутрішнім первинним документом (актом) та первинним документом, отриманим від контрагента.

3.6. Форми облікових регістрів, порядок записів у них, обробки та використання необхідної інформації визначаються відповідними нормативними документами про порядок їх застосування.

3.7. Інформація про господарські операції підприємства, установи за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових регістрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерської звітності, порядок складання якої встановлюється відповідними нормативно-правовими актами.

4. Виправлення помилок у первинних документах та облікових регістрах

4.1. У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів і звітності підчистки і необумовлені виправлення не допускаються.

4.2. Помилки в первинних документах, облікових регістрах і звітності, що створені ручним способом, виправляються способом «червоного сторно», додаткових бухгалтерських проведень або коректурним способом, відповідно до якого неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рискою так, щоб можна було прочитати виправлене.

4.3. Помилки в облікових регістрах 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 регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером.

4.4. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом "виправлено" та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

4.5. У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

4.6. Виправлення помилок у документах і регістрах, що створені у формі електронного документа, здійснюється відповідно до законодавства.

5. Організація документообороту

5.1. 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 та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

5.2. Графік документообороту 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 автоматизації.

5.3. Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

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

5.5. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства, вимоги яких щодо порядку подання до місця обробки необхідних документів та відомостей є обов’язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

6. Зберігання документів

6.1. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерська та інша звітність підлягають обов'язковій передачі до архіву.

6.2. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерська та інша звітність до передачі їх до архіву підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерській службі у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

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

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

6.5. Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового регістру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

6.6. 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, що забезпечує формування державної політики у сфері архівної справи і діловодства.

6.7. Зберігання первинних документів та облікових регістрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерської та іншої звітності, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи або особа, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства.

6.8. Видача первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності з бухгалтерської служби і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера або особи, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства.

6.9. Вилучення первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та іншої звітності у підприємств, установ здійснюється відповідно до законодавства.

6.10. У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових регістрів і звітності керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також територіальному органу центрального органу виконавчої влади, який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску, — підприємствами та місцевому фінансовому органу – установами, в 10-денний строк.

Додаток 2 до теми 3

Терміни зберігання основних документів

(Витяг з Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012 № 578/5)

Номер статті	Види документів	Строк зберігання документів		Примітка
		в організаціях, у діяльності яких створюються документи НАФ[1]	в організаціях, у діяльності яких не створюються документи НАФ	
1	2	3	4	5
4.2. Бухгалтерський облік та звітність				
311	Фінансова звітність з приміт-ками до неї:			[1]За місцем складення, в інших організаціях – доки не мине потреба [2]За відсутності річ-них – пост. [3]За відсутності річ-них – до ліквідації ор-ганізації [4]За відсутності річних, квартальних – пост. [5]За відсутності річ-них, квартальних – до ліквідації організації
	а) зведені річні	Пост.[1]	До лікві-дації ор-ганізації [1]	
	б) річні	Пост.[1]	До ліквідації ор-ганізації [1]	
	в) квартальні	3 р.[2]	3 р.[3]	
	г) місячні	1 р.[4]	1 р.[5]	
312	Передаточні, розділювальні, ліквідаційні баланси, додатки, пояснювальні записки до них	Пост.	До ліквідації організації	
313	Документи (протоколи, акти, висновки) про розгляд і затвердження звітів і балансів:			[1]За відсутності річних – пост. [2]За відсутності річних – 10 р.
	а) річних	Пост.	10 р.	
	б) квартальних	3 р.[1]	3 р.[2]	
314	Аналітичні документи (таблиці, доповіді, доповідні записки тощо) до річних звітів і балансів	Пост.	10 р.	
315	Звіти про операції з дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням	5 р.	5 р.	
316	Оперативні звіти про витрачання валюти на закордонні відрядження	3 р.	3 р.	

[1] НАФ — Національний архівний фонд.

Продовження додатка 2 до теми 3

1	2	3	4	5
317	Розрахунково-платіжні відомості (особові рахунки):			[1]Після завершення виплати допомоги і пенсій [2] Після передання права власності на акції за умови завершення перевірки (ревізії)
	а) працівників, аспірантів, студентів	75 р.	75 р.	
	б) одержувачів пенсій і державної допомоги	5 р.[1]	5 р.[1]	
	в) акціонерів	5 р.[2]	5 р.[2]	
318	Відомості на виплату грошей	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]За відсутності розрахунково-платіжних відомостей (особових рахунків) – 75 р.
319	Довіреності (у тому числі анульовані) на одержання грошових сум і товарно-матеріальних цінностей; на одержання заробітної плати та інших виплат	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітку один до статті 186
320	Документи (копії звітів, витяги з протоколів, висновки, заяви, довідки, списки працівників) про виплату допомоги, пенсій, оплату листків непрацездатності з фонду соціального страхування	3 р.	3 р.	
321	Документи (заяви, рішення, довідки, листи) про оплату відпусток у зв'язку з навчанням, одержання пільг з податків тощо	5 р.	5 р.	
322	Звіти (відомості) про нарахування та перерахування страхових внесків на державне та недержавне соціальне страхування (пенсійне, на випадок безробіття, у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю тощо):			[1]За відсутності річних – пост. [2]За відсутності річних – до ліквідації організації [3]За відсутності річних, піврічних – пост. [4]За відсутності річних, піврічних – до ліквідації організації [5]За відсутності річних, піврічних, квартальних – пост. [6]За відсутності річних, піврічних, квартальних – до ліквідації організації
	а) зведені річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	б) річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	в) піврічні	5 р.[1]	5 р.[2]	
	г) квартальні	3 р.[3]	3 р.[4]	
	ґ) місячні	1 р.[5]	1 р.[6]	
323	Розрахункові відомості сплати внесків до різних фондів	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
324	Документи (акти, відомості, листи) про взаєморозрахунки між організаціями	3 р.	3 р.	
325	Протоколи взаємозаліків	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186

Продовження додатка 2 до теми 3

1	2	3	4	5
326	Акти-довідки про погашення податків (заборгованості) векселями	3 р.[1,2]	3 р.[1,2]	[1]Після погашення податків (заборгованості) [2]Див. примітки до статті 186
327	Погашені казначейські векселі	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
328	Документи (заяви, розпорядження, довідки-графіки, акти) про сплату, розмін, приймання-передавання векселів	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
329	Виконавчі листи	Доки не мине потреба[1]	Доки не мине потреба[1]	[1]Не менше 5 років
330	Договори, угоди (аудиторські, господарські, операційні тощо)	3 р.[1,2]	3 р.[1,2]	[1]Після закінчення строку дії договору, угоди [2]Див. примітки до статті 186
331	Договори-зобов'язання за товари, одержані в кредит, листи з оформлення договорів-зобов'язань	3 р.	3 р.	
332	Договори про повну матеріальну відповідальність	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Після звільнення матеріально відповідальної особи
333	Майнові довіреності, поручительства третьої особи	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
334	Документи (акти, процентовки, довідки, рахунки) про приймання виконаних робіт	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
335	Документи (картки, відомості, повідомлення тощо) з організації фінансового моніторингу суб'єктами первинного фінансового моніторингу	5 р.[1]	5 р.[1]	[1]З дати, що визначається відповідно до статті 6 Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»
336	Первинні документи і додатки до них, що фіксують факт виконання господарських операцій і стали підставою для записів у регістрах бухгалтерського обліку та податкових документах (касові, банківські документи, ордери, повідомлення банків і переказні вимоги, виписки банків, корінці квитанцій, банківських чекових книжок, наряди на роботу, акти про приймання, здавання і списання майна й матеріалів, квитанції і накладні з обліку товарно-матеріальних цінностей, рахунки-фактури, авансові звіти тощо)	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186

Продовження додатка 2 до теми 3

1	2	3	4	5
337	Регістри рахунків до оплати	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
338	Податкові накладні	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
339	Гарантійні листи	3 р.	3 р.	
340	Зразки підписів (матеріально відповідальних осіб)	Доки не минепотреба	Доки не минепотреба	
341	Документи (плани, звіти, протоколи, акти, довідки, доповідні записки) документальних ревізій, перевірок та аудиту фінансово-господарської діяльності, контрольно-ревізійної роботи, у тому числі перевірок каси, правильності стягнення податків тощо	5 р.	5 р.	
342	Документи (довідки, акти, зобов'язання, листи) щодо розтрат, недостач, розкрадань	5 р. ЕПК	5 р.	
343	Документи (протоколи, акти, звіти, відомості переоцінки й визначення зношеності основних засобів) про переоцінку основних фондів, нематеріальних активів, незавершеного будівництва	Пост.	До ліквідації організації	
344	Документи (акти, відомості) про переоцінку товарно-матеріальних запасів, незавершеного виробництва	5 р.[1]	5 р.[1]	[1]Див. примітку один до статті 186
345	Документи (протоколи засідань інвентаризаційних комісій, акти інвентаризації, інвентаризаційні описи, порівняльні відомості) про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів, матеріальних цінностей тощо	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
346	Документи (програми, інструкції, довідки, листи) про організацію і впровадження автоматизованих систем обліку та звітності	5 р. ЕПК	5 р.	
347	Листування про затвердження й уточнення фінансової звітності	3 р.	3 р.	
348	Листування про виплату заробітної плати	3 р.	3 р.	
349	Листування про фінансово-господарську діяльність (про облік фондів, накладення і стягнення штрафів, приймання, здавання, списання матеріальних цінностей тощо)	3 р.	3 р.	

Продовження додатка 2 до теми 3

1	2	3	4	5
350	Листування про строки подання фінансової звітності	1 р.	1 р.	
351	Облікові регістри (головна книга, журнали, меморіальні ордери, оборотні відомості, інвентарні картки, розроблювальні таблиці тощо)	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітки до статті 186
352	Книги, журнали, картки обліку:			[1]Після закінчення строку дії останнього договору, угоди [2]Див. примітки до статті 186
	а) цінних паперів	Пост.	До ліквідації організації	
	б) договорів, угод кредитних, поруки, застави, гарантії, переводу боргу	5 р.[1,2]	5 р.[1,2]	
	в) договорів аудиторських, господарських, операційних тощо	3 р.[1,2]	3 р.[1,2]	
	г) касових документів (рахунків, касових ордерів, довіреностей, платіжних документів, накладних тощо)	3 р.[2]	3 р.[2]	
	ґ) погашених векселів	3 р.[2]	3 р.[2]	
	д) виконавчих листів	5 р.	5 р.	
353	Журнали використання електронних контрольно-касових апаратів, контрольні стрічки електронних контрольно-касових апаратів	3 р.[1]	3 р.[1]	[1]Див. примітку один до статті 186

Примітки до ст. 186.

[1] За умови завершення перевірки державними податковими органами з питань дотримання податкового законодавства, а для органів виконавчої влади, державних фондів, бюджетних організацій, суб'єктів господарювання державного сектору економіки, підприємств і організацій, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовували державне чи комунальне майно, – ревізії, проведеної органами державного фінансового контролю за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності. У разі виникнення спорів (суперечок), порушення кримінальних справ, відкриття судами провадження у справах – зберігаються до ухвалення остаточного рішення.

[2] Документи, які містять інформацію про фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу, – 5 р.

Тема 4.
ОРГАНІЗАЦІЯ ПОЛІТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Сутність та структура політики бухгалтерського обліку

Політика бухгалтерського обліку – сукупність облікової та інших політик підприємства, спрямованих на отримання і використання облікової інформації для управління підприємством. Вона є інструментом організації обліку на конкретному підприємстві.

Важливою складовою політики бухгалтерського обліку є його облікова політика. Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікова політика – це конкретні принципи, домовленості, правила та процедури, прийняті управлінським персоналом підприємства при складанні та поданні фінансових звітів.

В Україні визначення поняття облікової політики наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

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

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їхніх результатів у фінансовій звітності.

Основні принципи, що повинні застосовуватись підприємством для складання та подання фінансової звітності, наведені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Принципи не мають альтернатив, є основоположними і мають застосовуватись усіма підприємствами беззаперечно. Якщо інше не вказано в Примітках до фінансової звітності, вважається, що принципи підприємством дотримуються. У зв’язку з відсутністю альтернатив щодо застосування принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності включення їх до розпорядчого документа про облікову політику не є доцільним.

Методи, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, визначаються Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(с)БО), у яких, зокрема, містяться альтернативи щодо оцінки статей звітності на дату балансу, оцінки запасів при вибутті, нарахування амортизації за основними засобами, розподілу непрямих витрат, щодо суттєвості тощо.

Визначення поняття «процедури бухгалтерського обліку» у Законі чи НП(с)БО не наведено. Слово процедура походить від лат. *procedo* і означає офіційно встановлений, передбачений правилами спосіб і порядок дій при здійсненні, веденні справ, операцій, угод.

Дослідники щодо процедур, які виконує бухгалтерська служба, застосовують три словосполучення: «бухгалтерські процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «облікові процедури». Порівняння змісту понять «процедури бухгалтерського обліку» та «бухгалтерські процедури» дозволяє зробити висновок, що перше поняття за змістом є ширшим, ніж друге, адже поняття «бухгалтерські процедури» охоплює всі процедури бухгалтерського обліку та інші, які виконує бухгалтерська служба. До інших процедур, які не належать до фінансового та управлінського обліку, але здійснюються в системі бухгалтерського обліку, зокрема належать процедури зі складання звітності з корпоративної соціальної відповідальності, надання довідок іншим особам, договірні процедури тощо. Отже, слід розглядати три поняття: загальне поняття «бухгалтерська процедура»; «процедура бухгалтерського обліку»; «облікова процедура».

Бухгалтерські процедури – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку та інші процедури, які входять до обов'язків працівників бухгалтерії.

Процедури бухгалтерського обліку – сукупність робіт і способів їх виконання, які забезпечують реалізацію функцій, задач і завдань бухгалтерського обліку.

Облікові процедури – сукупність робіт і способів їх виконання з відображення у фінансовому обліку господарських операцій та їх комунікації з метою складання фінансової звітності.

Взаємозв'язок понять «бухгалтерські процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «облікові процедури» наведено на рис. 4.1.

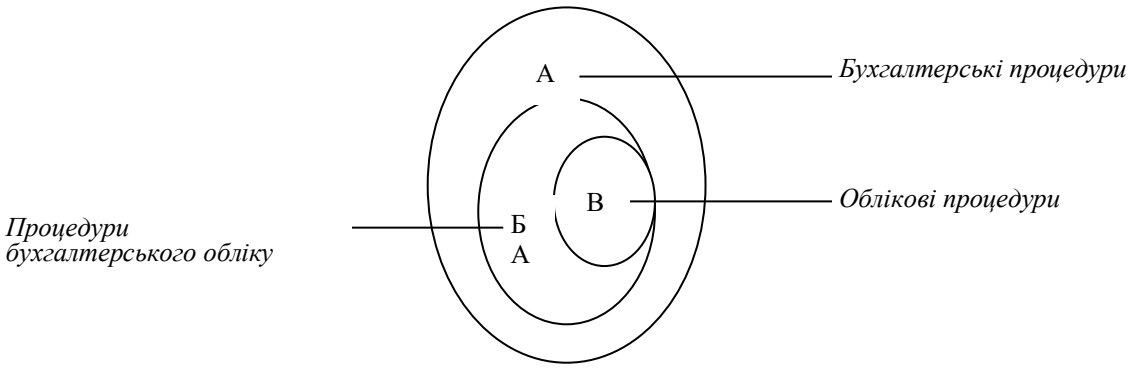


Рис. 4.1. Взаємозв'язок понять «бухгалтерські процедури», «процедури бухгалтерського обліку» та «облікові процедури»

Найбільшу питому вагу в «бухгалтерських процедурах» займають «процедури бухгалтерського обліку», які можна поділяти на облікові, необлікові та змішані. Облікові процедури пов'язані з відображенням господарських операцій, а необлікові – не пов'язані, але забезпечують виконан-

ня бухгалтерським обліком своїх функцій. У загальному плані структура процедур бухгалтерського обліку стосовно господарських операцій наведена на рис. 4.2.

До основної бухгалтерської процедури належать:

— проведення інвентаризації;
— складання балансу на початок звітного періоду;
— реєстрація фактів господарського життя;
— визначення стану активів і пасивів організації;
— складання оборотних відомостей;
— складання балансу за звітний період.

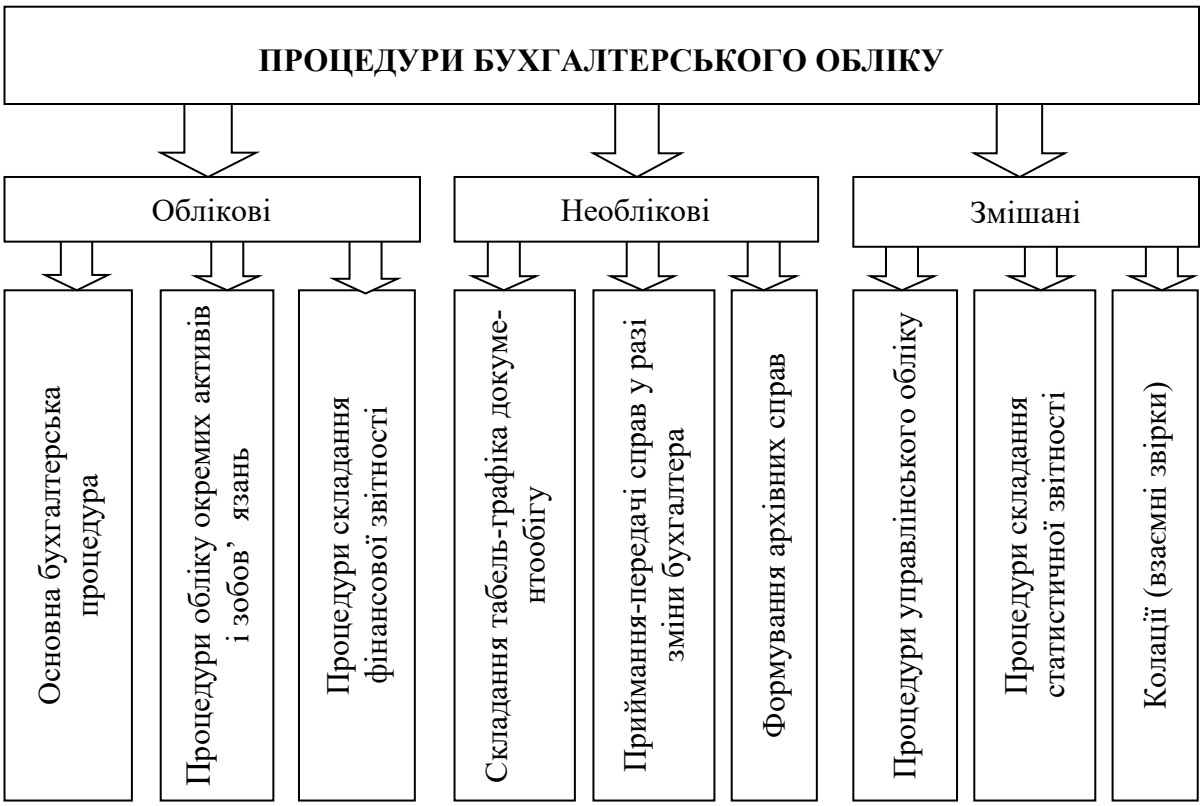


Рис. 4.2. Структура процедур бухгалтерського обліку за ознакою належності до господарських операцій

Зважаючи на вищевикладене, **процедура є організаційним аспектом роботи бухгалтерських служб.**

Визначення облікової політики в Законі наведено з урахуванням вимог лише таких зовнішніх користувачів інформації: органи, до сфери управління яких належать підприємства, трудові колективи, власники (засновники) відповідно до установчих документів, якщо інше не передбачено Законом, органи виконавчої влади та інші користувачі відповідно до законодавства.

Складові облікової політики визначаються Законом, прийнятими для застосування стандартами бухгалтерського обліку та внутрішніми нормативними документами підприємства.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

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

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

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

— затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;

— виділяє на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їхніх показників до фінансової звітності підприємства;

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

Як видно з положень Закону, крім облікової політики, підприємство самостійно визначає також організацію бухгалтерського обліку, систему управлінського обліку і контролю, порядок застосування плану рахунків, технологію обліку тощо. Крім того, підприємство може обирати певні альтернативи, які дозволені Податковим кодексом. У МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» згадуються, крім облікової політики, також інші політики підприємства: політика управління фінансовими ризиками суб'єкта господарювання; кадрова; інвестиційна; дивідендна тощо, які не містять фінансової інформації, але, якщо це доречно, можуть наводитись у примітках до звіту. У рішенні Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Про затвердження Принципів корпоративного управління» від 22.07.2014 № 955 вказано, що акціонерні товариства повинні розробляти дивідендну політику.

Враховуючи вищезазначене, структура розпорядчого документа підприємства, яким регламентується бухгалтерський облік на підприємстві, може бути представлена схемою, наведеною на рис. 4.3.

Рис. 4.3. Структура Політики бухгалтерського обліку підприємства

Слід зазначити, що перелічені на рис. 4.3 політики можуть бути оформлені як одним, так і окремими документами.

4.2. Політика щодо організації бухгалтерського обліку

Політика стосовно організації бухгалтерського обліку – це сукупність обраних альтернатив щодо форми його організації та технології ведення.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих 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 підлягає оприлюдненню (АТ, фінансові установи тощо);

— визначення доцільності застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством.

Організація бухгалтерського обліку включає також такі питання, як:

— обрання форми бухгалтерського обліку як певної системи регістрів обліку, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них із додержанням єдиних засад, встановлених Законом, з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;

— розробку системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, включаючи форми самостійно створених підприємством облікових документів, необхідних для накопичення та обробки управлінської інформації;

— визначення права працівників на підписання бухгалтерських документів;

— правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;

— виділення на окремий баланс філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Одним з важливих моментів організації бухгалтерського обліку є визначення системи рахунків, задіяних у обліку. Так, Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачена система рахунків для обліку господарських операцій, яка може деталізуватись, залежно від потреб отримання інформації для складання фінансової, статистичної та адміністративної звітності, податкових декларацій, звітності для управління. У зв'язку з цим важливим моментом організації бухгалтерського обліку є розробка робочого плану рахунків, який дозволяє отримувати найбільш повну інформацію для складання зовнішньої та внутрішньої звітності. У політиці організації бухгалтерського обліку бажано представити таблицю всіх субрахунків з указівкою на їх предметну приналежність. Тобто повинен бути оговорений статус кожного рахунка. Зокрема, необхідно визначитись на якому рахунку і субрахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з іншими дебіторами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями», тощо) здійснюються розрахунки за ті чи інші цінності, з тими чи іншими постачальниками, покупцями, іншими дебіторами та кредиторами. Визначення системи цих рахунків дає змогу однаково відображати подібні операції, в тому числі при зміні керівництва чи відповідальних виконавців за відображення конкретних господарських опе-

рацій. Крім того, належний детальний облік розрахунків сприяє точному відображенню стану підприємства у звітності, у тому числі відносин із державою та фондами за податками і зборами, зменшенню витрат на отримання інформації для складання податкових декларацій.

Особливо важливим є виділення окремих субрахунків для кожного податку, внеску, збору і цільового фінансування, що сприяє точності розрахунків за платежами до бюджету і фондів, зменшенню витрат часу на перевірки розрахунків фіскальними органами, уникненню втрат від нарахування штрафів і пені. Важливою є також деталізація рахунків, де накопичується інформація для заповнення податкових декларацій. Так, підприємства здійснюють придбання матеріальних цінностей і послуг для використання у негосподарських, пільгових та операціях, які не є об'єктом оподаткування податком на додану вартість, операціях подвійного використання. Тому є доцільним прописати в політиці організації бухгалтерського обліку рахунки і субрахунки, де буде накопичуватись інформація про такі придбання.

Часто виникає необхідність у розробці чи веденні додаткових регістрів обліку. Зокрема, оцінка та нарахування амортизації за бухгалтерськими та податковими правилами різні. У зв'язку з цим необхідно організувати два окремі регістри для нарахування амортизації за стандартами обліку та вимогами Податкового кодексу України.

Виходячи з концепції управлінського обліку – обліку за центрами відповідальності, необхідно деталізувати рахунок виробництва та рахунки доходів. Додаткова система рахунків і регістрів аналітичного обліку дає змогу отримувати необхідну інформацію для управління на внутрішньому і зовнішньому рівнях.

Слід зазначити, що найбільш деталізовану інформацію для цілей складання різної звітності можна отримати лише із застосуванням 8-го класу рахунків.

У Податковому кодексі України вказано випадки, коли прибуток до оподатковування збільшується при перевищенні певних обсягів господарських операцій. Зокрема, прибуток до оподатковування збільшується на 30 % вартості товарів (робіт, послуг), придбаних у неприбуткових організаціях, внесених до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого придбання, крім випадків, коли сума придбання сукупно протягом звітного (податкового) року не перевищує 25 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного (податкового) року (п. 140.5.4 ПКУ). У цьому випадку доцільно вести окрему накопичувальну відомість придбання товарів (робіт, послуг) у неприбуткових організаціях із зазначенням ліміту придбання.

Деякі господарські операції можна відобразити більше ніж одним алгоритмом бухгалтерських проведень. Для таких операцій бажано навести алгоритми проводок, які будуть обов'язковими для відображення в обліку.

4.3. Основні засади формування та зміни облікової політики підприємства

Для складання відповідної статті фінансової звітності використовують конкретні принципи, методи і процедури, які утворюють **елемент облікової політики,** в основу формування яких покладені принципи підготовки фінансової звітності:

— повного висвітлення;
— автономності підприємства;
— послідовності;
— безперервності діяльності;
— нарахування;
— превалювання сутності над формою;
— єдиного грошового вимірника.
— інші принципи, визначені міжнародними або національними стандартами бухгалтерського обліку.

Із загальної сукупності принципів підготовки фінансової звітності необхідно виділити принцип **послідовності** як такий, що обов'язково повинен дотримуватись щодо застосування облікової політики. Цей принцип передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності. Зокрема **облікова політика може змінюватись у таких випадках: якщо змінюються вимоги органу, який затверджує НП(с)БО; якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.** Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій та подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Слід зазначити, що у статутах можуть відображатися лише організаційні аспекти політики бухгалтерського обліку, тобто ті, які впливають на його організацію. Облікові ж аспекти визначаються виключно стандартами бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики підприємства тісно пов'язане з **обліковими оцінками**, під якими розуміють попередню оцінку, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Слід зазначити, що внаслідок невизначеності підприємницької діяльності оцінки статей обліку і звітності не завжди можуть мати точний вимір, а тільки попередньо оцінений. Наприклад, для визначення чистої реалізаційної вартості дебіторської заборгованості за товари (роботи, послуги) необхідно формувати резерв сумнівних боргів. Підприємство має право вибору методу нарахування резерву сумнівних боргів, який зазначає у своїй обліковій політиці. Якщо обрано метод визначення з використанням коефіцієнта сумнівності, – це елемент облікової політики. Водночас обрання

способу визначення коефіцієнта сумнівності належить до облікової оцінки. Метод нарахування амортизації основних засобів – це елемент облікової політики, а встановлення терміну корисного використання – це облікова оцінка для відповідного елемента.

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

— коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

— повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок. **Зміни в облікових оцінках, на відміну від змін елементів облікової політики, не мають наслідком проведення коригувань нерозподіленого прибутку.**

Згідно з НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

1. Принципів оцінки статей звітності.

2. Методів обліку щодо окремих статей звітності.

Щодо принципів оцінки статей звітності підприємство, якщо їх не порушувало, у фінансовій звітності просто вказує, що вона підготовлена з дотриманням принципів національних чи міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Якщо ж з якихось причин певні принципи не були застосовані, то необхідно розкрити цей факт разом із його причинами.

Необхідність розкриття методів обліку щодо окремих статей звітності виходить насамперед з того, що у національних стандартах обліку часто дозволяються два чи більше облікових підходів до подібних операцій та подій, які може самостійно обирати підприємство з урахуванням особливостей своєї діяльності та які найбільше підходять до належного відображення його фінансового стану та результатів діяльності. Застосування різних облікових політик до статей фінансової звітності призводить до різних даних у звітності, а тому для вірного розуміння звітності розкриття облікової політики щодо окремих статей звітності є об’єктивною необхідністю.

У загальному плані вплив облікової політики на фінансові показники підприємства можна представити схемою наведеною на рис. 4.4.

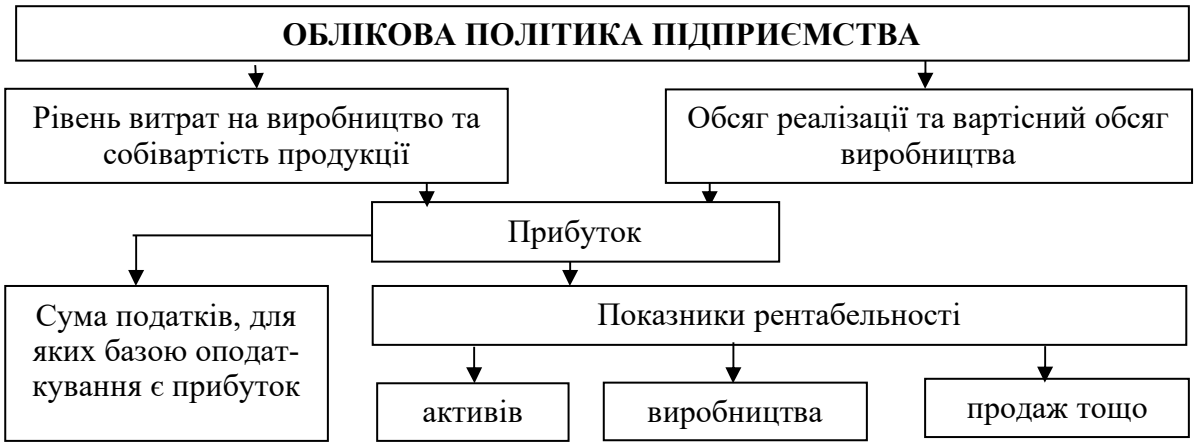


Рис. 4.4. Вплив облікової політики на фінансові показники

Видання внутрішніх нормативних документів з визначенням облікової політики забезпечує її дотримання внутрішнім відповідальним персоналом. До того ж деякі положення політики розглядаються фіскальними органами і є основою для нарахування податків.

Впливає на облікову політику і багато інших різних факторів, класифікацію яких наведено на рис. 4.5.

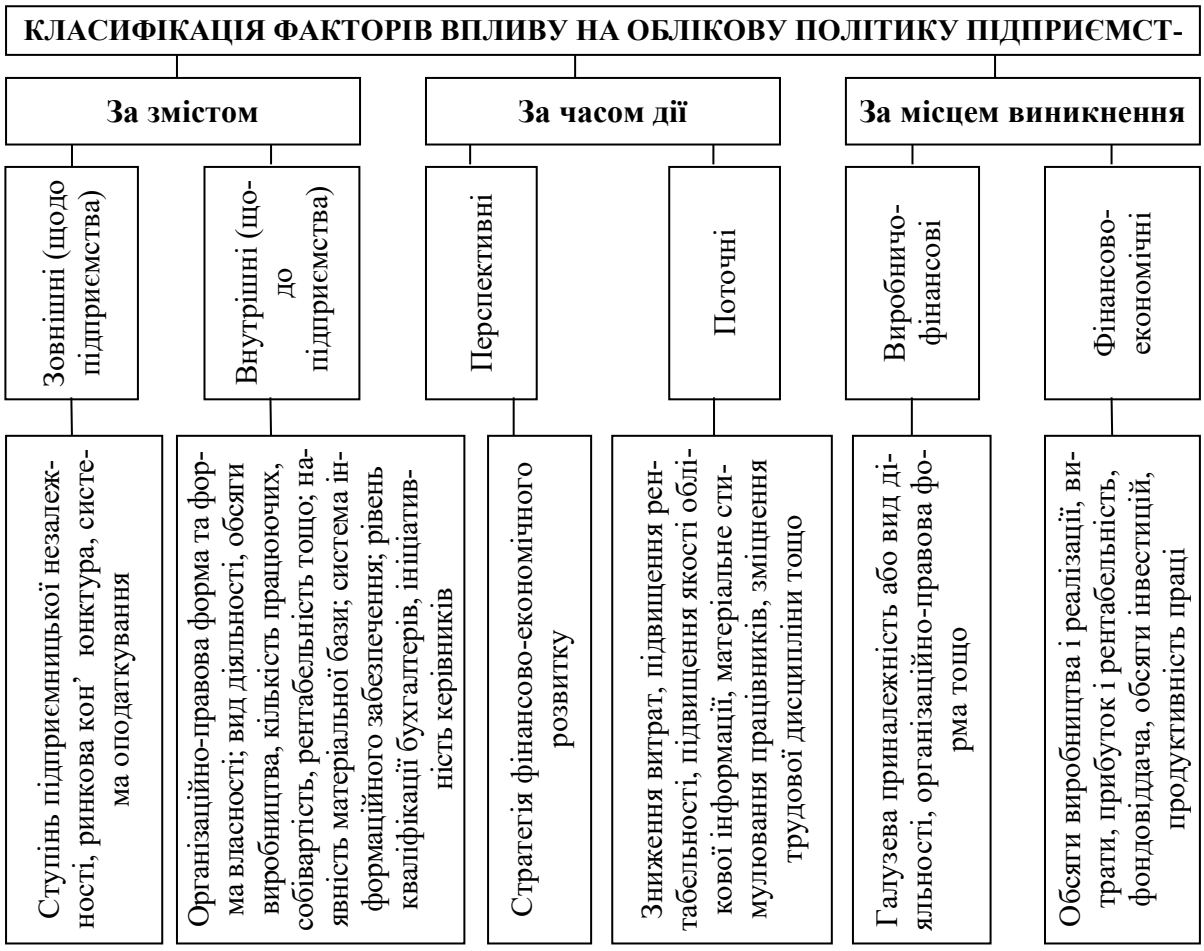


Рис. 4.5. Класифікація факторів впливу на облікову політику підприємства [1]

[1] Класифікація подана за А. Г. Загороднім та Г. О. Партіним (Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики : навч. посіб. Київ : Т-во "Знання", КОО, 2003. 327 с.)

4.4. Облікова політика щодо бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Облікова політика стосується насамперед складання та подання фінансової звітності, а саме застосування альтернатив оцінки статей фінансової звітності та надання необхідної додаткової облікової та не облікової інформації у Примітках відповідно до вимог прийнятих стандартів обліку і звітності. Зведені дані щодо альтернатив, які мають бути обрані підприємством та відображені в його обліковій політиці, наведені в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Альтернативи методів обліку та оцінки статей звітності згідно з НП(С)БО

Назва елемента облікової політики	**Альтернативи**
1	2
НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	
Поріг суттєвості	Стандартами не регламентовано, встановлюється підприємством самостійно. Рекомендації щодо встановлення порогу суттєвості наведено в Листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 304230-04108
Подання фінансової звітності мікро- та малими підприємствами	Самостійно обирають: — спрощену форму; — повну форму
НП(с)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	
Погодження облікової політики групи підприємств	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності*
*Консолідовану фінансову звітність групи підприємств складають з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У разі неможливості застосування єдиної облікової політики, про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.	
НП(с)БО 7 «Основні засоби»	
Термін корисного використання об’єкта основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством
Нижня межа вартості основних засобів	НП(с)БО 7 не встановлено. Податковим кодексом встановлено 20,0 тис. грн (станом на 01.01.2021)
Методи нарахування амортизації основних засобів	— прямолінійний; — зменшення залишкової вартості; — прискореного зменшення залишкової вартості; — кумулятивний; — виробничий
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	— прямолінійний; — виробничий. Для малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів може бути також застосовано: — нарахування 50 % їх вартості в першому місяці використання об’єкта і решти 50 % — в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); — нарахування 100 % їхньої вартості в першому місяці використання об’єкта

Продовження табл. 4.1

1	2
Ліквідаційна вартість основних засобів	Самостійно встановлюється підприємством
Величина вартісного критерію належності до малоцінних необоротних активів	Встановлюється підприємством самостійно
НП(с)БО 8 «Нематеріальні активи»	
Термін корисного використання нематеріальних активів	Самостійно встановлюється підприємством
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	— прямолінійний; — зменшення залишкової вартості*; — прискореного зменшення залишкової вартості*; — кумулятивний*; — виробничий*
*Метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигід. Якщо такі умови визначити неможливо, амортизація нараховується за прямолінійним методом	
НП(с)БО 9 «Запаси»	
Одиниця обліку запасів	— найменування; — однорідна група (вид)
Методи оцінки вибуття запасів	— ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; — середньозваженої собівартості; — собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); — нормативних витрат; — ціни продажу*
* Застосовується підприємствами роздрібної торгівлі та громадського харчування	
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	— шляхом, прямого включення до первісної вартості одиниць придбаних запасів (за можливості точного розподілу (віднесення); — за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)
НП(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	— застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; — застосування коефіцієнта сумнівності, який можна визначати шляхом: — визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; — класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; — визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років
Визначення теперішньої вартості довгострокової дебіторської заборгованості	Коефіцієнти дисконтування визначаються підприємством самостійно з урахуванням виду заборгованості та умов її погашення

Продовження табл. 4.1

1	2
Кількість періодів дисконтування	Обирається підприємством самостійно: день, місяць, квартал, рік, дата балансу
Метод розподілу дисконтних різниць	НП(с)БО не визначено. У МСФЗ — за середнім відсотком
НП(с)БО 11 «Зобов'язання»	
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	— на оплату відпусток працівникам підприємства; — на додаткове пенсійне забезпечення; — на виконання гарантійних зобов'язань; — на реструктуризацію; — на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо
Визначення теперішньої вартості довгострокової кредиторської заборгованості	Коефіцієнти дисконтування визначаються підприємством самостійно з урахуванням виду заборгованості та умов її погашення
Метод розподілу дисконтних різниць	НП(с)БО не визначено. У МСФЗ — за середнім відсотком
НП(с)БО 12 «Фінансові інвестиції»	
Застосування обліку інвестицій за методом участі в капіталі	Вирішується підприємством самостійно з урахуванням долі в участі в капіталі та наявності суттєвого впливу на підприємство, яке інвестується
НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти»	
Методи визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу	— за фактичною собівартістю; — за справедливою вартістю; — за амортизованою собівартістю
НП(с)БО 14 «Оренда»	
Орендна ставка відсотка при визначенні теперішньої вартості майбутніх грошових потоків	Визначається в угоді про оренду, а в разі, якщо в угоді ставка не вказана – застосовується ставка відсотка на можливі позики орендаря
НП(с) БО 15 «Дохід»	
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	— вивчення виконаних робіт; — визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які має бути надано; — визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат
НП(с)БО 16 «Витрати»	
Методи оцінки незавершеного виробництва	— за нормативною виробничою собівартістю; — за плановими прямими витратами; — за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів, що перебувають у переробці
Методи розподілу залишків незавершеного виробництва	— ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; — середньозваженої собівартості; — собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); — нормативних витрат

Продовження табл. 4.1

1	2
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно визначаються підприємством
База розподілу непрямих виробничих витрат	Самостійно обирається підприємством: — прямі витрати; — оплата праці; — витрачання матеріальних цінностей; — час роботи машин і обладнання тощо
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлюються підприємством
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством: — години роботи; — заробітна плата; — обсяг діяльності; — прямі витрати тощо
НП(с)БО 18 «Будівельні контракти»	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	— вимірювання та оцінка виконаної роботи; — співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; — співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом
База розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності	Самостійно обираються підприємством: — прямі витрати; — обсяги доходів; — прямі витрати на оплату праці; — відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо
НП(с)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»*	
При визначенні курсових різниць на дату здійснення господарської операції застосування валютного курсу	— на початок дня дати здійснення операції;. — на кінець дня дати здійснення операції
Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції	— у межах господарської операції; — за всією статтею
У фінансовій звітності перерахунок статей доходів, витрат та руху грошових коштів в іноземній валюті	— за валютним курсом на кінець дня здійснення операцій; — середньозважений валютний курс за відповідний місяць.
*Застосовується підприємствами, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності	

Продовження табл. 4.1

1	2
НП(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	
Складання консолідованої фінансової звітності щодо підприємств, які входять до складу об'єднання підприємств	Визначається статутом підприємства
Перелік пов'язаних сторін	Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством самостійно, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою)
Методи оцінки активів або зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами	— порівняльної неконтрольованої ціни; — ціни перепродажу; — «витрати плюс»; — балансової вартості
НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», щодо мікропідприємств	
Застосування подвійного запису	Визначається підприємством самостійно
Здійснення зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості необоротних активів	Визначається підприємством самостійно
Створення забезпечень наступних витрат і платежів (на виплату наступних відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо)	Визначається підприємством самостійно
Створення резерву сумнівних боргів	Визначається підприємством самостійно
НП(с)БО 26 «Виплати працівникам»	
Програми виплат при звільненні, по закінченні трудової діяльності інші програми, пов'язані з виплатами	Підприємством самостійно розробляються програми при звільненні, по закінченні трудової діяльності тощо та порядок використання коштів програм
НП(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	
Включення чи не включення гудвілу до групи вибуття, який придбаний у результаті операції об'єднання бізнесу, за умови, що така група являє собою групу активів, яка генерує грошові кошти та на яку було раніше розподілено гудвіл	Підприємство вирішує самостійно
НП(с)БО 28 «Зменшення корисності активів»	
Майбутні грошові потоки від активу.	— визначаються виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п'яти років; — на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п'яти років
Ставка дисконту за відсутності ринкової ставки відсотка	— на основі ставки відсотка на можливі позики підприємства; — розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства

Закінчення табл. 4.1

1	2
НП(с)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	
Види сегментів та їх пріоритетність	Обліковою політикою підприємства визначаються види сегментів, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках
НП(с)БО 30 «Біологічні активи»	
Первісне визнання додаткових біологічних активів	— за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; — за виробничою собівартістю
Визнання біологічних активів та додаткових біологічних активів на дату балансу, якщо підприємство є платником податку на прибуток	— з за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; — за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності
Строк корисного використання довгострокових біологічних активів	Визначається підприємством самостійно залежно від тривалості використання в запланованих цілях або можливого часу отримання від них сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг)
Амортизація довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю	Підприємство самостійно визначає один із передбачених методів нарахування амортизації у НП(с)БО 7
НП(с)БО 31 «Фінансові витрати»	
Визначення суттєвості операційного циклу	Підприємство самостійно визначає тривалість у роках (місяцях) суттєвого операційного циклу для віднесення активів до кваліфікаційних чи не кваліфікаційних
НП(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	
Критерії щодо розмежування. операційної та інвестиційної нерухомості	Самостійно встановлюються підприємством
Оцінка інвестиційної нерухомості на дату балансу	За справедливою вартістю або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення
НП(с)БО 34 «Платіж на основі акцій»	
Вибір способу погашення зобов'язань	— погашення зобов'язань коштами; — з використанням інструментів власного капіталу.
Спосіб визначення справедливої вартості опціонів на акції	Самостійно встановлюються підприємством згідно п. 2.4 НП(С)БО 34

Облікова політика насамперед впливає на показники Балансу (Звіт про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Із наведених у стандартах бухгалтерського обліку підприємство обирає альтернативи, які найбільш точно відображають його фінансовий стан, доходи, витрати й результати діяльності та відповідають поточним та стратегічним планам його розвитку.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що становлять суспільний інтерес, зобов'язані складати і подавати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. До таких підприємств належать:

— підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію;

— банки;

— страховики;

— недержавні пенсійні фонди;

— інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);

— підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Підприємства, що не становлять публічний інтерес можуть на власний розсуд обрати ведення обліку за національними або за міжнародними стандартами обліку та звітності. При цьому малі та середні підприємства можуть користуватись окремим Міжнародним стандартом фінансової звітності для малих та середніх підприємств.

Альтернативи, які можуть бути включені до облікової політики підприємств, що зобов'язані або прийняли рішення вести облік за міжнародними стандартами обліку та звітності, наведені в додатку 3 до теми 4.

З особливостей застосування міжнародних стандартів обліку та звітності в Україні слід зазначити, що для внутрішніх обов'язкових користувачів звітність подається у форматі, визначеному НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

4.5. Політика податкових відносин

Політика податкових відносин спрямовується передусім на оптимізацію оподаткування та отримання достовірних даних для заповнення податкових декларацій.

У багатьох випадках за Податковим кодексом України підприємство може обрати для себе більш оптимальний варіант системи оподаткування.

Обрання системи оподаткування сільськогосподарським товаровиробником. Сільськогосподарські підприємства можуть обрати загальну систему оподаткування або оподаткування за єдиним податком четвертої групи. Згідно з п. 291.4 Податкового кодексу України платниками податку четвертої групи можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Слід зазначити, що Податковим кодексом встановлені певні обмеження щодо реєстрації податку четвертої групи (п. 291.5-1 Податкового кодексу України).

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого Податковим кодексом для справляння плати за землю. Ставки єдиного податку четвертої групи наведені в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Ставки єдиного податку четвертої групи

Характеристика сільськогосподарських угідь	**Ставка податку, %**
Рілля, сіножаті і пасовища (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту);	0,95
Рілля, сіножаті і пасовища, розташовані у гірських зонах та на поліських територіях	0,57
Багаторічні насадження (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях)	0,57
Багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях	0,19
Землі водного фонду	2,43
Сільськогосподарські угіддя, що перебувають в умовах закритого ґрунту	6,33

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік, який починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному податковому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за встановленою формою.

Сплата податку проводиться протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового кварталу у таких розмірах:

а) у I кварталі — 10 %;

б) у II кварталі — 10 %;

в) у III кварталі — 50 %;

г) у IV кварталі — 30 %.

Платники податку четвертої групи не є платниками таких податків і зборів:

а) податку на прибуток підприємств;

б) податку на майно в частині земельного податку;

в) рентної плати за спеціальне використання води.

Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Податковим кодексом України сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками у загальному порядку.

Обрання системи оподаткування за єдиним податком платника третьої групи

До платників податку третьої групи належать підприємства будь-якої організаційної форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня податкового (звітного) року (на 01 січня 2021 року мінімальна заробітна плата — 6000 грн, а на 01 грудня цього року — 6500 грн).

Такі підприємства можуть обрати як загальну систему оподаткування, так і за єдиним податком. Для них Податковим кодексом визначено 2 варіанти оподаткування єдиним податком: 3 % у разі реєстрації платником ПДВ та 5 % – без реєстрації платником ПДВ.

Об'єктом оподаткування для таких платників податків є дохід.

Слід зазначити, що для реєстрації платником єдиного податку третьої групи Податковим кодексом передбачено ряд обмежень.

Платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Зареєстровані підприємства платниками податку 3-ї групи не сплачують:

— податок на прибуток підприємств (суб'єкти господарювання — юридичні особи, що обрали спрощену систему оподаткування, є платниками податку на прибуток при виплаті доходів (прибутків) нерезиденту із джерелом їх походження з України);

— податок на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм, позичку).

Таким підприємствам слід запобігати отриманню доходів, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, а також контролювати загальний обсяг доходів. Такі порушення призводять до втрати права на спрощену систему оподаткування та накладання фінансових санкцій.

Податковий звітний період зі сплати єдиного податку – календарний квартал.

Мікропідприємства, у яких загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість, протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно не перевищує 1 000 000 гривень (без урахування податку на додану вартість) мають можливість самостійно зареєструватись платником податку на додану вартість. Така реєстрація в ряді випадків вигідна підприємству, зокрема у випадках імпорту матеріальних цінностей для використання у виробництві та значної матеріаломісткості продукції.

Згідно зі ст. 137.5 Податкового кодексу України, платники податку на прибуток, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за показниками Звіту про фінансові результати минулого року не перевищує 40 млн грн, можуть обрати річний податковий (звітний)

період. Такі підприємства можуть також поточний податок на прибуток визначати без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років та на суму бюджетних грантів, отриманих платником податку та включених до складу доходів звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Про прийняте рішення платник податку зазначає у податковій декларації з податку на прибуток.

Облікова політика і політика податкових відносин тісно взаємопов'язані, оскільки взаємно впливають одна на одну, а також на бухгалтерську й податкову звітність. Обрані підприємством система оподаткування та інші альтернативи впливають на організацію і методику відображення господарських операцій, загальну суму платежів до бюджетів та фондів і відповідно на кінцеві результати господарювання.

4.6. Політика щодо управлінського обліку

Політика управлінського обліку – це політика щодо отримання внутрішньої інформації для оперативного, поточного та стратегічного управління підприємством, установою, організацією.

Політика управлінського обліку може розглядатись і в дуже широкому плані. Так, М. П. Войнаренко [1] зі співавторами виділяють такі її моделі:

— соціологічну – спрямовану насамперед на вирішення соціальних проблем;

— економічну – спрямовану передусім на вирішення економічних проблем;

— біховеристичну – розглядається як напрацювання способів впливу на бухгалтера і через нього на інших осіб, зайнятих в управлінні підприємством.

Така класифікація облікової політики може бути доповнена екологічною моделлю, що спрямована насамперед на вирішення екологічних проблем.

Усі перелічені вище моделі політики управлінського обліку ґрунтуються на стратегічних планах підприємства і, безумовно, впливають на політику управлінського обліку. При цьому найбільший вплив має економічна політика. Однак, на нашу думку, включення в політику управлінського обліку соціальної та біховеристичної моделей є недоцільним, тому що ці питання не є питаннями бухгалтерського обліку, а є політикою підприємства щодо персоналу, одним з методів управління ним.

Згідно зі ст. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій.

---

[1] Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / за ред. проф. М. П. Войнаренка. Київ : Наукова думка, 2002. 718 с.

Система управлінського обліку включає насамперед облік витрат і результатів та аналіз за центрами відповідальності й, на цій основі, прийняття управлінських рішень. Для зіставлення фактичних витрат і результатів з поставленою метою, політика щодо управлінського обліку має включати такі питання як кошториси, форми і строки подання звітності, відповідальних за складання та подання звітності, користувачі внутрішньої звітності.

Приклад оформлення Політики бухгалтерського обліку наведено в додатку 2 до теми 4, у тому числі приклади форм управлінської звітності.

4.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте сутність поняття облікова політика підприємства.
2. Наведіть класифікацію політики бухгалтерського обліку за користувачами бухгалтерської звітності.
3. Розкрийте основні принципи, на яких ґрунтується облікова політика підприємства.
4. У чому полягає різниця між поняттями політика бухгалтерського обліку й облікова політика?
5. Розкрийте сутність політики податкових відносин.
6. Наведіть основні об’єкти облікової політики підприємства та їх елементи.
7. Розкрийте сутність облікової політики стосовно методики облікових робіт.
8. Наведіть відомі Вам альтернативи, які можуть бути включені до політики податкових відносин.
9. Наведіть основні фактори, які впливають на облікову політику підприємства.
10. Як може впливати облікова політика на баланс підприємства?
11. Як впливає облікова політика на звіт про фінансові результати?
12. Наведіть порядок відображення облікової політики в примітках до фінансової звітності.
13. Розкрийте сутність понять бухгалтерська процедура, процедура бухгалтерського обліку, облікова процедура.
14. Розкрийте сутність та зміст робочого плану рахунків підприємства.
15. Охарактеризуйте зміст політики управлінського обліку.
16. Які статутні вимоги можуть впливати на політику бухгалтерського обліку, та у якому розділі політики їх слід відображати?
17. Назвіть випадки необхідності внесення змін до облікової політики підприємства.
18. Розкрийте порядок оформлення Політики бухгалтерського обліку.
19. Який порядок розробки та затвердження Політики бухгалтерського обліку підприємства?
20. Для чого потрібно розробляти робочий план рахунків?

4.8. Тести

1. Визначення облікової політики наведене у НП(с)БО:

а) 1;
б) 2;
в) 3;
г) 4;
д) 5;
е) 6.

2. Визначення облікової оцінки наведене у НП(с)БО:

а) 1;
б) 2;
в) 3;
г) 4;
д) 5;
е) 6.

3. Відповідно до нормативної бази є вірним таке визначення облікової політики:

а) це порядок організації бухгалтерського обліку на підприємстві;

б) це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;

в) це вибір форми бухгалтерського обліку.

4. Складові облікової політики підприємства визначаються:

а) самим підприємством;

б) лише нормативними документами з бухгалтерського обліку;

в) лише законами України з оподаткування;

г) нормативними документами з бухгалтерського обліку, законами з оподаткування та внутрішніми нормативними документами підприємства.

5. Дотримання принципів бухгалтерського обліку є:

а) обов'язковим;
б) необов'язковим;
в) обов'язковим лише щодо принципів наведених у НП(с)БО.

6. Прийнята облікова політика:

а) впливає лише на рівень витрат;
б) впливає лише на рівень доходу;
в) впливає лише на прибуток;
г) впливає на всі вище перелічені показники.

7. Прийнята облікова політика впливає:

а) лише на показники фінансової звітності;
б) лише на показники податкової звітності;
в) як на показники фінансової, так і податкової звітності.

8. Не дозволено застосовувати такий метод оцінки запасів при вибутті:

а) ідентифікованої собівартості;

б) середньозваженої собівартості;

в) ФІФО;

г) ЛІФО.

9. Оформлення внутрішнього нормативного документа підприємства щодо облікової політики є:

а) обов'язковим;

б) необов'язковим;

в) обов'язковим лише щодо фінансового обліку;

г) обов'язковим лише щодо податкового обліку.

10. Положення політики бухгалтерського обліку щодо управлінського обліку:

а) визначаються Законом;

б) визначаються НП(с)БО;

в) визначаються внутрішніми розпорядчими документами підприємства.

11. Привілеї щодо акцій та часток у статутному капіталі розкриваються у фінансовій звітності:

а) обов'язково;

б) необов'язково;

в) розкриваються лише у випадку їх суттєвого впливу на фінансову звітність.

12. Події після дати балансу:

а) призводять до обов'язкового коригування відповідних активів і зобов'язань;

б) не призводять до обов'язкового коригування відповідних активів і зобов'язань;

в) обов'язкове коригування відповідних активів і зобов'язань здійснюють лише при можливості оцінки таких подій;

13. Оцінка подій після дати балансу може здійснюватись такими методами:

а) на базі власної інформації;

б) на базі ринкової інформації;

в) на експертній оцінці;

г) на досвіді вирішення аналогічних проблем у минулому;

д) будь-яким з перелічених вище методів.

14. Якщо дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, що обмежують його можливості передачі коштів материнському підприємству, то:

а) звітність материнського і дочірнього підприємства консолідується;

б) звітність материнського і дочірнього підприємства не консолідується.

15. Метод оцінки незавершеного виробництва для податкових цілей:

а) повинен збігатися з методом оцінки запасів при вибутті;

б) може не збігатися з методом оцінки запасів при вибутті;

в) оцінка незавершеного виробництва для податкових цілей не здійснюється.

16. Резерв сумнівних боргів розраховують таким способом:

а) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;

б) на основі класифікації дебіторської заборгованості;

в) питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах наступної оплати

г) одним із названих способів, який обирається підприємством самостійно.

17. Оцінка активів і зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами здійснюється таким методом:

а) порівнюваної неконтрольованої ціни;

б) ціни перепродажу;

в) «витрати плюс»;

г) балансової вартості;

д) будь-яким одним з названих методів по вибору підприємства.

18. Оцінка активів і зобов'язань у пов'язаних сторін:

а) повинна збігатися;

б) може не збігатися.

19. Величина порогу суттєвості визначається:

а) НП(с)БО;

б) іншими нормативними документами держави;

в) самим підприємством.

20. Внутрішній нормативний документ підприємства про облікову політику затверджується:

а) наказом по підприємству;

б) розпорядженням по підприємству;

в) постановою правління товариства;

г) будь-яким із перелічених внутрішніх нормативних документів;

д) немає вірної відповіді.

21. Події, що відбуваються після дати балансу та вказують на умови, що виникли після цієї дати, якщо відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення, слід розкривати у:

а) Балансі та Звіті про фінансові результати;

б) Звіті про рух грошових коштів;

в) Звіті про власний капітал;

г) Примітках до фінансових звітів.

22. При складанні фінансової звітності принцип безперервності діяльності:

а) застосовується завжди;

б) не завжди застосовується;

в) не застосовується, якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або неможливість її продовження;

г) застосовується, якщо події до дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження.

23. Які події з нижче перерахованих є подіями після дати балансу:

а) придбання цілісного майнового комплексу;

б) прийняття рішень щодо емісії цінних паперів;

в) непрогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;

г) правильні відповіді а, б, в.

24. Події, що відбуваються після дати балансу і вказують на умови. що виникли після цієї дати:

а) потребують коригування статей фінансових звітів;

б) не потребують коригування статей фінансових звітів;

в) потребують коригування статей податкової звітності;

г) правильні відповіді б, в.

Додаток 1 *до теми* 4

Основні альтернативи облікових політик, оцінок статей звітності та подання інформації у примітках за МСФЗ

Елементи політики, оцінки та подання	Альтернативи
1	2
Концептуальна основа фінансової звітності	
Кількісна межа для суттєвості (п. 2.11)	Встановлюється підприємством самостійно у відносних до певної бази або абсолютних величинах
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	
Назви фінансових звітів (п. 10)	Суб'єкт господарювання може використовувати інші назви для звітів, ніж ті, що використовуються у МСБО 1. Наприклад, суб'єкт господарювання може використовувати назву «звіт про сукупний дохід» замість назви "звіт про прибутки та збитки та інші сукупні доходи"
Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (п. 10А)	1) єдиний звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у якому прибутки або збитки та інший сукупний дохід подаються у двох розділах; 2) окремий звіт про прибутки або збитки та окремий звіт, у якому подається сукупний дохід
Пороги суттєвості для статей звітності	МСБО 1 не визначені. Суб'єкт господарювання обирає їх самостійно
Подання інформації про прибутки або збитки (п. 12)	1) суб'єкт господарювання може подавати компоненти прибутку або збитку 2) або як частину єдиного звіту про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки та збитки
Подання витрат, пов'язаних із забезпеченнями, які визнаються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (п. 34б)	1) розгорнуто; 2) на нетто основі витрати
Період подання фінансової звітності (п. 37)	Суб'єкт господарювання самостійно обирає період складання фінансової звітності: 1) один рік; 2) або кожні 52 тижні
Порядок подання інформації про активи і зобов'язання у Звіті про фінансовий стан (зокрема фінансові установи) (п. 63)	1) у порядку зростання чи зменшення ліквідності; 2) подання на основі поточні / непоточні
Суб'єкт господарювання може подавати статті іншого сукупного доходу (п. 91)	а) без урахування відповідних податкових впливів, або б) до відповідних податкових впливів, із зазначенням єдиної суми сукупного податку на прибуток стосовно цих статей
Подання інформації про витрати (п. 99, п. 102, п. 103)	Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації: 1) яка базується на характері витрат; або 2) на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»	
Оцінка об’єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріального активу або активу з права користування (п. 30, п. 31)	1) за справедливою вартістю; 2) за собівартістю
Оцінка орендарем визнаних зобов’язань за орендою (Г9Б)	а) за теперішньою вартістю орендних платежів, які лишилося сплатити, дисконтованою з використанням відсоткової ставки додаткових запозичень орендаря на дату переходу на МСФЗ; б) оцінити активи з права користування на дату переходу на МСФЗ. (і) за його балансовою вартістю так, ніби МСФЗ 16 застосовувався від дати початку оренди, але дисконтованою з використанням відсоткової ставки додаткових запозичень орендаря на дату переходу на МСФЗ; чи (іі) за сумою, що дорівнює зобов’язанню за орендою, скоригованою на суму всіх сплачених авансом або нарахованих орендних платежів, пов’язаних з такою орендою, визнаних у звіті про фінансовий стан безпосередньо перед датою переходу на МСФЗ. в) застосувати МСБО 36 до активів з права користування на дату переходу на МСФЗ
Суб’єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ і який є орендарем, може виконати на дату переходу на МСФЗ – для кожної оренди окремо – один або кілька з перелічених далі кроків (п. Г9Г):	а) застосувати єдину дисконтну ставку до портфеля оренди з достатньо подібними характеристиками (наприклад, подібним терміном до закінчення строку оренди для подібного класу орендованого активу за подібних економічних умов); б) вирішити не застосовувати вимоги, викладені в параграфі Г9Б, до оренди, строк якої (див. параграф Г9Ґ) закінчується не пізніше, ніж через 12 місяців після дати переходу на МСФЗ. Натомість суб’єкт господарювання обліковує цю оренду (включаючи розкриття інформації про неї) так, ніби вона є короткостроковою орендою, яка обліковується відповідно до параграфа 6 МСФЗ 16; в) вирішити не застосовувати вимоги, викладені в параграфі Г9Б, до оренди, за якою орендований актив є малоцінним (як описано в параграфах Б3–Б8 МСФЗ 16). Натомість суб’єкт господарювання обліковує цю оренду (включаючи розкриття інформації про неї) відповідно до параграфа 6 МСФЗ 16; г) виключити первісні прямі витрати (див. параграф Г9Ґ) з оцінки активу з права користування на дату переходу на МСФЗ; ґ) скористатися інформацією, що стала відома пізніше, наприклад, при визначенні строку оренди, якщо договір містить можливості продовження або припинення оренди.

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 2 «Запаси»	
Визначення бази розподілу виробничих витрат у разі неможливості прямого розподілу на продукти (п. 14)	Підприємство самостійно визначає раціональну та послідовну базу розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту тощо
Одиниця обліку запасів (п. 29)	1) найменування; 2) однорідна група (вид)
Методи оцінки вибуття запасів (п. 21-27)	1) індивідуальної собівартості відповідної одиниці запасів (п. 23); 2) середньозваженої собівартості (п. 25); 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) (п. 25); 4) стандартних витрат (п. 21)*; 5) ціни продажу* (п. 21)
* Метод стандартних витрат може використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості.. ** Може застосовуватись підприємствами роздрібної торгівлі та громадського харчування для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких технічно неможливо застосувати інші методи калькулювання	
МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	
Вибір способу погашення зобов'язань за товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій (п. 7)	1) на основі акцій з використанням грошових коштів; 2) на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу
Умови набуття права на інструменти власного капіталу (п. 19)	Визначаються господарюючим суб'єктом самостійно
Визначення справедливої вартості опціону на акції, що надані працівникам за відсутності ринкових цін (п. Б4-Б5)	1) застосування моделі ціноутворення; 2) застосування формули Блека-Шоулза Мертона
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	
Класифікація або призначення ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань при об'єднанні бізнесу (п. 15)	Покупець здійснює такі класифікації чи призначення на основі умов контракту, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання
Оцінка на дату придбання компоненти неконтрольованих часток в об'єкті придбання, які є теперішніми частками власності та надають їх власникам право на пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання у разі ліквідації (п. 19)	1) за справедливою вартістю; або 2) за пропорційною часткою теперішніх інструментів власності у визнаних сумах ідентифікованих чистих активів об'єкта придбання
Розкриття інформації, що дає змогу оцінити користувачам строк платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу (п. 59)	1) протягом поточного звітного періоду; або 2) після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність»	
Подання непоточного активу або ліквідаційної групи, класифікованих як утримувані для продажу (п. 38)	а) розкриваються окремо у звіті про фінансовий стан; або б) розкриваються в примітках. Якщо ліквідаційна група є нещодавно придбаним дочірнім підприємством, яке після придбання відповідає критеріям класифікації як утримуване для продажу, то розкриття основних класів активів та зобов'язань не вимагається (п. 39)
МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»	
Склад елементів собівартості активів розвідки та оцінки (п. 9)	Встановлюється суб'єктом господарювання самостійно
Оцінка після визнання (п. 12).	а) модель собівартості; або б) модель переоцінки
Порядок віднесення активів розвідки та оцінки до одиниць або груп одиниць, які генерують грошові кошти, з метою оцінювання зменшення корисності таких активів (п. 21)	Суб'єкт господарювання визначає самостійно
МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»	
Методи розкриття інформації про грошові потоки від операційної діяльності (п. 18)	1) прямий метод; 2) непрямий метод
Строк погашення короткострокових інвестицій для віднесення їх до компонента грошових коштів та їх еквівалентів (п. 7)	господарюючий суб'єкт визначає самостійно, наприклад, не більше 3-х місяців
Відображення в звітності грошових потоків, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності: а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання; та б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими (п. 22)	1) розгорнуто; 2) на нетто-основі
Класифікація грошових потоків за сплаченими та отриманими відсотками та дивідендами (крім фінансових установ) (п. 33)	1) відображати як рух коштів від операційної діяльності; 2) розподіляти на операційну, фінансову та інвестиційну діяльність
МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»	
Розкриття інформації про балансову вартість кожної категорії фінансових активів та фінансових зобов'язань (п. 8)	Розкриваються суб'єктом господарювання або в звіті про фінансовий стан, або в примітках залежно від виду категорії фінансових активів та зобов'язань та обраного для них методу оцінки.
Спосіб розкриття інформації про справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань (п. 25)	Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про справедливу вартість фінансових активів та зобов'язань у такий спосіб, який дає можливість порівнювати її з балансовою вартістю

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСФЗ 8 «Операційні сегменти»	
Розкриття інформації про операційні сегменти (п. 13)	Якщо операційні сегменти не відповідають жодному з кількісних порогів, які встановлені з метою окремого розкриття інформації про операційний сегмент, проте управлінський персонал вважає, що така інформація буде корисною користувачам, він може вважати їх звітними та розкривати окремо інформацію про них
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	
Обрання і застосування облікових політик (п. 5)	Суб'єкт господарювання встановлює конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практику, що застосовуються при складанні та поданні фінансової звітності
Застосування змін облікової політики (п. 22, п. 25)	1) ретроспективне застосування; 2) перспективне застосування
МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	
Момент визнання звичайного придбання або продажу фінансових інструментів (п. 3.1.2, п. Б3.1.3)	а) за датою операції; або б) за датою розрахунку
Спосіб оцінки відповідного зобов'язання у разі, якщо переданий актив і відповідне зобов'язання оцінюються на основі, що відображає права та обов'язки, збережені суб'єктом господарювання (п. 3.2.17)	чиста балансова вартість переданого активу та відповідного зобов'язання є: а) амортизованою собівартістю прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю; або б) рівною справедливій вартості прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, коли їх оцінювати окремо, якщо переданий актив оцінюється за справедливою вартістю
Оцінка фінансового активу після первісного визнання за справедливою вартістю (п. 5.2.1)	(б) за справедливою вартістю через інший сукупний дохід; або (в) за справедливою вартістю через прибуток або збиток
Здійснення перекласифікації фінансового активу з категорії тих, що оцінюються за справедливою вартістю (п. 5.6.6, п. 5.6.7)	а) через прибуток або збиток; б) через інший сукупний дохід
Хеджування справедливої вартості вразливості до процентного ризику за портфелем фінансових активів або фінансових зобов'язань (глава 6, п. 6.1.3)	Суб'єкт господарювання має право з цією метою застосувати або МСФЗ 9, або МСБО 39. При першому застосуванні суб'єктом господарювання цього Стандарту він має право зробити у своїй обліковій політиці вибір на користь подальшого застосування вимог МСБО 39 щодо обліку хеджування замість вимог глави 6 цього Стандарту (п. 7.2.20)
Облік хеджування (п. 7.2.21)	При першому застосуванні суб'єктом господарювання цього Стандарту він має право зробити у своїй обліковій політиці вибір щодо обліку хеджування: 1) згідно з МСФЗ 9; або 2) згідно з МСБО 39

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»	
Погодження облікової політики групи підприємств (п. 9)	Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності МСФЗ не визначено, а тому розроблюється групою самостійно*
*Консолідовану фінансову звітність групи підприємств складають з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У разі неможливості застосування єдиної облікової політики, про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності.	
МСФЗ 11 «Спільна діяльність»	
Визначення спільного контролю (п. 2)	Суб'єкт господарювання, який є стороною спільної діяльності, повинен визначити тип спільної діяльності, у якій він бере участь, шляхом оцінки своїх прав та обов'язків, та обліковувати такі права та обов'язки відповідно до визначеного типу спільної діяльності
МСБО 12 «Податки на прибуток»	
Подання курсових різниць від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті у звіті про сукупні доходи (п. 78)	1) в частині звіту, де відображаються курсові різниці; 2) в частині звіту, де відображають відстрочені податкові витрати (дохід)
МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»	
Складання консолідованої фінансової звітності щодо підприємств, які входять до складу об'єднання підприємств	Визначається установчими документами суб'єкта господарювання
Перелік пов'язаних сторін (п. 5)	Суб'єктом господарювання окремо подається інформація для часток участі в дочірніх підприємствах, спільних підприємствах, спільних господарських одиницях, асоційованих підприємствах та неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання
Рівень деталізації розкриття інформації (п. 4)	Суб'єкт господарювання самостійно визначає рівень деталізації розкриття інформації
МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»	
Одиниця обліку для оцінки справедливої вартості (п. 13)	1) окремий актив або зобов'язання; 2) група активів група зобов'язань або група активів та зобов'язань (наприклад, одиниця, яка генерує грошові кошти, або бізнес)
Джерела інформації для оцінки справедливої вартості (п. 16)	Суб'єктом господарювання визначається самостійно (основний ринок або найсприятливіший ринок)
Методи оцінки справедливої вартості (п. 62)	1) ринковий підхід; 2) витратний підхід; 3) дохідний підхід
Рівень розкриття інформації (п. 92)	Суб'єкт господарювання визначає самостійно з урахуванням: — впливу рівня деталізації інформації; — ваги кожної з вимог; — вимог користувачів

1	2
МСФЗ 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання»	
Застосування стандарту (п. 5)	Суб'єкту господарювання **дозволяється** (**тобто, застосування стандарту не є обов'язковим (прим авт.))** застосовувати вимоги цього Стандарту у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ тоді і лише тоді, коли він: а) здійснює діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню; та б) визнав суми, які кваліфікуються як залишки за відстроченими рахунками тарифного регулювання, у своїй фінансовій звітності відповідно до попередніх ЗПБО
МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»	
Застосування стандарту (п. 4)	1) до індивідуального договору: 2) до портфеля договорів
Оцінка дебіторської заборгованості за товари, роботи послуги з часом погашення до 12 міс. після їх передачі клієнту (п. 63)	1) за амортизованою вартістю; або 2) застосування практичного прийому без врахування фактору часу
Методи, придатні для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги (п. 79)	1) підхід скоригованої оцінки ринку; 2) підхід «очікувані витрати плюс маржа»; 3) залишковий підхід
Зміна ціни операції, що відбувається після модифікації договору (п. 90)	1) зміна ціни операції може бути віднесена до суми змінної компенсації; 2) розподіляє зміну ціни операції за зобов'язаннями щодо виконання, які відразу після модифікації не були задоволені або були задоволені частково
Методи для оцінки прогресу суб'єкта господарювання на шляху до повного задоволення зобов'язання щодо виконання (Б14)	1) методи оцінки за результатом (пункти Б15–Б17); 2) методи оцінки за ресурсами (пункти Б18–Б19)
Вибір методу оцінки прогресу за результатом (п. Б15)	Суб'єкт господарювання обирає самостійно, зокрема: аналіз виконання, завершеного на сьогоднішній день; оцінки досягнутих результатів; здійснені етапи; час; що минув; кількість виготовлених чи переданих одиниць
Вибір методу оцінки прогресу за ресурсами (п. Б18)	Суб'єкт господарювання обирає самостійно, зокрема: спожиті матеріальні ресурси; витрачені трудові години; понесені витрати; час, що минув; використані машинні години по відношенню до очікуваного загального обсягу ресурсів, необхідного для задоволення зобов'язання щодо виконання

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 16 «Основні засоби»	
Строк корисного використання об'єкта основних засобів (п. 6)	Самостійно встановлюється суб'єктом господарювання і є: 1) періодом, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання; 2) або кількістю одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу
Нижня межа вартості основних засобів	МСБО 16 вартісний критерій не встановлено. Господарюючий суб'єкт встановлює самостійно
Межа суттєвості для переоцінки основних засобів, які обліковуються за справедливою вартістю	МСБО 16 не встановлено. Господарюючий суб'єкт встановлює самостійно
Модель обліку основних засобів (п. 29)	1) за собівартістю (п. 30); 2) за справедливою вартістю (п. 31)
Класифікація основних засобів (п. 37)	У МСБО 16 відсутня класифікація основних засобів. В п. 37 МСБО 16 наведено приклад можливих класів активів, що означає право підприємства самостійно визначити власні класи основних засобів. Наприклад, у будівельній організації в окремий клас можуть бути виділені будівельні машини і обладнання, а інші основні засоби можна віднести до класу інших
Метод нарахування амортизації основних засобів (п. 62)	1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції
Спосіб зміни нарахованої амортизації при переоцінці основних засобів (п. 35)	1) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; 2) сума зносу виключається з вартості активу
Метод перенесення дооцінки (переоцінки) основних засобів на нерозподілені прибутки (п. 41)	1) одночасно з переоцінкою; 2) протягом строку експлуатації активу
МСФЗ 16 «Оренда»	
Застосування параграфів 22-49 МСФЗ 16 (п. 5, п. 6)	Орендар може не застосовувати вимоги п. 22-49 МСФЗ 16 щодо: — короткострокової оренди; — оренди, за якою базовий актив є малоцінним (як описано в параграфах Б3–Б8). У такому разі, орендар визнає орендні платежі, пов'язані з такою орендою, як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди або на іншій систематичній основі. Орендар застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа більше відображає модель отримання вигоди орендарем
Модель оцінки об'єкта фінансової оренди (п. 30, п. 34, п. 35)	1) за собівартістю; 2) за переоціненою вартістю
Подання інформації про активи з права користування (п. 47)	1) у звіті про фінансовий стан; 2) у примітках

1	2
МСФЗ 17 «Страхові контракти»	
Оцінка майбутніх грошових потоків групи страхових контрактів (п. 33)	1) в межах кожного контракту у складі групи (див. параграф 34); 2) на більш високому рівні агрегування з подальшим розподілом відповідних грошових потоків між окремими групами контрактів
Відображення доходів та витрат за страхуванням (п. 88)	а) включення фінансових доходів або витрат за страхуванням за період до прибутку або збитку; або б) здійснення дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням за період із включенням до прибутку або збитку суми, визначеної шляхом систематичного розподілу очікуваних сукупних фінансових доходів або витрат за страхуванням на період чинності групи контрактів із застосуванням параграфів Б130–Б133
Відображення доходів та витрат за страхуванням для страхових контрактів із умовами прямої участі, за якими суб'єкт господарювання утримує базові статті (п. 89)	а) включення фінансових доходів або витрат за страхуванням за період до прибутку або збитку; або б) здійснення дезагрегування фінансових доходів або витрат за страхуванням за період із включенням до прибутку або збитку суми, що усуває неузгодженості обліку з доходом або витратами, включеними до прибутку або збитку, за утримуваними базовими статтями з застосуванням параграфів Б134–Б136
Форма виконання страхового контракту (Б6)	а) у грошовій формі; б) у негрошовій формі
МСБО 19 «Виплати працівникам»	
Програми участі у прибутку та преміюванні, виплат при звільненні та після закінченні трудової діяльності, інші програми, пов’язані з виплатами	Суб’єкти господарювання самостійно розробляють програми участі у прибутку та преміюванні, виплат при звільненні та після закінченні трудової діяльності тощо, а також порядок використання коштів програм
Залучення кваліфікованого актуарія для оцінки всіх суттєвих зобов’язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності (п. 59)	Стандарт заохочує, але не вимагає
Розмежування виплат працівникам на поточні і непоточні (п. 133)	Стандарт не визначає. Критерії розмежування господарюючий суб’єкт встановлює самостійно
МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»	
Методи обліку державних грантів (п. 13)	1) метод капіталу; 2) метод доходу
Оцінка державного гранта, отриманого у немонетарній формі (п. 23)	1) за справедливою вартістю; 2) як альтернативний підхід — відображення в обліку і активу, і гранта за номінальною вартістю

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
Подання інформації у звіті про фінансовий стан про гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні активи, що відображаються за справедливою вартістю (п. 24, п. 26, п. 27)	1) за методом відстроченого доходу дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу; або 2) шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу (грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат)
Подання інформації про гранти, пов'язані з доходом (п. 29)	1) подаються як частина прибутку чи збитку або окремо, або під загальним заголовком (наприклад «Інший дохід»); 2) альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат
МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів «	
Визнання прибутку або збитку за немонетарною статтею (п. 30)	а) в іншому сукупному прибутку; б) в прибутку або збитку
Визнання курсових різниць, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю (п. 32)	1) у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує; або 2) в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно)
МСБО 23 «Витрати за позиками»	
Застосування стандарту суб'єктами господарювання (п. 4)	Не вимагається (але дозволяється – *прим. авт.*) застосувати цей Стандарт до витрат за позиками, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва: а) кваліфікаційного активу, що оцінюється за справедливою вартістю, наприклад, біологічного активу в межах МСБО 41 «Сільське господарство» або б) запасів, які виробляються або іншим чином регулярно виготовляються у великій кількості
Визначення суттєвого періоду часу з метою визнання кваліфікаційного активу (п. 5)	Стандартом не визначено. Зокрема це може бути період 6 місяців, 12 місяців, тривалість операційного циклу
МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»	
Перелік пов'язаних сторін (п. 10)	Визначається підприємством самостійно, враховуючи суть відносин, а не лише юридичну форму
Розкриття інформації щодо операцій з пов'язаними сторонами (п. 3)	Консолідована та окрема фінансова звітність: — материнського підприємства; — інвестора, що контролюють об'єкт інвестування або мають суттєвий вплив на нього
МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»	
Перелік спонсорів пенсійних програм (п. 9)	Зазначаються спонсори пенсійних програм
Вид програми пенсійного забезпечення (п. 12)	— програма з визначеним внеском; — програма з визначеною виплатою

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
Розрахунок теперішньої вартості виплат очікуваних пенсій (п. 23)	— поточні рівні заробітної плати до моменту виходу на пенсію учасників; — прогнозні рівні заробітної плати до моменту виходу на пенсію учасників
Частота актуарних оцінок (п. 27)	Встановлюється підприємством. У МСБО рекомендовано не частіше, ніж кожні три роки.
Розкриття інформації про пенсійну програму з визначеною виплатою (п. 28)	Підприємство самостійно обирає один із формату представлення інформації: — до складу фінансової звітності входить звіт, у якому відображено чисті активи, наявні для виплат, актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій та кінцевий надлишок (або нестача). До складу фінансової звітності щодо програми пенсійного забезпечення також входять звіти про зміни в чистих активах, наявних для пенсійного забезпечення, та зміни в актуарній теперішній вартості обіцяних пенсій. Фінансову звітність може також супроводжувати окремий звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій; — до складу фінансової звітності входить звіт, що відображає чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат. Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій розкривається в примітках до звітності. Фінансову звітність може також супроводжувати звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій; — до складу фінансової звітності входить звіт про чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат, із актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій у вигляді окремого звіту актуарія
МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»	
Оцінка інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства (п. 10)	1) за собівартістю, 2) відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (а) амортизованою собівартістю прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, якщо переданий актив оцінюється за амортизованою собівартістю, або б) рівною справедливій вартості прав та обов'язків, збережених суб'єктом господарювання, коли їх оцінювати окремо, якщо переданий актив оцінюється за справедливою вартістю. 3) з використанням методу участі в капіталі, які зазначені в МСБО 28.

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»	
Оцінка інвестицій в асоційоване підприємство, частка якої утримується опосередковано через організацію венчурного капіталу або пайовий фонд, траст чи подібний суб'єкт господарювання (п. 19)	1) метод участі в капіталі; 2) справедлива вартість з відображенням результату переоцінки у прибутку чи збитку відповідно до МСФЗ 9
Облікові оцінки асоційованих або спільних підприємств (п. 36)	При неузгодженості облікових оцінок розробляються відповідні коригування облікових політик асоційованого або спільно підприємства з обліковими політиками суб'єкта господарювання
МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	
Підстави для перерахунку статей фінансової звітності (п. 10)	Зазначаються процедури та судження, які є підставами для перерахунку статей фінансової звітності
МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»	
Метод визнання частки участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання (п. 30, п. 38)	1) метод пропорційної консолідації; 2) метод участі в капіталі
Застосування форматів звітності при пропорційній консолідації (п. 34)	1) об'єднання своєї частки в кожному з активів, зобов'язань, доходів та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання з аналогічними статтями у своїй фінансовій звітності на постатейній основі; 2) включати до своєї фінансової звітності окремі статті для своєї частки активів, зобов'язань, доходу та витрат спільно контрольованого суб'єкта господарювання (наприклад, відображати свою частку основних засобів спільно контрольованого суб'єкта господарювання окремо як свою частину основних засобів)
МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»	
Розподіл витрат на операції, які пов'язані одночасно з кількома операціями (наприклад, витрати на супутню пропозицію деяких акцій та реєстрацію інших акцій на фондовій біржі) (п. 38)	База розподілу, яка є раціональною і зіставною з подібними операціями, визначається підприємством самостійно
МСБО 33 «Прибуток на акцію»	
Розкриття інформації про прибуток на акцію (п. 4)	1) на основі консолідованої звітності; 2) на основі своєї окремої фінансової звітності

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»	
Подання проміжної фінансової звітності (п. 1)	Стандарт застосовується, якщо від суб'єкта господарювання вимагають (або він обирає) публікувати проміжний фінансовий звіт відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Суб'єкти господарювання, чиї цінні папери продаються та купуються на відкритому ринку, заохочуються: а) подавати проміжні фінансові звіти щонайменше станом на кінець першої половини їхнього фінансового року; та б) робити їхні проміжні фінансові звіти доступними не пізніше, ніж через 60 днів після закінчення проміжного періоду
Форма і зміст проміжної фінансової звітності (пп. 9—10)	Суб'єкт господарювання у якості проміжної звітності може обрати повну форму відповідно до МСБО 1 або стислу форму звітності згідно вимог МСБО 34. Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислої фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, ця стисла звітність має містити, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибіркові окремі пояснювальні примітки, як того вимагає МСБО 34
Порядок включення додаткових статей або приміток (п. 10)	Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману
Суттєвість (п. 10)	Стандарти не містять кількісного керівництва щодо суттєвості. Встановлюється суб'єктом господарювання самостійно
МСБО 36 «Зменшення корисності активів»	
Ознаки того, що корисність активу може зменшитися (п. 12)	Стандарт містить параграф 12 з переліком ознак того, що корисність активу може зменшитись, проте він не є вичерпним. Суб'єкт господарювання може ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може зменшитися.
База для розрахунку майбутніх грошових потоків від активу (п. 33б)	Бюджети / прогнози, які охоплюють період максимум у п'ять років, якщо триваліший період не виправданий
Обрання ставки дисконту за відсутності ринкової ставки відсотка (пп. А17, А18)	а) середньозважена вартість капіталу суб'єкта господарювання, визначена за таким методом, як, наприклад, «моделі визначення вартості фінансових активів»; б) відсоткова ставка додаткових запозичень суб'єкта господарювання; в) інші ринкові ставки запозичення. Однак ці ставки мають бути скориговані на: а) відображення способу, яким ринок оцінив би специфічні ризики, пов'язані з оцінюваними грошовими потоками від активу; б) вилучення ризиків, які не пов'язані з грошовими потоками від активу, визначеними згідно з оцінками, або за якими грошові потоки, визначені згідно з оцінками, були скориговані
Розподіл гудвілу при придбанні на одиниці, що генерують грошові кошти (п. 80)	1) на кожну одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти; або 2) на групи одиниць, що генерують грошові кошти покупця

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»	
Створення забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів (п. 39, пп. 70-83; пп. 66-69).	— на виконання гарантійних зобов'язань; — на реструктуризацію; — на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо
Визначення порогу суттєвості для відображення зобов'язань та забезпечень за теперішньою вартістю (п. 45, п. 46)	Зобов'язання та забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим. Поріг суттєвості встановлюється самостійно
Визначення теперішньої вартості забезпечень (п. 47)	Ставки дисконтування визначаються суб'єктом господарювання самостійно. Ставка (або ставки) дисконтування мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка (або ставки) дисконтування не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків
Методики визначення розрахункової суми забезпечень за їх видами (п. 39, пп. 70-83; пп. 66-69)	Чітко стандартами не встановлена. Проте є окремі приклади по їх розрахунку, які можуть братися за основу суб'єктами господарювання для розробки власних методик розрахунку забезпечень залежно від їх виду
МСБО 38 «Нематеріальні активи»	
Оцінка після визнання (пп. 72, 74, 75)	1) модель собівартості; 2) модель переоцінки
Спосіб зміни нарахованої амортизації при переоцінці нематеріальних активів (п. 80)	1) сума накопиченого зносу перераховується пропорційно до зміни валової вартості активу; 2) сума зносу виключається з вартості активу.
Термін корисного використання нематеріальних активів (п. 88, п. 98Б)	Самостійно встановлюється суб'єктом господарювання на основі: 1) тривалості корисного використання; 2) кількості одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації або для отримання певної фіксованої загальної суми доходу, який може бути згенерований
Метод перенесення дооцінки (переоцінки) нематеріальниї активів на нерозподілені прибутки (п. 87)	1) одночасно з переоцінкою; 2) протягом строку експлуатації активу
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів (п. 98)	1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод

Продовження додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (замінено на МСФЗ 9)	
Дата визнання придбання або продажу фінансових активів (п. 38, параграфи К353-К356 Додатка А)	а) за датою операції; або б) за датою розрахунку
Методи визнання і оцінки фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу (пп. 45-47; п. 55-57)	— за собівартістю; — за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку; — за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у іншому сукупному доході; — за амортизованою собівартістю
Порядок відображення в обліку зменшення корисності позик та дебіторської заборгованості (п. 63, п. 65)	1) зменшити прямо з визнанням прибутку чи збитку; 2) зменшити застосовуючи рахунок резервів
Віднесення прибутків або збитків від хеджування прогнозованої операції в разі, якщо хеджування прогнозованої операції у подальшому приводить до визнання не фінансового активу чи нефінансового зобов'язання (або якщо прогнозована операція щодо нефінансового активу чи нефінансового зобов'язання стає твердою угодою, до якої застосовується облік хеджування справедливої вартості) (п. 98)	а) суб'єкт господарювання перекласифікує відповідні прибутки та збитки, які були визнані іншому сукупному доході відповідно до параграфа 95, у прибуток або збиток як коригування внаслідок перекласифікації (див. МСБО 1 (переглянутий у 2007 році)) в тому самому періоді чи періодах, в яких придбаний актив або прийняте зобов'язання впливають на прибуток або збиток (наприклад, у таких періодах, в яких визнаються витрати на амортизацію чи собівартість продажів). Проте, якщо суб'єкт господарювання очікує, що весь або частина збитку, визнаного в іншому сукупному доході, не буде відшкодовано в одному або кількох періодах, йому слід перекласифікувати у прибуток або збиток суму, відшкодування якої не очікується; б) суб'єкт господарювання виключає відповідні прибутки та збитки, які були визнані іншому сукупному доході відповідно до параграфа 95, та включає їх у первісну собівартість або в іншу балансову вартість активу чи зобов'язання.
МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»	
Класифікація нерухомості на інвестиційну нерухомість або нерухомість, зайняту власником (п. 14)	Суб'єкт господарювання розробляє відповідні критерії віднесення нерухомості до інвестиційної
Обрання моделі обліку до інвестиційної нерухомості (п. 30)	1) справедливої вартості; 2) собівартості
Строк корисного використання (п. 79)	Самостійно встановлюється суб'єктом господарювання. Щодо інвестиційної нерухомості, яка обліковується за собівартістю, підприємство може обрати самостійно ставку амортизації.
Методи нарахування амортизації при обліку інвестиційної нерухомості за собівартістю (п. 79 МСБО 40, п. 5. МСБО 16))	1) прямолінійний метод; 2) метод зменшення залишку; 3) метод суми одиниць продукції

Закінчення додатка 1 до теми 4

1	2
МСБО 41 «Сільське господарство»	
Первісне визнання біологічних активів (пп. 26-33)	1) за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж; 2) за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності
Строк корисного використання довгострокових біологічних активів (п. 54)	Визначається суб'єктом господарювання самостійно
Амортизація довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю (п. 54)	Суб'єкт господарювання самостійно визначає один із передбачених методів: а) прямолінійний метод; б) метод зменшення залишку; в) метод суми одиниць продукції
МСФЗ для МСП «Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств»	
Сфера застосування МСФЗ для МСП (п. 1.1)	Суб'єкт господарювання наводить характерні риси і характеристики, які дозволяють використовувати МСФЗ для МСП
Розкриття інформації (п. 10.1)	Суб'єкт господарювання описує методику обрання і застосування облікової політики згідно з МСФЗ для МСП
Подання інформації за МСФЗ для МСП (п. 10.6)	Суб'єкт господарювання обирає і застосовує облікову політику для складання і подання фінансових звітів. Однак керівництво може враховувати вимоги та інструкції повного пакету МСФЗ

Примітка. Додаток 1 до теми 4 підготували: Т. Гоголь, В. Гливенко, Т. Клименко, В. Лень, Ю. Перетятько, О. Сидоренко.

Додаток 2 *до теми* 4

Приклад оформлення наказу про політику бухгалтерського обліку підприємства

_____

(назва підприємства)

НАКАЗ №___

від «___»_____202_ року

м. Чернігів

Про політику бухгалтерського обліку

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та національними стандартами бухгалтерського обліку та з метою забезпечення єдиних методологічних принципів бухгалтерського обліку,

НАКАЗУЮ:

затвердити наступні політики:

І. Політика організації бухгалтерського обліку

1.1. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерією підприємства на чолі з головним бухгалтером.

1.2. Обов'язки головного бухгалтера визначаються посадовими інструкціями, розробленими відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (посадова інструкція додається).

1.3. Склад бухгалтерії встановлюється штатним розкладом, а обов'язки кожного працівника бухгалтерського підрозділу регламентується відповідними посадовими інструкціями (додаються).

1.4. Головному бухгалтеру Івановій Л. Б.:

—бухгалтерський облік вести за Національними стандартами бухгалтерського обліку;

—при введенні обліку застосовувати журнальну форму обліку, затверджену наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00 № 356 із застосуванням усіх класів рахунків;

—господарські операції підприємства відображати в бухгалтерському (фінансовому) обліку, ґрунтуючись на вимогах Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», НП(с)БО, інших нормативних актів України з питань бухгалтерського обліку і звітності.

—забезпечити незмінність відображення господарських операцій і оцінки майна на підставі НП(с)БО.

— бухгалтерський облік вести в автоматизованому режимі із застосуванням програми 1-С.

1.5. Затвердити робочий план рахунків з використанням рахунків 1-го, 2-го та 3-го порядку (додається).

1.6. Затвердити порядок ведення бухгалтерського обліку окремих господарських операцій та оцінки активів і зобов'язань (додається).

1.7. Затвердити форми самостійно створених підприємством облікових документів, застосування яких необхідно для накопичення та оброблення інформації з урахуванням організаційно-технологічних та виробничих особливостей підприємства (додаються).

1.8. Затвердити табель-графік документообігу (додається).

1.9. Покласти відповідальність за схоронність та видачу документів із архіву на заступника головного бухгалтера.

1.10. Покласти відповідальність на недопущення несанкціонованого доступу до облікованих даних на головного бухгалтера.

1.11. Надати право другого підпису на розпорядчих документах головному бухгалтеру та його заступнику.

ІІ. Облікова політика

2.1. За необоротними активами:

—ліквідаційну вартість необоротних матеріальних та нематеріальних активів прийняти рівною нулю;

—встановити верхню межу первісної вартості інших необоротних матеріальних активів у сумі 20 000 грн;

—амортизацію об'єктів основних засобів та нематеріальних активів для фінансового обліку нараховувати за прямолінійним методом;

—термін експлуатації основних засобів, що вводяться в експлуатацію, встановлюється експертною комісією підприємства за кожним об'єктом, з урахуванням строку його очікуваної експлуатації;

—нарахування амортизації бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів здійснювати в розмірі 50 % первісної вартості при передачі їх в експлуатацію і 50 % — при списанні з балансу;

—нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів, крім бібліотечних фондів та малоцінних необоротних матеріальних активів нараховувати за прямолінійним методом виходячи з мінімальних строків корисного використання, визначених Податковим кодексом України;

—затвердити наступні норми нарахування амортизації нематеріальних активів: програми для ПЕОМ — 50 % річних; права власності на бази даних — 25 % річних; права власності на винаходи — 10 % річних; на інші нематеріальні активи — за методом прискореного зменшення залишку за строками, які визначені у правовстановлюючих документа;

—робити в міру необхідності переоцінку (дооцінку й уцінку) основних засобів, нематеріальних активів, інших матеріальних необоротних активів до їхньої справедливої вартості, якщо їх балансова вартість відрізняється від справедливої на 20 % і більше. Справедливу вартість зазначених активів визначати на рівні вільних ринкових цін на аналогічні товари з урахуванням зносу об'єктів і додаткових вимог, викладених у НП(с)БО. Пропозиції щодо переоцінки активів подає постійно діюча інвентаризаційна комісія, а затверджує пропозиції керівник підприємства;

—акти та пропозиції експертної та постійно діючої інвентаризаційної комісії підприємства затверджуються наказом по підприємству.

2.2. За оборотними активами:

—витрати з придбання запасів (ТЗР), які неможливо врахувати у вартості конкретного найменування запасів, обліковувати на окремому субрахунку 200 «Транспортно-заготівельні витрати» за затвердженою номенклатурою витрат. Щомісячний розподіл ТЗР здійснювати відповідно до НП(с)БО 9;

—відповідно до НП(с)БО 9 при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінку їх здійснювати за методом середньозваженої собівартості відповідної одиниці запасів;

—встановити межу істотності для оприбуткування матеріалів на баланс у сумі 20 грн. Цінності придбані за ціною нижче цієї межі, можуть передаватись підзвітними особами для використання безпосередньо підрозділам без попереднього оприбуткування на складі;

—при передачі в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів їх вартість повністю списувати на витрати. З метою забезпечення схоронності зазначених предметів в експлуатації, враховувати їх на позабалансовому рахунку 073 «МШП, передані в експлуатацію» у розрізі відповідальних осіб протягом усього терміну експлуатації. Списання з позабалансового рахунку 073 оформляти актом;

—резерв сумнівних боргів нараховувати на залишок простроченої дебіторської заборгованості на дату балансу з застосуванням наступних коефіцієнтів:

—за заборгованістю строком до одного року — 0,3;

—за заборгованістю строком від одного до двох років — 0,6;

—за заборгованістю строком від двох до трьох років — 0,9;

—безнадійну дебіторську заборгованість із строком несплати понад три роки списувати за рахунок резерву сумнівних боргів на підставі акту річної інвентаризації простроченої дебіторської заборгованості затвердженого керівником підприємства;

—оцінку активів та зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами проводити згідно з НП(с)БО 23 за методом порівнюваної неконтрольованої ціни.

2.3. За зобов'язаннями:

—до резервного капіталу відраховувати 15 % прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства за річними результатами роботи до досягнення величини, визначеної статутом;

—щомісяця відраховувати до забезпечення оплати відпусток 12 % від нарахованої заробітної плати (розрахунок додається) та виплату річної винагороди за вислугу років у розмірі 22 % (розрахунок додається).

2.4. За доходами:

—дохід, пов'язаний із наданням послуг відображати за оцінкою ступеня завершеності операції з надання послуг за методом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат;

—дохід за операціями з пов'язаними сторонами відображати згідно з НП(с)БО 23 за методом порівнюваної неконтрольованої ціни;

2.5. За витратами:

—облік витрат здійснювати із застосуванням рахунків 8 класу;

—до постійних загальновиробничих витрат відносити:

—заробітну плату та інші виплати апарату управління виробничими підрозділами;

—нарахування на заробітну плату апарату управління виробничими підрозділами;

—витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги третіх осіб на утримання приміщень апарату управління виробничими підрозділами;

—витрати на ремонт і технічне обслуговування необоротних матеріальних активів виробничих підрозділів;

—амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення.

—визначити наступну нормальну виробничу потужність виробничих підрозділів:

—підрозділ 1 — 20 тис. людино-днів роботи;

—підрозділ 2 — 30 тис. людино-днів роботи;

—підрозділ 3 — 28 тис. людино-днів роботи.

—за базу для розподілу постійних загальновиробничих витрат прийняти прямі витрати виробничих підрозділів;

—фінансові витрати капіталізувати.

2.6. Закриття рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності» та класу 9 «Витрати діяльності» робити щомісяця. Закриття субрахунків рахунку 79 «Фінансові результати» робити щокварталу.

2.7. Щодо пов’язаних сторін

Відповідно до НП(с)БО 23 «Розкриття інформацій щодо пов’язаних осіб» затвердити перелік пов’язаних осіб:

— юридичні особи ПАТ «Жовтень», ПВАТ «Промінь»;

— фізичні особи: дружина директора, син директора, які володіють пакетом акцій 34 %;

— засновники, які володіють пакетом акцій 10 %: перелік засновників.

Оцінку активів і зобов’язань, операцій з такими особами здійснювати із застосуванням методу порівняльної неконтрольованої ціни, тобто ціна продажу (придбання) не нижче (вище) від ціни на аналогічну готову продукцію, яка реалізується (придбається) непов’язаним особам.

III. Політика податкових відносин

3.1. Прийняти загальну систему оподаткування податком на прибуток.

3.2. Окремо вести аналітичний облік нарахування амортизації за податковими правилами. Для нарахування податкової амортизації основних засобів і нематеріальних активів застосовувати мінімальні строки їх корисного використання згідно з Податковим кодексом України. Амортизацію бібліотечних фондів та малоцінних необоротних активів нараховувати 100 % при введенні в експлуатацію.

3.3. У зв’язку з недосягненням сукупного доходу 40 млн грн, Декларацію з податку на прибуток подавати без додатка Р1 «Різниці».

3.4. З податку на прибуток обрати річний податковий період.

3.5. Облік кожного податку, внеску, збору та обов’язкового платежу вести на окремих субрахунках бухгалтерського обліку.

3.6. Вести окремі відомості аналітичного обліку господарських операцій, які оподатковуються за різними ставками оподаткування податком на додану вартість та звільнених від оподаткування;

3.7. Вести окремі відомості аналітичного обліку за господарськими операціями, за якими встановлено ліміт включення до оподатковуваного доходу.

IV. Політика управлінського обліку

4.1. Відповідальність за ведення управлінського обліку покласти на економічну службу підприємства.

4.2. Відповідальність за складання і контроль за виконання кошторисів доходів і витрат покласти на головного економіста підприємства.

4.3. Затвердити форми внутрішньої звітності, застосування яких необхідно для накопичення та оброблення інформації з урахуванням організаційно-технологічних та виробничих особливостей підприємства для потреб управління підприємством (додаток 7).

4.4. Відповідальність за розробку внутрішньої звітності покласти на головного економіста, головного бухгалтера та керівників центрів відповідальності.

4.5. Внутрішню звітність для потреб управління подавати за призначенням у терміни зазначені в табель-графіку документообігу.

V. Порядок розподілу прибутку та дивідендна політика

5.1. Встановити порядок використання чистого прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства:

— фонд розвитку виробництва, науки і техніки — 25 %;
— фонд матеріального заохочення — 20 %;
— фонд соціального розвитку — 10 %;
— резервний фонд — 15 %;
— фонд виплати дивідендів — 30 %.

5.2. Використання коштів фондів здійснювати згідно з Положеннями про ці фонди, затвердженими наказом по підприємству від 10.10.200_ року та затверджених зборами учасників (Положення та кошториси додаються).

5.3. Метод визначення фонду дивідендів — змінний розмір.

5.4. Форма оплати дивідендів — грошова.

5.5. Розмір дивідендів на акцію — змінний.

VI. Інше

6.1. Зборам акціонерів звітність надавати за запитом у форматі затверджених форм фінансової звітності.

6.2. Контроль за виконанням даного наказу і координацію дій відділів і служб підприємства по його виконанню покласти на головного бухгалтера Іванову Л. Б.

6.3. Керівникам відділів і служб підприємства забезпечити виконання вимог цього наказу в частині, що їх стосуються.

6.4. Ознайомити з цим наказом керівників і спеціалістів згідно переліком (додається).

Директор _____ Л. П. Іванов

ДОКУМЕНТИ:

І. Звіт про реалізацію продукції

_____
(назва підприємства)

_____
(назва підрозділу)
за _____202__ р.

№ з.п.	Вид продукції	З початку року				За минулий місяць			
		План	Факт	±	%	План	Факт	±	%
1									
2									
	Разом								

Директор _____ Р. В. Кондратьєв

Головний бухгалтер _____ Г. В. Попова

Виконавець _____

ІІ. Звіт за заробітною платою

_____
(назва підприємства)

_____
(назва підрозділу)

за _____202__ р.

Місяці	Випуск продукції, тис. грн				Нарахування заробітної плати за відрядною формою, тис. грн					Нарахування зарплати погодинно, тис. грн			
	План	Факт	±	% до плану	План	За планом на фактичний випуск	Факт	±	% до плану	План	Факт	±	% до плану
Січень													
Лютий													
Березень													
Квітень													
Травень													
Червень													
Липень													
Серпень													
Вересень													
Жовтень													
Листопад													
Грудень													
Разом													

Директор _____ Р. В. Кондратьєв

Головний бухгалтер _____ Г. В. Попова

Виконавець _____

ІІІ. Накопичувальна відомість загальновиробничих витрат

_____
(назва підприємства)

_____
(назва підрозділу)

за _____202__ р.

Місяці	Постійні витрати								Змінні витрати					Разом
	Зарплата управлінцям	Відрахування на соціальні заходи	Утримання виробничих приміщень	Операційна оренда основних засобів	Амортизація основних засобів виробничого призначення	Амортизація нематеріальних активів виробничого призначення	Витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування обладнання цехів	Всього постійні витрати	Основна і додаткова заробітна плата допоміжного виробничого персоналу	Відрахування на соціальне страхування допоміжному виробничому персоналу	Витрати, пов’язані з енергозабезпеченням технологічного процесу	Витрати на водопостачання для технологічного процесу	Всього змінні витрати	
1														
2														
..														

Директор _____ Р. В. Кондратьєв

Головний бухгалтер _____ Г. В. Попова

Виконавець _____

IV. Звіт про витрати

_____
(назва підприємства)

_____
(назва підрозділу)

за _____202__ р.

Витрати	З початку року					За минулий місяць				
	План з початку року	План на фактичний випуск	Факт з початку року	±	%	План	План на фактич-ний випуск	Фак т	±	%
Матеріальні витрати										
Витрати на заробітну плату										
Відрахування на соціальне страхування										
Амортизація										
Інші операційні витрати										
РАЗОМ										

Директор _____ Р. В. Кондратьєв

Головний бухгалтер _____ Г. В. Попова

Виконавець _____

V. Відомість контролю витрат сировини і матеріалів

_____
(назва підприємства)

_____
(назва підрозділу)

за _____202__ р.

№ з.п.	Назва сировини і матеріалів	Норма на фактичний випуск			Фактично витрачено			± до норми	Відхилення	
		Кількість	Ціна	Сума	Кількість	Ціна	Сума		За рахунок кількості	За рахунок ціни
Основні матеріали										
	Разом									
Допоміжні матеріали										
	Разом									

Директор _____ Р. В. Кондратьєв

Головний бухгалтер _____ Г. В. Попова

Відповідальний виконавець _____

Тема 5.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОВГОСТРОКОВИХ АКТИВІВ

5.1. Сутність довгострокових активів, їх класифікація та нормативно-правове забезпечення

Довгострокові активи – матеріальні та нематеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі господарської діяльності більше ніж один рік.

Головними завданнями організації обліку довгострокових активів є:

— своєчасне оформлення первинних документів з обліку довгострокових активів;

— повне та достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку інформації про оцінку, переоцінку, надходження, переміщення та вибуття довгострокових активів;

— забезпечення контролю за збереженням кожного об'єкта довгострокових активів та його використання;

— забезпечення інформацією для складання фінансової, податкової та статистичної звітності про довгострокові активи.

Організація обліку довгострокових активів регламентується такими нормативними актами:

— Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI;

— НП(с)БО 7 «Основні засоби», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92;

— НП(с)БО 14 «Оренда», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181;

— НП(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № 617;

— НП(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 № 817;

— НП(с)БО 30 «Біологічні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790;

— НП(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 № 779;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561;

— Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 № 352;

— Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 № 732.

— Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879;

— Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291;

— Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291;

— іншими нормативно-правовими актами.

Визначення видів довгострокових необоротних активів наведено у відповідних національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Незавершені капітальні інвестиції – капітальні інвестиції в будівництво, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання об'єктів необоротних матеріальних активів, уведення яких в експлуатацію на дату балансу не відбулося.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). При цьому Податковий кодекс України встановлює додатковий критерій – нижню вартісну межу віднесення об'єктів до основних засобів (станом на 2021 рік ця межа становить 20 тис. грн).

Довгостроковий біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди та використовується в господарській діяльності підприємства понад один рік.

Довгострокові фінансові інвестиції – фінансові інвестиції на період більше як один рік, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Гудвіл (вартість ділової репутації) – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо.

Довгострокова дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Структура довгострокових активів наведена на рис. 5.1.

Рис. 5.1. Класифікація довгострокових активів

5.2. Загальні засади організації обліку основних засобів

Основний нормативний документ, який визначає методологічні засади формування інформації в бухгалтерському обліку підприємств про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи – НП(с)БО 7 «Основні засоби». Дія НП(с)БО 7 не поширюється на: бюджетні установи; підприємства, які ведуть облік за міжнародними стандартами; біологічні активи сільськогосподарських підприємств, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; на не відтворювані природні ресурси, особливості обліку яких визначаються іншими національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку; основні засоби, утримувані з метою продажу; інвестиційну нерухомість.

Документи для оформлення операцій із основними засобами затверджені наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.1995 № 352 (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Основні документи для обліку основних засобів та їх призначення

Форма документа	**Назва первинного документа**	**Призначення**
1	2	3
ОЗ-1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів	Для зарахування до складу основних засобів окремих об’єктів та при вводі їх в експлуатацію
ОЗ-2	Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів	Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації
ОЗ-3	Акт на списання основних засобів	Для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списання
ОЗ-4	Акт на списання автотранспортних засобів	Для оформлення списання автомобіля вантажного чи легкового, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації
ОЗ-5	Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини	Для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі підприємству. Застосовується будівельно-монтажними організаціями
ОЗ-6	Інвентарна картка обліку основних засобів	Для обліку всіх видів основних засобів, а також для групового обліку однотипних об’єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають те ж саме виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість
ОЗ-7	Опис інвентарних карток по обліку основних засобів	Для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів
ОЗ-8	Картка обліку руху основних засобів	Для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах при ручній обробці облікової документації

Закінчення *табл. 5.1*

1	2	3
ОЗ-9	Інвентарний список основних засобів	Для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах.
ОЗ-14	Розрахунок амортизації основних засобів	Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці промисловими підприємствами
ОЗ-15	Розрахунок амортизації основних засобів	Для визначення суми амортизації основних засобів, що належить до нарахування у звітному місяці будівельними організаціями
ОЗ-16	Розрахунок амортизації по автотранспорту	Для визначення сум амортизації автотранспортних засобів, що належать до нарахування у звітному місяці

При використанні підприємством журнально-ордерної форми обліку інформацію про наявність та рух необоротних активів накопичують у розділі 1 Журналу 4 за кредитом рахунків необоротних активів та нарахування зносу, а в розділі 2 – за дебетом їх рахунків. Крім того, до журналу 4 затверджено 3 відомості аналітичного обліку:

— Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій.

— Відомість 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій.

— Відомість 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

Важливим аспектом організації обліку є розробка щодо них політики бухгалтерського обліку. Організаційна частина політики бухгалтерського обліку щодо основних засобів має включати:

— перелік первинних документів первинного обліку та регістрів як затверджених офіційно, так і розроблених самостійно;

— робочий план рахунків бухгалтерського обліку має бути складений так, щоб була можливість отримувати інформацію з них для потреб формування фінансової і управлінської звітності та заповнення статей податкових декларацій;

— періодичність і строки проведення інвентаризацій, а для окремих об'єктів і обсяг щорічних обов'язкових інвентаризацій у межах, передбачених Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.

В обліковій політиці щодо основних засобів обов'язково визначають:

— методи нарахування амортизації основних засобів (прямолінійний; зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний; виробничий;

— вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Так, у разі встановлення вартісної межі для цих предметів у 20,0 тис. грн, усі необоротні матеріальні активи, які надійшли на підприємство після встановлення цього критерію і їхню вартість перевищує цю межу, зараховуються на баланс як основні засоби.

— поріг суттєвості для переоцінки основних засобів.

У розділі «Політика управлінського обліку» Політики бухгалтерського обліку передбачають форми управлінської звітності щодо основних засобів та строки її складання і подання відповідним за їх збереження і використання.

Важливим організаційним моментом обліку основних засобів є складання табель-графіка документообігу. Приклад табель-графіка документообігу наведено в додатку 1 до теми.

5.3. Організація обліку основних засобів

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Одиницею обліку основних засобів є окремий об'єкт – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; незавершені капітальні інвестиції; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин (компонентів), які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку окремим об'єктом основних засобів.

Підставою для зарахування на баланс основних засобів є Акт приймання-передачі (введення в експлуатацію) основних засобів, який складається в одному примірнику на кожний окремий об'єкт приймальною комісією, призначеною наказом керівника підприємства. Складання загального акту, що оформлює приймання декількох об'єктів основних засобів, допускається лише при обліку господарського інвентарю, інструмента, обладнання тощо, якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці. Акт, після оформлення, разом із технічною документацією на об'єкт основного засобу, передається до бухгалтерії підприємства, підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Після цього на об'єкт основного засобу заводиться інвентарна картка (за формою ОЗ-6). Реєструють інвентарну картку в Описі інвентарних карток з обліку основних засобів (форма ОЗ-7).

Оцінка об'єктів основних засобів, які зараховуються на баланс підприємства здійснюється відповідно до вимог НП(с)БО 7 «Основні засоби» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561 та залежить від способу їх надходження на підприємство (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Оцінка об'єкта основного засобу
залежно від способу його надходження на підприємство

Спосіб надходження	Оцінка
Придбання за плату	Первісна вартість
Самостійне виготовлення	Собівартість, яка визначається згідно з НП(с)БО 9 «Запаси» та НП(с)БО 16 «Витрати»
Придбані (побудовані) за рахунок бюджетних асигнувань	Визначається без суми непрямих податків та із зменшенням цільового фінансування і цільових надходжень
Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, яка погоджена засновниками (учасниками) підприємства
Безоплатно отримані	Справедлива вартість на дату отримання основного засобу
Обмін на подібний актив	Залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду
Обмін (або частковий обмін) на неподібний актив	Справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну
Переведення до основних засобів із оборотних активів, товарів, готової продукції	Собівартість, яка визначається згідно з вимогами НП(с)БО 9 «Запаси» та НП(с)БО 16 «Витрати»

При організації обліку розрізнять первісну, справедливу, ліквідаційну, залишкову, переоцінену та податкову вартість основного засобу.

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Згідно з НП(с)БО 7 первісна вартість основних засобів може складатися із таких витрат:

— суми, що сплачують постачальникам і підрядникам за устаткування, інструмент, інвентар та інші необоротні активи, за виконані проєктно-вишукувальні і будівельно-монтажні роботи (без непрямих податків);

— реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

— суми ввізного мита;

— суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

— витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;

— витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження і пуск основних засобів. Первісна вартість об'єкта основних засобів збільшується на попередньо оцінену суму витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, у випадках та порядку, визначеному законодавством, зокрема на суму оцінених витрат на рекультивацію порушених земельних ділянок шляхом створення забезпечення;

— інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість основних засобів також може збільшуватися на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Фінансові витрати не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок запозичень (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до НП(с)БО 31 «Фінансові витрати»).

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта основного засобу в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, включаються до складу витрат.

Приклад 5.1. ТОВ «Ясень» придбало токарний станок на суму 600,0 тис. грн з ПДВ у ТОВ «Сільмаш» за післяплатою. Доставку станка здійснила стороння організація ТОВ «Трансп» за 3600 грн з ПДВ. Витрати підприємства на побудову фундаменту і встановлення на місце експлуатації склали: матеріали — 8,0 тис. грн; заробітна плата — 4,0 тис. грн.

Бухгалтерські проводки до прикладу наведено в таблиці 5.3.

Таблиця 5.3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку, які виникають при придбанні об'єкта основного засобу

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума, грн
Відображені капітальні інвестиції в придбання необоротного активу в сумі без ПДВ	152	631	500 000
Відображено суму ПДВ	641	631	100 000
Збільшено капітальні інвестиції на суму доставки станка без ПДВ	152	631	3000
Відображено суму ПДВ	641	631	600
Сплачено із поточного рахунка за надані послуги з перевезення	631	311	3600
Сплачено ТОВ «Сільмаш» за станок із поточного рахунка	631	311	600
Нарахована працівникам заробітну плату за будівництво фундамент та встановлення станка	152	661	4000
Нарахування на зарплату на соціальне страхування (22 %)	152	651	880
Списані матеріали на будівництво фундаменту для станка	152	20х	8000
Введено в експлуатацію станок (500 0000 +3000 + 4000 + 880 + 8000)	104	631	515 880

Справедлива вартість – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Ліквідаційна вартість – сума (або вартість активів), яку можна отримати при ліквідації (реалізації) об'єкта після завершення строку корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією.

Залишкова вартість (балансова вартість) – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Переоцінена вартість – вартість скоригована внаслідок переоцінки у зв'язку з приведенням до справедливої вартості чи змін корисності.

Податкова вартість основного засобу – це за своєю суттю первісна вартість об'єкта основних засобів без коригувань на суми переоцінки у зв'язку з приведенням до справедливої вартості чи змін корисності.

Вибуття об'єкта основних засобів відбувається внаслідок: продажу, ліквідації, безоплатної передачі, нестачі, остаточного псування або інших причин невідповідності критеріям визнання активом. При продажу основних засобів обов'язково оформлюють форму ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів», а при списанні з балансу з інших причин – Акти списання форм ОЗ-3 чи ОЗ-4. Акти складаються у двох примірниках комісією, призначеною керівником підприємства. Один примірник акту передають до бухгалтерії, а другий — залишається особі, відповідальній за зберігання основних засобів. Акти на списання є також підставою для оприбуткування матеріальних цінностей, що залишилися в результаті списання (розбирання) основних засобів. Витрати по списанню основних засобів включають до інших операційних витрат.

У ряді випадків додатково до наведених документів необхідно до Актів на списання додати й інші документи, які обґрунтовують списання. Перелік таких документів залежно від обставин списання наведено в табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Підтверджувальні документи при вибутті основних засобів залежно від обставин

Обставина виведення із експлуатації основних засобів	**Підтверджувальний документ**
Крадіжка	Заява про кримінальне правопорушення, зареєстрована у єдиному реєстрі досудових розслідувань, копії процесуальних документів
Настання обставин непереборної сили (форс-мажор)	Сертифікат Торгово-промислової палати України
Пожежа	Акт про пожежу
Дорожньо-транспортна пригода	Страховий акт
Інші	Акт про технічний стан об'єкта, дозвільні документи на знос основних засобів, висновок експертної комісії про неможливість використання основного засобу в господарській діяльності

Якщо об’єкт основних засобів планується після дати балансу реалізувати, то згідно з НП(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» він має бути переведений до складу необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу (субрахунок 286).

Подальша оцінка таких об’єктів здійснюється відповідно до вимог НП(с)БО 9 «Запаси». Оформлюється таке переведення наказом (розпорядженням, постановою) по підприємству. Наказ може бути оформлений на підставі різних документі (пропозицій спеціалістів чи інвентаризаційної комісії, спеціально створеної для цієї мети комісії тощо). Дохід від реалізації таких активів враховують у складі інших операційних доходів (субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів».

У разі спонтанної реалізації основних засобів дохід враховують на субрахунку 746 «Інші доходи», а витрати – на субрахунку 976 «Списання необоротних активів».

Нестачі основних засобів списуються з балансу підприємства та відшкодовуються за рахунок винних осіб у розмірі, визначеному відповідно до законодавства. У разі якщо винні особи не встановлені, нестачі обліковують на позабалансовому рахунку до моменту встановлення винних осіб або закриття справи згідно із законодавством.

5.4. Організація переоцінки основних засобів та нематеріальних активів

Відповідно до п. 16 НП(с)БО 7 «Основні засоби» підприємство **може** переоцінювати об’єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об’єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об’єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їхня залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. При цьому для таких об’єктів, що продовжують використовуватися, обов’язково визначається ліквідаційна вартість.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо нарахування амортизації за ними здійснюється 50 % при введенні в експлуатацію та 50 % при вибутті, або 100 % при введенні в експлуатацію.

Отже, відповідно до НП(с)БО 7 **переоцінка основних засобів може бути обов’язковою, необов’язковою та забороненою** (рис. 5.2).

Щодо строків переоцінки основних засобів, то в НП(с)БО 7 вказано на дату балансу.

Слід зазначити, що ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 № 2658-III визначено, що **переоцінку основних засобів для цілей бухгалтерського обліку** та оподаткування майна згідно з законом**, мають здійснювати суб’єкти оціночної діяльності**. На відміну від українського законодавства в МСБО 16 «Основні засоби» вказується, що переоцінка земельних ділянок і будівель

«звичайно проводиться професійними оцінювачами». Тобто, категорична заборона на переоцінку основних засобів підприємством самостійно відсутня.

Переоцінка нематеріальних активів регламентується НП(с)БО 8 «Нематеріальні активи», відповідно до якого підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Рис. 5.2. Переоцінка основних засобів відповідно до НП(с)БО 7

Відмінності у вимогах національних стандартів до переоцінки основних засобів та нематеріальних активів наведені в табл. 5.5.

Таблиця 5.5

Відмінності у вимогах до переоцінки основних засобів та нематеріальних активів

Показники	Переоцінка основних засобів	Переоцінка нематеріальних активів
Обов'язковість першої переоцінки	необов'язкова	необов'язкова
Наявність активного ринку відповідних активів	необов'язкова	обов'язкова
Перевищення порогу суттєвості	обов'язкове	необов'язкове
Дата наступної переоцінки	дата балансу	щорічна переоцінка
Здійснення переоцінки	суб'єктом оціночної діяльності	може здійснюватись підприємством самостійно

Незважаючи на те, що переоцінку основних засобів мають здійснювати професійні оцінювачі, на підприємстві має бути інформація щодо справедливої вартості на дату балансу, якщо обліковою політикою визначена обов'язковість переоцінки та пороги суттєвості для окремих груп основних засобів. Обов'язок підготовки такої інформації до дати балансу може бути покладений на різні служби підприємства, а саме: маркетингу, заготівель, планово-економічну чи бухгалтерську. Якщо наявна суттєва інформація про необхідність переоцінки основних засобів, то на підприємстві готується внутрішній нормативний документ про проведення переоцінки та укладається договір з суб'єктом оціночної діяльності. Суб'єкти оціночної діяльності при переоцінці основних засобів керуються Національним стандартом № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.03 № 1440 та Національним стандартом № 2 «Оцінка нерухомого майна», затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.04 № 1442.

Слід зазначити, що укладанням договору з суб'єктом оціночної діяльності робота бухгалтерської служби з переоцінки не припиняється. Адже необхідно визначити групи основних засобів для переоцінки, перелік основних засобів, що входять у ці групи, та підготувати вихідні документи для переоцінки.

Стандартного документа про переоцінку основних засобів та нематеріальних активів нормативними документами не визначено. Результативним документом переоцінки може бути відомість переоцінки основних засобів чи нематеріальних активів (додаток 2 до теми 5).

На підставі відомості переоцінки основних засобів бухгалтер складає довідку (довідку-розрахунок), яка є підставою для відображення результатів переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку.

Можливі проведення за результатами переоцінки наведені в табл. 5.6.

Таблиця 5.6

Варіанти бухгалтерських проводок за результатами переоцінки відповідно до НП(с)БО 7

Результат поточної переоцінки	**Результат попередньої переоцінки**	**Сутність проводки**	**Дебет**	**Кредит**
1	2	3	4	5
Дооцінка*	—	На суму дооцінки первісної вартості	10	423
		На суму дооцінки зносу	423	131
Дооцінка	Дооцінка	На суму дооцінка первісної вартості	10	423
		На суму дооцінки зносу	423	131
Дооцінка	Уцінка	На суму поточної дооцінки, що не перевищує суму витрат від попередніх уцінок	10	746
		На суму поточної дооцінки первісної вартості, що перевищує суму витрат від попередніх уцінок	10	423
		На суму дооцінки зносу	423	131

Закінчення *табл. 5.6*

1	2	3	4	5
Уцінка	—	На суму уцінки первісної вартості	975	10
		На суму уцінки зносу	131	975
Уцінка	Уцінка	На суму уцінки первісної вартості	975	10
		На суму уцінки зносу	131	975
Уцінка	Дооцінка	На суму поточної уцінки, що не перевищує суми додаткового капіталу від попередньої дооцінки	423	10
		На суму поточної уцінки первісної вартості, що перевищує суму додаткового капіталу від попередніх дооцінок	975	10
		На суму уцінки зносу	131	975

* При дооцінці основних засобів з нульовою залишковою вартістю знос недооцінюється.

Крім записів результатів переоцінки, на рахунки бухгалтерського обліку (журнал 7 та журнал 4) слід зробити також відповідні записи в таких документах первинного обліку:

— формах ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку»;

— формі ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку ОЗ»;

— формі ОЗ-8 «Картка обліку руху ОЗ»;

— формі ОЗ-9 «Інвентарний список ОЗ (за місцем знаходження, експлуатації)».

Слід зазначити, що не у всіх вище перелічених документах передбачені рядки (графи) для відображення переоцінки, а тому місце таких записів у зазначених формах визначається самостійно.

5.5. Організація відображення в обліку зменшення корисності активів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(с)БО 28 «Зменшення корисності активів», згідно з яким **підприємство на дату річного балансу має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу.** Необхідність переглядати вартість активів обґрунтовується принципом обачності, згідно з яким активи підприємства не можна завищувати.

Про зменшення корисності активів можуть свідчити, зокрема, такі ознаки:

— зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось;

— застаріння або фізичне пошкодження активу;

— суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом;

— збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування активу;

— перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їхньою ринковою вартістю;

— суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства;

— інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

За наявності ознак зменшення корисності активу підприємство визначає суму очікуваного відшкодування активу. **Сума очікуваного відшкодування активу** – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

У результаті визначення суми очікуваного відшкодування у підприємства можуть виникнути **втрати від зменшення корисності** – сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У майбутньому може також виникнути ситуація, коли сума очікуваного відшкодування перевищує залишкову вартість активу. У такому разі виникають **вигоди від відновлення корисності. Вигоди від відновлення корисності відображають у сумах, які не перевищують відображених перед цим втрат від зменшення корисності.**

Суми очікуваного відшкодування активів визначають за **групами активів, які генерують грошові потоки,** під якими розуміють мінімальну групу активів, використання якої призводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

За своїм результатом зменшення корисності активу подібне до уцінки і стосується матеріальних та нематеріальних необоротних активів.

Організацію розрахунку суми очікуваного відшкодування активів здійснюють за такими етапами:

1) виділяють групи активів, які прямо генерують грошові потоки;

2) виділяють групи активів, які не можна прямо віднести до конкретних груп активів, що генерують грошові потоки;

3) розподіляють балансову вартість активів, які не можна прямо віднести до конкретних груп активів, що генерують грошові потоки на обґрунтованій та послідовній основі;

4) визначають чисті майбутні грошові потоки (доходи мінус витрати). **Майбутні грошові потоки від активу визначаються, виходячи з фінансових планів підприємства на період не більше п’яти років.** Якщо в підприємства є досвід визначення суми очікуваного відшкодування активу і наявні розрахунки, що свідчать про достовірність оцінки майбутніх грошових потоків, то така оцінка може визначатися на підставі фінансових планів підприємства, які охоплюють період більше п’яти років;

5) приводять чисті майбутні грошові потоки до теперішньої вартості. Ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсот-

ка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства. При визначенні ставки дисконту враховуються ризики, крім ризиків, що були враховані при визначенні майбутніх грошових потоків;

6) визначають можливу чисту вартість реалізації групи активів. Чиста вартість реалізації активу базується на цінах активного ринку за вирахуванням очікуваних витрат на реалізацію. До витрат на реалізацію належать витрати, які можна прямо пов'язати з продажем активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток. За відсутності активного ринку для конкретного активу його чиста вартість реалізації базується на наявній інформації про суму, яку підприємство може отримати за актив на дату річного балансу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами після вирахування витрат на його реалізацію;

7) порівнюють залишкову вартість групи активів, що генерує грошові потоки з їх чистою вартістю реалізації та теперішньою вартістю майбутніх грошових потоків від використання групи активів.

Загальна схема зменшення та відновлення корисності наведена на рис. 5.3.

Рис. 5.3. Порядок визначення зменшення та відновлення корисності

У НП(с)БО 28 не наводять усіх можливих баз розподілу активів, які не можна прямо віднести до конкретних груп, що генерують грошові потоки. До таких активів належать, наприклад, основні засоби, що використовуються в адміністративних цілях. У п. 21 лише вказується, що розподіл слід здійснювати на обґрунтованій та послідовній основі.

Отже, база розподілу обирається підприємством самостійно, виходячи з міркувань. Такою базою можуть бути дисконтовані доходи, дисконтовані витрати, чистий дисконтований дохід, розподіл на основі врахування зважених строків використання активів, що генерують грошові потоки (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Алгоритм визначення бази розподілу на основі врахування строків корисного використання конкретних засобів

№ з.п.	Найменування показника	Група А (об'єкти)			Разом по групі А	Група Б (об'єкти)			Разом по групі Б	Разом по групі А та Б
		1	2	3		4	5	6		
1.	Залишкова вартість, тис. грн	100	150	90	340	600	20	70	690	1030
2.	Залишок строку корисної експлуатації об'єкта	8	10	3	х	20	8	5	х	*
3.	Рядок 1 · ряд. 2	800	1500	270	2570	12000	160	350	12510	15080
4.	Коефіцієнт розподілу	х	х	х	0,17042*	х	х	х	0,82956**	1,0

* 2570 : 15080.

** 12510 : 15080.

При зменшенні чи відновленні корисності активів, що генерують грошові потоки, суми зменшення чи збільшення розподіляють за кожним об'єктом активів, які беруть участь у розрахунку, на пропорційній основі.

Втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами й відображаються проводкою **Д-т 972—К-т 13**, а вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом — проводка **Д-т 13—К-т 742**. При цьому слід зазначити, що на відміну від переоцінки основних засобів **зменшення корисності не вимагає залучення суб'єктів оціночної діяльності.**

Порівняння вимог до показників щодо переоцінки та зменшення (відновлення) корисності активів наведене в табл. 5.8.

Таблиця 5.8

Порівняння вимог до показників щодо переоцінки та зменшення (відновлення) корисності активів

№ з/п	Показники	НП(с)БО 7		НП(с)БО 28	
		Дооцінка	Уцінка	Збільшення корисності	Зменшення корисності
1	Справедлива вартість суттєво відрізняється від балансової	+	+	±	±
2.	Справедлива вартість не суттєво відрізняється від балансової	–	–	±	±
3	Дооцінка вище балансової вартості	+	х	–	х
4	Сума очікуваного відшкодування	–	–	+	+
5	Внутрішня вартість використання	–	–	+	+
6	Оцінка поза межами групи активів, що генерують грошові потоки	+	+	–	–

* Знак ± означає можливість.

5.6. Організація обліку ремонту та поліпшення основних засобів

У процесі здійснення господарської діяльності основні засоби втрачають свої експлуатаційні якості, а тому потребують підтримки їх у стані, придатному до використання або поліпшення (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція, модифікація тощо).

Крім НП(с)БО 7, при виконанні ремонтів та поліпшень основних засобів слід враховувати й вимоги інших нормативних документів (табл. 5.9).

Таблиця 5.9

Окремі нормативно-правові акти, які регулюють питання ремонту окремих видів основних засобів

Назва документа	Короткий зміст
Правила утримання жилих будинків та прибудинкових територій, затверджені наказом Держжитлокомунгоспу України від 17.05.2005 № 6	Правила визначають порядок надання послуг з утримання будинків і прибудинкових територій, в тому числі здійснення поточного і капітального ремонту та реконструкції
Примірний перелік послуг з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій та послуг з ремонту приміщень, будинків, споруд, затверджені наказом Держжитлокомунгоспу України від 10.08.2004 № 150	Наведено перелік робіт з ремонту будинків і споруд та прибудинкових територій, які відносяться до капітального
Лист Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 15.07.2009 № 9/9-1056	Наведено роз'яснення щодо віднесення ремонтно-будівельних робіт до капітального чи поточного ремонту
Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Мінтрансу України від 30.03.98 № 102	Визначає порядок проведення технічного обслуговування і ремонту дорожніх транспортних засобів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373	Наводиться рекомендації щодо розмежування технічного обслуговування, поточних і капітальних ремонтів (у т. ч. з посиланням на нормативні документи)
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 № 561	Наводяться ознаки, за якими визначається модернізація основних засобів

Рішення про характер і ознаки здійснюваних підприємством робіт, тобто, чи спрямовані вони на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигід, чи здійснюються вони для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання, приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Рішення оформлюється внутрішнім нормативним документом.

Для підтвердження доцільності здійснення ремонту створюється спеціальна комісія, до складу якої можуть входити: фахівці підприємства (майстер, інженер тощо), бухгалтер, представник підприємства, який виготовив основний засіб, сторонні залучені фахівці. Комісія проводить огляд об'єкта основного засобу та складає відомість дефектів (акт дефектів), яка складається в довільній формі із зазначенням:

— найменування виду об'єкта основних засобів, який потребує ремонту та його характеристика;

— опису дефектів;

— витрачання ремонтних матеріалів із зазначенням кількості та вартості таких матеріалів;

— загальної вартості ремонту;

— підписів уповноважених осіб.

Підприємство має право розробити власну форму дефектного акту і затвердити її внутрішнім нормативним документом.

Для деяких видів об'єктів основних засобів для зазначення дефектів існують типові форми:

— форма М-17 «Акт №__ про виявлені дефекти устаткування» (затверджена наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 № 193);

— форма ВЗСГ-6 «Відомість дефектів на ремонт машини» (наведена у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених Наказом Мінагрополітики України від 21.12.2007 № 929;

— дефектний акт на дефекти житла, об'єктів соціальної сфери, комунального призначення та благоустрою, наведений у додатку до Листа Держбуду України та Держжитлокомунгоспу України від 24.02.2005 № 7/8-134, № 4/3-260.

Приймання закінчених робіт із ремонту й поліпшення основних засобів оформлюється Актом приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів. Акт складається в одному екземплярі, якщо ремонт або поліпшення здійснювалося власними силами та у двох примірниках – якщо сторонння організація. Крім підписів виконавця та замовника робіт, Акт обов'язково підписується головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства чи уповноваженими на те особами. До технічного паспорта відповідного об'єкта основних засобів вносяться необхідні зміни до характеристики об'єкта, пов'язані із капітальним ремонтом, реконструкцією та модернізацією.

Витрати на технічне обслуговування та поточний ремонт списують на відповідні рахунки витрат, а на поліпшення (модернізацію) – капіталізують і збільшують вартість відповідних об'єктів.

При здійсненні робіт з поліпшення об'єктів основних засобів можуть бути отримані матеріальні цінності, які оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена, зважаючи на вартість подібних запасів за їх наявності у підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до використання.

5.7. Організація обліку інвестиційної нерухомості

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності визначені у НП(с)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Згідно з цим НП(с)БО **інвестиційна нерухомість —** власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Нерухомість, яка утримується з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях, належить до операційної.

У НП(с)БО 32 визначено перелік активів, які з метою бухгалтерського обліку не вважаються інвестиційною нерухомістю, зокрема:

— операційна нерухомість, а також нерухомість, що утримується для використання у майбутньому як операційна нерухомість;

— нерухомість, що утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;

— нерухомість, що будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

— нерухомість, що перебуває в процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;

— нерухомість, що надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Інвестиційна нерухомість визнається за дотримання таких умов: існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому від її використання економічні вигоди у вигляді орендних платежів та/або збільшення власного капіталу; первісна вартість інвестиційної нерухомості може бути достовірно визначена.

Обліковують інвестиційну нерухомість на субрахунку 100 «Інвестиційна нерухомість» з виділенням інвестиційної нерухомості, що обліковується за справедливою вартістю, та такої, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення.

Амортизація нараховується лише на інвестиційну нерухомість, яка обліковується за первісною вартістю.

Переоцінюватись на дату балансу може лише інвестиційна нерухомість, що обліковується за справедливою вартістю.

Для первинного обліку інвестиційної нерухомості використовують ті ж самі форми первинної документації, що й для основних засобів.

5.8. Організація обліку інших необоротних матеріальних активів

Облік інших необоротних матеріальних активів регулюється НП(с)БО 7 «Основні засоби». Згідно з цим стандартом і**нші необоротні матеріальні активи** – матеріальні активи, строк корисного використання (експлуатації) яких становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік) та які не включені до складу основних засобів.

Узагальнюється інформація про наявність і рух інших необоротних матеріальних активів на рахунку 11 »Інші необоротні матеріальні активи» та субрахунках до нього. Аналітичний облік ведуть за інвентарними об'єктами, їхніми видами, місцями експлуатації, матеріально-відповідальними особами.

У НП(с)БО 7 зазначено про можливість підприємства встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів (субрахунок 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»). Податковим кодексом України для цих предметів установлена межа вартості 20 тис. грн.

Переоцінка інших необоротних матеріальних активів, які перебувають у використанні (експлуатації), не проводиться.

Згідно з НП(с)БО 7, амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним або виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися також:

— у першому місяці використання об'єкта — в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, — у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

— у першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості.

Для податкових цілей амортизація нараховується за методами, зазначеними у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Якщо для цілей бухгалтерського обліку строки корисного використання об'єктів зі складу інших необоротних матеріальних активів визначаються підприємством самостійно з урахуванням отримання майбутніх економічних вигід, то для цілей оподаткування Податковим кодексом України встановлені мінімальні строки (табл. 5.10).

У Політиці бухгалтерського обліку підприємства в його організаційній частині щодо інших необоротних матеріальних активів має бути зазначено:

— у робочому плані рахунків — рахунки і субрахунки, які забезпечують отримання щодо них інформації для зовнішньої та внутрішньої звітності;

— перелік первинних документів щодо їх оприбуткування та руху;

— частоту та обсяг проведення інвентаризації.

У розділі «Облікова політика» зазначають:

— строки служби інших необоротних матеріальних активів;

— методи нарахування амортизації.

Таблиця 5.10

Мінімально допустимі строки амортизації інших необоротних активів (крім випадку застосування виробничого методу нарахування амортизації) з метою оподаткування

Група необоротних активів	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 10 – бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	—
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	—
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

У розділі «Облікова політика щодо податкових відносин (оподаткування)» зазначаються, як мінімум, прийняті строки служби для оподаткування та методи нарахування амортизації (якщо вони відмінні від прийнятих для цілей бухгалтерського обліку).

5.9. Організація обліку нематеріальних активів

Типові форми первинного обліку об’єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732 (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Призначення первинних документів з обліку нематеріальних активів

Форма документа	Назва первинного документа	Призначення
НА-1	Акт введення в господарський оборот об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення операцій із введення в господарський оборот і використання окремих придбаних (створених) об’єктів права інтелектуальної власності
НА-2	Інвентарна картка обліку об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для аналітичного обліку об’єктів права інтелектуальної власності, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та умовами використання об’єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній за їх використання особі
НА-3	Акт вибуття (ліквідації) об’єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення вибуття об’єктів прав інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів при їх списанні (ліквідації)
НА-4	Інвентаризаційний опис об’єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів	Для оформлення даних інвентаризації

Специфічні (юридичні) документи, які підтверджують право власності на об'єкт нематеріального активу наведені в таблиці 5.12.

Таблиця 5.12

Юридичні документи, які засвідчують право володіння (користуванням) об'єктом нематеріального активу

Об'єкт нематеріального активу	Назва документа
Права користування природними ресурсами	Лісорубний та лісовий квиток; спеціальний дозвіл на користування надрами тощо
Права користування майном	Державний акт на право: приватної власності на землю, колективної власності на землю, власності на землю, постійного користування землею; договір оренди тощо
Права на об'єкти промислової власності	Патент на винахід, патент на промисловий зразок; топографія інтегральної схеми; патент на корисну модель; патент на сорт рослин, свідоцтво про авторство на сорти рослин тощо
Права на комерційні позначення	Свідоцтво на фірмове найменування, свідоцтво на знак для товарів та послуг; свідоцтво на торговельну марку
Авторське право та суміжні з ним права	Свідоцтво про реєстрацію авторського права на твір тощо

При журнально-ордерній формі обліку інформація щодо наявності та руху нематеріальних активів систематизується у журнал 4 та Відомостях 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій і 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів.

В обліковій політиці щодо нематеріальних активів повинні бути відображені елементи, наведені в табл. 5.13.

Таблиця 5.13

Елементи облікової політики щодо нематеріальних активів

Елемент Наказу	Альтернатива вибору
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	Один із методів, якщо умови отримання майбутніх економічних вигід можна визначити: — прямолінійний (якщо майбутні економічні вигоди визначити неможливо); — зменшення залишкової вартості, — прискореного зменшення залишкової вартості; — кумулятивний; — виробничий.
Термін корисного використання нематеріальних активів	Встановлюються підприємством самостійно

Для обліку нематеріальних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарський операцій підприємств і організацій призначений рахунок 12 «Нематеріальні активи». Групування нематеріальних активів за рахунком 12 наведено в табл. 5.14.

Таблиця 5.14

Групування нематеріальних активів на рахунку 12 «Нематеріальні активи»

Субрахунок та його назва	**Види нематеріальних активів**
121 «Права користування природними ресурсами»	Права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо
122 «Права користування майном»	Право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо
123 «Права на комерційні позначення»	Знаки для товарів і послуг, комерційні (фірмові) найменування тощо
124 «Права на об'єкти промислової власності»	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау тощо
125 «Авторське право та суміжні з ним права»	Право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо
127 «Інші нематеріальні активи»	Права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв право на використання вигід від скорочення викидів парникових газів тощо

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за групами, які визначені в таблиці 5.14.

Субрахунки можуть деталізуватись. Наприклад, субрахунок 122 »Право користуванням майном» можна деталізувати: 122.1 »Права користування земельними ділянками»; 122.2 »Права користування будівлями» тощо.

Придбаний або отриманий об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс підприємства за одночасного дотримання таких умов:

підприємство здійснює його контроль;

— існує імовірність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із його використанням;

— його вартість може бути достовірно визначена.

У разі отримання нематеріального активу в результаті власної розробки, його зараховують на баланс, якщо підприємство має:

— намір, технічну можливість та ресурси для доведення об'єкта нематеріальних активів до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;

— можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання об'єкта нематеріальних активів;

— інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою об'єкта.

Якщо об'єкт нематеріальних активів не відповідає вказаним вище критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням (створенням), визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені, витрати на:

— дослідження;

— підготовку і перепідготовку кадрів;

— рекламу та просування продукції на ринку;

— створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;

— підвищення ділової репутації підприємства, передплату (придбання) видань, створення торгових марок (товарних знаків).

Важливим моментом організації обліку нематеріальних активів є їх оцінка при оприбуткуванні, яка залежить від способу надходження на підприємство (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Оцінка об'єкта нематеріального активу залежно від способу його надходження

Спосіб надходження	**Оцінка**
1	2
Придбання за плату	Первісна вартість включає: ціну (вартість) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мито, непрямі податки, які не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням.
Самостійне створення	Первісна вартість включає: прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього об'єкта та доведенням його до стану, придатного для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, збір за подання заявки про реєстрацію об'єкта права інтелектуальної власності, збір за публікацію відомостей про видачу свідоцтва, патенту, сплата державного мита за видачу свідоцтва, патенту тощо).
Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, яка погоджена засновниками (учасниками) підприємства з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням і доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.
Безоплатно отримані	Справедлива вартість на дату отримання з урахуванням мита, непрямих податків (якщо вони не підлягають відшкодуванню) та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його отриманням та доведенням до стану, у якому цей об'єкт придатний для використання за призначенням. Справедлива вартість об'єкта нематеріальних активів дорівнює поточній ринковій вартості, а за відсутності такої вартості – оціночній вартості, яку підприємство сплатило б за цей об'єкт у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами виходячи з наявної інформації. Такою інформацією може бути, зокрема, експертна оцінка суб'єкта оціночної діяльності.

Закінчення табл. 5.15

1	2
Обмін на подібний актив	Залишкова вартість переданого об'єкта нематеріальних активів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта нематеріальних активів, отриманого в обмін на подібний актив, є його справедлива вартість із включенням різниці між залишковою та справедливою вартістю до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.
Обмін (або частковий обмін) на неподібний актив	Справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.
У результаті об'єднання підприємств	Справедлива вартість

Витрати на придбання, створення та удосконалення об'єктів нематеріальних активів капіталізуються на субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок, на дату балансу можуть переоцінюватись за справедливою вартістю, якщо їх балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої. При переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу переоцінюють й інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку). Пропозиції щодо переоцінки нематеріальних активів можуть робити після аналізу ринку спеціалісти підприємства, спеціально створені для переоцінки комісії, інвентаризаційна комісія тощо. Підставою для відображення в бухгалтерському обліку переоцінки є внутрішній розпорядчий документ підприємства.

5.10. Нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів

Типові форми первинної облікової документації з нарахування амортизації затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.1995 № 352 «Про затвердження типових форм первинного обліку», а саме:

— ОЗ-14 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для промислових підприємств);

— ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів» (для будівельних організацій);

— ОЗ-16 «Розрахунок амортизації по автотранспорту».

Згідно з НП(с)БО 7 «Основні засоби» строк корисного використання (експлуатації) об'єкта і методи нарахування амортизації встановлюються підприємством у його розпорядчому документі, який переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигід від його використання.

Податковим кодексом України для основних засобів та інших необоротних активів встановлені мінімальні строки корисного використання (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів

Групи	**Мінімально допустимі строки корисного використання, років**
група 1 — земельні ділянки	-
група 2 — капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 — будівлі	20
Споруди	15
передавальні пристрої	10
група 4 — машини та обладнання	5
з них: електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в т. ч. стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 20000 грн	2
група 5 — транспортні засоби	5
група 6 — інструменти, прилади, інвентар, меблі	4
група 7 — тварини	6
група 8 — багаторічні насадження	10
група 9 — інші основні засоби	12
група 10 — бібліотечні фонди, збереження Національного архівного фонду України	—
група 11 — малоцінні необоротні матеріальні активи	—
група 13 — природні ресурси	—
група 14 — інвентарна тара	6
група 15 — предмети прокату	5
група 16 — довгострокові біологічні активи	7

* Джерело: складено на основі пп. 138.3.3 Податкового кодексу України.

При визначенні строку корисного використання основних засобів та інших необоротних активів враховують: очікуваний строк використання об'єкта з урахуванням його потужності або продуктивності; очікуваний фізичний і моральний знос у період експлуатації; правові та інші обмеження щодо строків використання об'єкта тощо.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням методів, визначених п. 26 НП(с)БО 7, характеристика яких наведена в таблиці 5.17.

Таблиця 5.17

Характеристика методів нарахування амортизації основних засобів

Метод нарахування амортизації	Характеристика методу нарахування амортизації
Прямолінійний метод	Річна сума амортизації визначається шляхом діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів
Метод зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об’єкта, і подвоюється
Кумулятивний метод	Річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання
Виробничий метод	Місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об’єкта основних засобів

Джерело: складено на основі п. 26 НП(с)БО 7 «Основні засоби».

При цьому суб’єкт господарювання самостійно обирає метод нарахування амортизації, враховуючи очікуваний спосіб отримання економічних вигід від його використання.

У бухгалтерському обліку нарахування амортизації проводять щомісяця за кожним об’єктом, який підлягає амортизації. З метою оподаткування амортизація не нараховується за період невикористання (експлуатації) основних засобів у господарській діяльності у зв’язку з їх консервацією. Приклади розрахунку амортизації за різними методами наведені в табл. 5.18.

Слід зауважити, що при нарахуванні амортизації за перший рік за методом зменшення залишкової вартості, визначену суму амортизації ділять на 12 та множать на кількість місяців корисної експлуатації у цьому році. Для визначення суми амортизації за наступні роки сума нарахованої амортизації віднімається від первісної вартості об’єкта й за формулою розраховується сума амортизації у наступні роки. Такий самий підхід до нарахування амортизації застосовується при розрахунку сум амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості (див. Лист Мінфіну від 25.06.2001 № 053-2989).

Таблиця 5.18

Приклади розрахунку бухгалтерських норм амортизації основних засобів

Метод нарахування амортизації	**Сума амортизації за *i*-й рік**	**Додаткові показники**	**Приклад розрахунку**
Вихідні дані: *ПВ* – 100 000 грн, *ЛВ* – 10 000 грн, *Т* – 5 років, $Q_з$ – 18 000 т, $Q_м$ – 500 т			
Прямолінійний	$A_р = \frac{ВНА}{Т}$	$ВНА = ПВ - ЛВ$	$ВНА$ = 100 000 – 10 000 = 90 000, $A_р$ = 90 000 : 5 = 18 000 грн
Зменшення залишкової вартості	$A_р = ЗВ\ (ПВ) \cdot Н_а$	$H_а = 1 - \sqrt[T]{\frac{ЛВ}{ПВ}}$	$H_а = 1 - \sqrt[5]{\frac{10000}{100000}} = 0{,}369043$, A_1=100000 · 0,369043 = 36904,27, A_2 = (100000 – 36904,27) ×· × 0,369043 = 23285,02, A_3 = (100000 – 36904,27 – 23285,02)× × 0,369043 = 14691,85 і т. д.
Прискореного зменшення залишкової вартості	$A_р = ЗВ\ (ПВ) \cdot Н_а$	$H_а = \frac{2}{Т}$	$H_а = \frac{2}{5} = 0{,}4$, A_1 = 100000 · 0,4 = 40000, A_2 = (100000 – 40000) · 0,4 = 24000, A_3 = (100000 – 40000 – 24000) · 0,4 = = 14400 і т. д.
Кумулятивний	$A_р = ВНА \cdot к_i$	$ВНА = ПВ - ЛВ$ $к_i = \frac{Т - (i-1)}{\sum_{1-i} i}$	$ВНА$ =100000 – 10000 = 90000 $к_1 = \frac{5-(1-1)}{5+4+3+2+1} = \frac{5}{15}$, $к_2 = \frac{5-(2-1)}{5+4+3+2+1} = \frac{4}{15}$, $к_3 = \frac{5-(3-1)}{5+4+3+2+1} = \frac{3}{15}$, $A1$ = 90 000 · 5/15= 30 000, A_2 = 90 000 · 4/15 = 24 000, A_3 = 90 000 · 3/15 = 18 000 і т. д.
Виробничий	$A_м = Q_м \cdot Н_а$	$H_а = \frac{ВНА}{Q_з}$	$ВНА$ =100000 – 10000 = 90000, $H_а = \frac{90000}{18000} = 5$, $A_м$ = 500 · 5 = 2500.
Умовні позначення у формулах: ***ПВ*** – первісна вартість; ***ЛВ*** – ліквідаційна вартість; ***ВНА*** – вартість для нарахування амортизації; ***ЗВ*** – залишкова вартість на початок року; ***Т*** – кількість років очікуваного корисного використання; $Q_з$ – очікуваний обсяг виробництва продукції (послуг) з використанням об'єкта основних засобів; $Q_м$ – фактичний обсяг виробництва продукції (послуг) з використанням об'єкта основних засобів за місяць; $Н_а$ – річна норма нарахування амортизації (коефіцієнт); $к_i$ –кумулятивний коефіцієнт для *i*-го року; $A_р$ – річна норма амортизації; $A_м$ – місячна норма амортизації; A_i – норма амортизації за *i*-й рік.			

Джерело: Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. / за ред. В.С. Леня. 4-те вид. Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. С. 169-170. Авторами оновлено цифровий матеріал.

Припиняється нарахування амортизації, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію. У разі застосування виробничого методу, нарахування амортизації припиняється з дати, що настає за датою вибуття об'єкта основних засобів.

Суму нарахованої амортизації всі підприємства/установи відображають збільшенням суми витрат підприємства і зносу основних засобів.

Нарахування амортизації нематеріальних активів

Амортизації підлягають лише нематеріальні активи з визначеним підприємством строком корисного використання. При визначенні строків корисного використання об'єктів нематеріальних активів враховують: передбачуваний моральний знос; правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання; очікуваний спосіб використання; залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства.

Для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (табл. 5.19).

Таблиця 5.19

Строки нарахування амортизації нематеріальних активів

Групи	Строк дії права користування
група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа
група 4 – права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (баз даних), фонограми, відеограми, передач (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Джерело: складено на основі пп. 138.3.4 Податкового кодексу України.

Якщо у правовстановлюючому документі не встановлено строку дії права користування нематеріального активу, такий строк визначається платником податку самостійно, але не може становити менше двох та більше 10 років.

Щодо нематеріальних активів як у бухгалтерському обліку, так і для податкових цілей, підприємство, з урахуванням умов отримання майбутніх економічних вигід, самостійно обирає метод нарахування амортизації із зазначених у НП(с)БО 7 «Основні засоби». У разі неможливості врахування умов отримання майбутніх економічних вигід, амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання нематеріального активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигід, то термін його корисного використання та метод амортизації переглядаються в кінці звітного року. Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання в кінці кожного року також оцінюються на наявність ознак невизначеності обмеження строку їх корисного використання та за відсутності таких ознак підприємством установлюється строк корисного використання таких нематеріальних активів.

5.11. Організація обліку орендних операцій

Відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності регулюється НП(с)БО 14 «Оренда», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 № 181. Згідно з цим Стандартом **під орендою розуміється** угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. Розрізняють операційну та фінансову оренду.

Фінансова оренда – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних із правом користування та володіння активом.

Операційна оренда – оренда інша, ніж фінансова.

У НП(с)БО 14 «Оренда» наводиться перелік умов, виконання хоча б однієї із яких дозволяє класифікувати оренду як операційну або фінансову (рис. 5.4).

У системі господарських відносин, основні засоби можуть передаватися (надходити) за договором лізингу. Оренда та лізинг різняться між собою з юридичної точки зору, проте мають однаковий економічний зміст. Тому, згідно з принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності превалювання сутності над формою у бухгалтерському обліку лізингова операція буде відображатися як оренда (фінансова чи операційна).

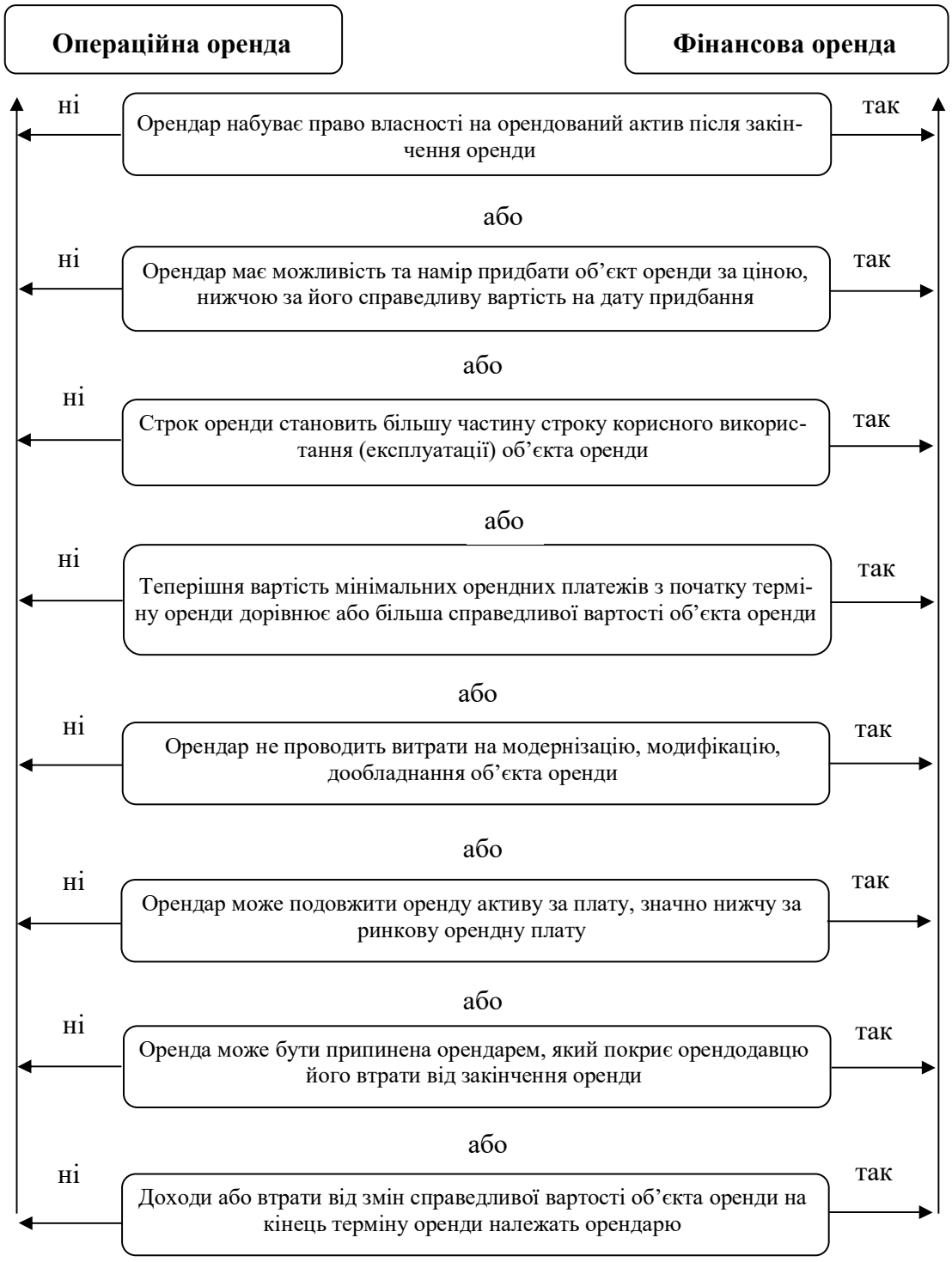


Рис. 5.4. Алгоритм поділу оренди на фінансову та операційну для цілей бухгалтерського обліку за НП(с)БО 14 «Оренда»

Організація обліку фінансової оренди

Документальне оформлення надходження на підприємство та поліпшення (модернізації) об'єкта фінансової оренди наведено на рис. 5.5.

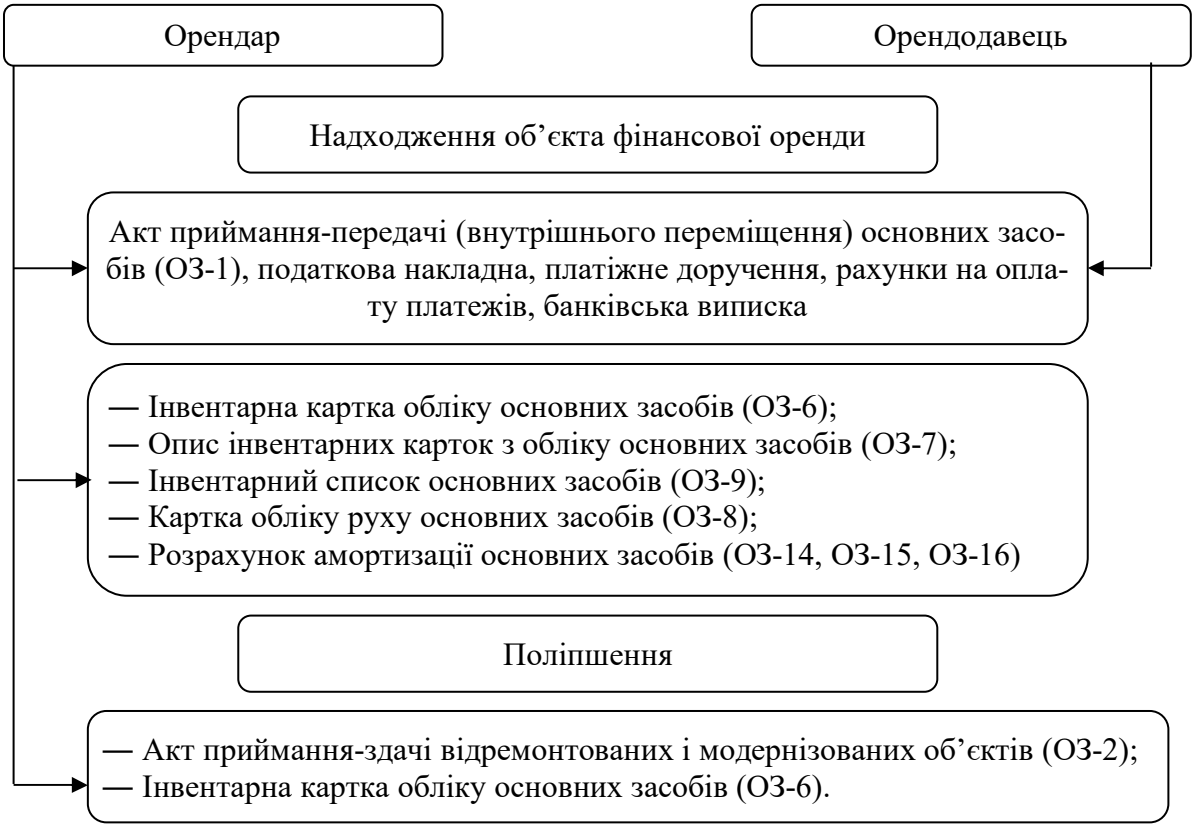


Рис. 5.5. Документальне оформлення фінансової оренди при надходженні та поліпшенні

Порядок оцінки об’єкта фінансової оренди наведено в табл. 5.20.

Таблиця 5.20

Оцінка об’єкта оренди в орендодавця згідно з НП(с)БО 14

Об’єкт оренди придбано для подальшої передачі орендарю
Дебіторська заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню, з визнанням іншого доходу (доходу від реалізації необоротних активів). Одночасно залишкова вартість об’єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця з відображенням у складі інших витрат (собівартості реалізованих необоротних активів)
Об’єкт оренди був у складі основних засобів орендодавця
Відповідно до НП(с)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
Орендодавець — виробник об’єкта оренди
Дебіторська заборгованість в сумі визнаного доходу (виручки) від реалізації готової продукції і теперішньої вартості негарантованої ліквідаційної вартості

Орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об’єкт одночасно як актив і зобов’язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів.

На отриманий об’єкт у фінансову оренду орендар нараховує амортизацію за методами, які визначені у НП(с)БО 7 «Основні засоби». Періодом очікуваного використання об’єкта фінансової оренди є строк корисного ви-

користання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротший з двох періодів – строк оренди або строк корисного використання об'єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об'єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено).

Орендар може здійснювати поліпшення орендованого основного засобу, за умови, що це передбачено договором фінансової оренди. Затрати, які будуть приводити до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, будуть відображатися орендарем як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Мінімальні орендні платежі – платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для ***орендаря*** – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для ***орендодавця*** **–** на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання, якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Орендна ставка відсотка – ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди. При цьому початком строку оренди є дата, що настала раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Якщо в угоді про фінансову оренду не вказана орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості суми мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Мінімальні орендні платежі включають у себе за суттю теперішню вартість об'єкта фінансової оренди та відсотки за відстрочення платежу, які у орендаря визнаються фінансовими витратами, а у орендодавця — фінансовими доходами, Порядок розмежування в орендних платежах цих сум залежить від періоду сплати орендних платежів.

Орендні платежі сплачуються на початку звітного періоду:

$$\text{ТВА}=\text{А}\cdot\left[1+\left(1-\frac{1}{(1+i)^{n-1}}\right):i\right]. \qquad (5.1)$$

Орендні платежі сплачуються наприкінці звітного періоду:

$$\text{ТВА}=\text{А}\cdot\left[\left(1-\frac{1}{(1+i)^n}\right):i\right], \qquad (5.2)$$

де ТВА — теперішня вартість мінімальних орендних платежів;

А — сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно;

i — орендна ставка відсотка;

n — кількість періодів, за які сплачується орендна плата і нараховуються відсотки.

Приклад 5.2. Орендодавець 1 січня 2015 року передав орендарю обладнання за договором оренди на 5 років. Справедлива вартість обладнання становить 209 343 грн (дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів). Річна орендна ставка відсотка становить 20 %. Мінімальні орендні платежі сплачуються один раз на рік наприкінці періоду.

Для розрахунку мінімального орендного платежу застосовуємо формулу (5.2).

$$209343=\text{А}\cdot\left[\left(1-\frac{1}{(1+0,2)^5}\right):0,2\right].$$

Отримуємо А = 70 000 грн.

Далі розподіляємо суми мінімального орендного платежу на фінансовий дохід та відшкодування вартості майна за алгоритмом, наведеним у табл. 5.21.

Таблиця 5.21

Розрахунок фінансового доходу в складі орендного платежу в орендодавця

Дата	Орендні платежі			Залишок заборгованості орендодавця на кінець року
	Мінімальна сума орендних платежів	Фінансовий дохід	За обладнання	
01.01.2015	–	–	–	209 343,00
31.12.2015	70 000,00	41 868,60*	28 131,40**	181 211,60***
31.12.2016	70 000,00	36 242,32	33 757,68	147 453,92
31.12.2017	70 000,00	29 490,79	40 509,21	106 944,71
31.12.2018	70 000,00	21 388,94	48 611,06	58 333,65
31.12.2019	70 000,00	11 666,35	58 333,65	0,00
Всього	350 000,00	140 657,00	209 343,00	

*Визначається як добуток залишку заборгованості орендаря на попередню дату платежу та орендної ставки відсотка за період: 41 868,60 = 209 343,00 · 0,2.

**Визначається як різниця між сумою орендного платежу та фінансового доходу: 28 131,40 = 70 000,00 – 41 868,60.

***Визначається як різниця між залишком заборгованості орендодавця та відшкодування вартості обладнання: 181 211,60 = 209 343,00 – 28 131,40.

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку у орендодавця та орендаря до прикладу 5.2 наведена в табл. 5.22.

Таблиця 5.22

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку до прикладу 5.2

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
В орендодавця			
Передане обладнання у фінансову оренду в сумі мінімальних орендних платежів за вирахуванням фінансового доходу	181	712	209 343,00
Відображено податок на додану вартість	712	641	34 890,50
Рахунок доходу закрито на фінансовий результат	712	793	174 452,50
Списано собівартість обладнання (умовно)	943	286	100 000,00
Рахунок собівартості закрито на фінансовий результат	791	943	100 000,00
Нарахований платіж за устаткування	361	181	28 131,40
Сплачено орендарем лізинговий платіж	311	361	28 131,40
Визначено фінансовий дохід орендодавця	373	732	41 868,60
Рахунок доходу закрито на фінансовий результат	732	792	41 868,60
Отримано фінансовий дохід	311	373	41 868,60
В орендаря			
Відображені капітальні інвестиції	152	531	174 452,50
Відображено податок на додану вартість	641	531	34 890,50
Оприбутковано об’єкт фінансової оренди на баланс	104	152	174 452,50
Відображено поточна заборгованість за довгостроковими зобов’язаннями (що підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу)	531	611	70 000,00
Нарахований обов’язковий платіж за відшкодування вартості обладнання	611	631	28131,40
Нараховані відсотки за користуванням обладнання	952	684	41868,60
Перерахована суму мінімального орендного платежу в сумі відшкодування вартості обладнання	631	311	28131,40
Перерахована суму мінімального орендного платежу в сумі нарахованих відсотків	684	311	41868,60
Рахунок витрат закрито на фінансовий результат	792	952	41868,60

*Бухгалтерські проведення з 6 по 10 повторюються щороку протягом дії орендного договору з відображенням сум із розрахунку.

**Бухгалтерські проведення з 4 по 9 повторюються щороку протягом дії орендного договору з відображенням сум із розрахунку.

Підставою для відображення розподілених сум на рахунках бухгалтерського обліку є розрахунок та оформлена на його основі бухгалтерська довідка.

Облік операційної оренди

При операційній оренді право власності на орендований основний засіб не переходить від орендодавця до орендаря. Орендований об’єкт обліковується на балансі орендодавця. В орендаря об’єкт операційної оренди обліковують на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною в угоді про оренду. Факт передачі-отримання

орендованого об'єкта засвідчується Актом приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів за формою ОЗ-1. Згідно з Листом Міністерства фінансів України «Щодо документального оформлення господарських операцій» від 22.08.2017 № 35210-07/23-3364/2658 для підтвердження здійснення орендних платежів складається Акт наданих послуг. Доходи орендаря відображають на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», а витрати — на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Орендар платежі за оренду відображає на рахунках витрат діяльності (23, 91-94 тощо). Підставою для відображення витрат в обліку орендаря є Акт наданих послуг. Поточний ремонт і технічне обслуговування об'єкта операційної оренди здійснюється, як правило, за рахунок орендаря і витрати на них обліковують на відповідних рахунках витрат.

Укладеним договором операційної оренди може бути передбачена можливість поліпшень (модернізації) об'єкта операційної оренди орендарем за його рахунок або орендодавця. При поліпшенні за рахунок орендодавця у орендаря відображають витрати з надання послуг, а їх надання оформлюють Актом надання послуг. У орендодавця такі витрати капіталізують.

При поліпшенні об'єкта операційної оренди за власний рахунок орендодавця витрати капіталізують (накопичують на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». Після завершення модернізації оприбутковують віртуальний об'єкт на субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи» і далі за ним нараховують амортизацію за прийнятим на підприємстві для такого об'єкта методом.

5.12. Організація обліку довгострокових фінансових інвестицій

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності визначені НП(с)БО 12 »Фінансові інвестиції».

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про інвестиційну діяльність» інвестиціями є всі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті якої створюється прибуток (дохід) та/або досягається соціальний та екологічний ефект.

Основними завданнями з організації обліку фінансових інвестицій є:

— класифікація за різними ознаками з метою правильного відображення на рахунках бухгалтерського обліку;

— належне документальне оформлення їх руху;

— дотримання при їх обліку прийнятої щодо них облікової політики;

— проведення належної оцінки на дату балансу.

У таблиці 5.23 наведена класифікація інвестицій за різними ознаками.

Відповідно до п. 4 НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти», фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Таблиця 5.23

Характеристика інвестицій за класифікаційними ознаками

Класифікаційна ознака	Види та характеристика
Залежно від терміну перебування як активів підприємства	**довгострокові фінансові інвестиції** – фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент. Відображаються у складі необоротних активів Балансу (Звіту про фінансовий стан); **поточні фінансові інвестиції** – фінансові інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (крім інвестицій, які є еквівалентами грошових коштів), а також сума довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Відображаються у складі оборотних активів Балансу (Звіту про фінансовий стан)
Залежно від об'єктів інвестування	**інвестиції в інструменти капіталу** (акції, частки в капіталі, відмінні від акцій, паї); **інвестиції в боргові інструменти** (облігації та подібні); **інвестиції в похідні інструменти**
Залежно від мети придбання інвестиції	**для перепродажу;** **для утримання до погашення (боргові інструменти);** **для утримання безстроково (інструменти капіталу)**
Залежно від рівня впливу інвестора на підприємство	**інвестиції в асоційовані підприємства;** **інвестиції в дочірні підприємства;** **інвестиції в спільну діяльність**

Джерело: Волянюк І. Фінансові інвестиції: особливості обліку. *Вісник. Офіційно про податки.* 2017. № 45(949). 1 грудня. URL: http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006471-finansovi-investitsiyi-osoblivosti-obliku.

На оцінку інвестицій при придбанні впливає спосіб їх придбання (табл. 5.24).

Таблиця 5.24

Особливості визначення собівартості фінансових інвестицій залежно від способу їх придбання

Спосіб придбання фінансових інвестицій	Особливості визначення собівартості фінансових інвестицій
Шляхом придбання за грошові кошти	визначається як сума грошових коштів, що підлягає сплаті, та витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням фінансової інвестиції
Шляхом обміну на цінні папери власної емісії	визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів
Шляхом обміну на інші активи	визначається за справедливою вартістю цих активів

Джерело: складено на основі пп. 4-6 НП(с)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Отримані безоплатно довгострокові фінансові інвестиції первісно оцінюються за вартістю, вказаною в супровідних документах, а якщо вартість не вказана – за справедливою вартістю. При цьому збільшується додатковий капітал (субрахунок 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»).

НП(с)БО 12 визначено, що фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Сума збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Спосіб оцінки фінансової інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства на дату балансу залежить від мети інвестора щодо використання такої інвестиції, здатності отримувати інвестором кошти від інвестиції, а також можливості визначення її справедливої вартості (табл. 5.25).

Таблиця 5.25

Особливості оцінки фінансових інвестицій на дату балансу згідно з НП(с)БО 12

Умови оцінки	Особливості оцінки фінансових інвестицій
Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо (п. 9)	Відображаються на дату балансу за їхньою собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції. Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображаються у складі інших витрат з одночасним зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій
Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (п. 10)	Відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно
Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) (п. 11)	Відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, тобто з урахуванням змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування

Узагальнюється інформація про довгострокові фінансові інвестиції на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», який має субрахунки:

— 141 «Інвестиції пов’язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

— 142 «Інші інвестиції пов’язаним сторонам»;

— 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

Аналітичний облік фінансових інвестицій ведуть за їх видами, об’єктами інвестування, територіями тощо залежно від потреб отримання інформації для зовнішньої звітності та управління.

Фінансові інвестиції, які обліковуються **за методом участі** в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об’єктом інвестування (рис. 5.6).

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об’єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об’єкта інвестування

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об’єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об’єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від’ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю

Рис. 5.6. Відображення в обліку змін балансової вартості фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі

Основні бухгалтерські проведення щодо відображення в обліку збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі представлено в таблиці 5.26.

Таблиця 5.26

Бухгалтерські проведення щодо відображення в обліку збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі

Зміст господарських операцій	**Кореспонденція рахунків**	
	Дебет	**Кредит**
Відображення збільшення балансової вартості фінансових інвестицій за рахунок: — чистого прибутку	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 »Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»
— збільшення капіталу в дооцінках	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	411 »Дооцінка (уцінка) основних засобів»
Відображення зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату нарахування інвестицій	373 »Розрахунки за нарахованими доходами»	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»

Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення (зокрема облігації), на дату балансу відображаються за амортизованою собівартістю. При цьому амортизується сума дисконту або премії, які є різницею між собівартістю та вартістю погашення протягом періоду з дати придбання до дати погашення. Використовується метод ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Ефективна ставка відсотка *($E_{св}$)* розраховується за формулою:

$$E_{св} = \frac{(Н_в \cdot Ф_с) + (Н_в - Ц_п) : Т}{(Ц_п + Н_в) : 2},$$

де $Н_в$ – номінальна вартість цінного паперу, що підлягає погашенню;

$Ц_п$ – ціна придбання цінного паперу;

$Ф_с$ – фіксована ставка відсотка (коеф.);

$Н_в \cdot Ф_с$ – номінальна сума відсотка;

$(Н_в – Ц_п)$ – дисконт, якщо $Н_в > Ц_п$; премія, якщо $Н_в < Ц_п$;

$Т$ – строк від дати придбання до дати погашення (кількість виплат).

Виплата відсотка може здійснюватися щомісяця, щоквартально чи щорічно, тому і фіксована ставка відсотка встановлюється на такий же період.

Приклад 5.3. Підприємство 01.01.2017 придбало облігації номінальною вартістю 60 тис. грн за 55 тис. грн, тобто дисконт становив 5,0 тис. грн (60 – 55). Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена у 20 % річних. Дата погашення облігацій відбудеться через 4 роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно наприкінці року, його номінальна сума становить 12,0 тис. грн (60 · 0,2). Розрахунок амортизації дисконту наведено в табл. 5.27.

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(60000 \cdot 0,2) + (60000 - 55000) : 4}{(55000 + 60000) : 2} \approx 23,4\% .$$

Таблиця 5.27

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 – гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
01.01.2017	х	х	х	55 000
31.12.2017	12 000	12 870*	870	55 870
31.12.2018	12 000	13 073	1073	56 943
31.12.2019	12 000	13 324	1324	58 267
31.12.2020	12 000	13 733	1733**	60 000
х	х	х	5000	х

*Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.
**Залишкова сума амортизації списується в останній рік її нарахування.

Розглянемо приклад обліку фінансових інвестицій за методом участі в капіталі на основі методичних рекомендацій, наведених у додатку 2 до НП(с)БО 12.

Приклад 5.4. Підприємство «Альфа» придбало 02 січня 2020 року частку (35 %) у власному капіталі підприємства «Бета» за 6 500 тис. грн. Підприємство «Альфа» веде облік інвестицій в асоційоване підприємство «Бета» за методом участі в капіталі. Відомості щодо статей власного капіталу підприємства «Бета» наведені в таблиці 5.28.

Таблиця 5.28

Дані щодо вартості та зміни основних складових власного капіталу асоційованого підприємства «Бета» в звітному році (тис. грн)

Статті власного капіталу	Код рядка	На 01.01.2020	На 31.12.2020	Зміни у власному капіталі
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	10 000	10 000	-
Капітал у дооцінках	1405	3 000	3 600*	+600
Резервний капітал	1415	2 500	2 500**	-
Нерозподілений прибуток	1420	1 200	1 800	+600
Усього за розділом І	1495	16 700	17 900	+1 200

* Зростання власного капіталу відбулося за рахунок дооцінки вартості необоротних активів.

**Станом на 31.12.2020 у складі нерозподіленого прибутку прибуток від реалізації товарів підприємству «Альфа» становить 100 тис. грн, при цьому вказані товари протягом 2020 року підприємством «Альфа» не були реалізовані.

За 2020 рік чистий прибуток асоційованого підприємства становив 1100 тис. грн, а сума нарахованих дивідендів – 500 тис. грн.

У таблиці 5.29 наведено розрахунок вартості фінансової інвестиції підприємства «Альфа» в асоційоване підприємство «Бета» та порядок відображення вказаної операції в бухгалтерському обліку за методом участі в капіталі.

Таблиця 5.29

Відображення в обліку операції щодо фінансової інвестиції підприємства «Альфа» в асоційоване підприємство «Бета» за методом участі в капіталі

Показники	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	дебет	кредит	
Балансова вартість фінансової інвестиції станом на 01.01.2020	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	х	6500
Частка інвестора в чистому прибутку за 2020 рік: [(1 100 – 100) × 0,35]	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	721 »Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»	350
Частка інвестора в дивідендах [500 × 35%]	373 »Розрахунки за нарахованими доходами»	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	175
Частка інвестора в сумі збільшення власного капіталу [600 × 35%]	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	41 »Капітал у дооцінках»	210
Балансова вартість фінансової інвестиції станом на 31.12.2020 р.	141 »Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»	х	6885

Отже, вартість фінансової інвестиції підприємства «Альфа» в асоційоване підприємство «Бета», яка відображається в обліку за методом участі в капіталі, становить 6 885 тис. грн.

5.13. Організація обліку довгострокових векселів одержаних

Згідно з Законом України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV, **вексель** – цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику векселя (векселедержателю).

Законом України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 № 2374-III ст. 4 визначено, що:

— видавати переказні і прості векселі можна лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги, за виключенням фінансових банківських векселів, векселів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб та фінансових казначейських векселів;

— на момент видачі переказного векселя особа, зазначена у векселі як трасат, або векселедавець простого векселя повинна мати перед трасантом та/або особою, якій чи за наказом якої повинен бути здійснений платіж, зобов'язання, сума якого має бути не меншою, ніж сума платежу за векселем;

— умова щодо проведення розрахунків із застосуванням векселів обов'язково відображається у відповідному договорі, який укладається в

письмовій формі. У разі видачі (передачі) векселя відповідно до договору припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором і виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем.

За порушення вищезазначених умов на юридичну особу векселедавця (за переказним векселем – трасанта) накладається штраф у розмірі від 400 до 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Векселі складаються на бланках, форми яких затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 17.11.2004 № 470. Бланки мають відповідний ступінь захисту від підроблення. Заповнений вексель повинен мати обов'язкові реквізити, перелік яких наведено в табл. 5.30.

Законом України «Про обіг векселів в Україні» визначено, що не можна використовувати вексель для сплати внесків до статутного капіталу господарських товариств (ст. 12).

Довгострокові векселі одержані обліковують на однойменному субрахунку 182. Аналітичний облік ведуть за кожним дебітором. За використання журнально-ордерної форми обліку інформація про наявність та рух векселів накопичується в журналах 1, 2, 3, 7. До журналу 3 ведуть Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів (форма 3.4).

Таблиця 5.30

Обов'язкові реквізити для простого та переказного векселя

Простий вексель	**Переказний вексель**
найменування — «вексель»	найменування — «вексель»
просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму	просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму
—	просту і нічим не обумовлену пропозицію сплатити певну суму
зазначення строку платежу	зазначення строку платежу
зазначення місця, в якому повинен здійснюватись платіж;	зазначення місця, в якому повинен здійснюватись платіж;
—	найменування того, хто повинен платити (платника)
найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;	найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;
дату і місце складання векселя;	дату і місце складання векселя;
підпис того, хто видає документ (векселедавця).	підпис того, хто видає документ (векселедавця).

Згідно з пп. 189.7 Податкового кодексу України при визначенні бази оподаткування податком на додану вартість, у разі застосування процентного векселя, база оподаткування збільшується на суму процентів, але не зменшується на суму дисконту, якщо вексель передається за вартістю, яка нижче за номінал.

Якщо отримання довгострокового векселя не пов'язане із заборгованістю за будь-якою товарною операцією, то він ідентифікується як актив, утримуваний підприємством з метою збільшення прибутку. У такому випадку його обліковують на рахунку 14 »Довгострокові фінансові інвестиції».

5.14. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Охарактеризуйте нормативно-правове забезпечення організації обліку довгострокових активів.

2. Наведіть класифікацію довгострокових активів.

3. Визначте порядок оцінки та визнання основних засобів в бухгалтерському обліку.

4. Який порядок формування первісної вартості основних засобів?

5. Охарактеризуйте порядок документального оформлення придбання та вибуття основних засобів.

6. Яким чином відбувається оцінка та визнання нематеріальних активів у бухгалтерському обліку?

7. Яка інформація про основні засоби має бути відображена в обліковій політиці щодо основних засобів?

8. Наведіть особливості формування доходів і витрат від операцій фінансової оренди у орендаря та орендодавця.

9. Як обліковують операційну оренду в орендодавця та орендаря?

10. Наведіть алгоритм розрахунку орендних платежів при фінансовій оренді.

11. Які умови переоцінки та оцінки основних засобів?

12. Яким чином відображається зменшення корисності основних засобів у бухгалтерському обліку?

13. У чому полягають переваги та недоліки застосування кожного з методів нарахування амортизації основних засобів?

14. Охарактеризуйте порядок нарахування амортизації нематеріальних активів.

15. Охарактеризуйте первинні та юридичні документи для оформлення операцій із нематеріальними активами.

16. Як визначається первісна вартість довгострокових фінансових інвестицій?

17. Як відображається в обліку збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій за методом участі в капіталі?

18. На якому рахунку ведеться облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості?

19. Які витрати включає первісна вартість малоцінних необоротних матеріальних активів у разі їх придбання?

20. Як визначається справедлива вартість інвестиційної нерухомості?

21. Розкрийте організацію обліку амортизації основних засобів.

22. Як організовують облік ремонтів основних засобів?

23. Розкрийте порядок організації переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

24. У чому полягає різниця між поняттями ремонт і модернізація основних засобів?

25. Перелічіть основні нормативні акти, якими слід керуватись при організації обліку нематеріальних активів.

5.15. Тести

1. Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року називаються:

а) основними засобами;

б) запасами;

в) грошовими коштами.

2. Основні засоби, які надходять до статутного капіталу оцінюються за:

а) собівартістю;

б) залишковою вартістю;

в) справедливою вартістю, яка погоджена учасниками підприємства.

3. Сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату, є:

а) первісною вартість;

б) переоціненою вартістю;

в) справедливою вартістю.

4. При запланованій реалізації об'єкта основного засобу дохід від його реалізації буде відображено на субрахунку:

а) 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

б) 719 «Інші доходи від операційної діяльності»;

в) 746 «Інші доходи»

5. Поріг суттєвості при переоцінці основних засобів затверджується:

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

б) НП(с)БО 7 «Основні засоби»;

в) обліковою політикою підприємства.

6. Витрати на проведений капітальний ремонт призводять до:

а) збільшення витрат діяльності;

б) збільшення первісної вартості таких об'єктів.

7. Право на корисні моделі обліковується на субрахунку:

а) 124 «Права на об'єкти промислової власності»;

б) 125 «Авторське право та суміжні з ним права»;

в) 127 «Інші нематеріальні активи».

8. Які витрати не включаються до первісної вартості МНМА:

а) витрати зі страхування ризиків доставки МНМА;

б) відсотки за кредит, який наданий банківською установою для придбання об'єкта МНМА;

в) витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження МНМА;

г) суми ввізного мита.

9. У разі придбання інвестиційної нерухомості на умовах відстрочки платежу, її первісною вартістю визнається:

а) сума витрат на її створення;

б) найменша з двох оцінок: справедлива вартість активу чи теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів, обчисленої за ринковою ставкою відсотка;

в) ціна відповідно до договору.

10. Сума зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відображається як:

а) інші витрати операційної діяльності;

б) втрати від участі в капіталі;

в) фінансові витрати.

11. Які методи амортизації може застосувати орендар до об'єкта при фінансовій оренді:

а) при фінансовій оренді не нараховується амортизація;

б) один із методів, визначених у НП(с)БО 7 «Основні засоби»;

в) один із методів, визначених у НП(с)БО 7 «Основні засоби», погоджений із орендодавцем.

12. Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів згідно з НП(с)БО 7 може здійснюватися:

а) прямолінійним методом або методом прискореного зменшення залишкової вартості;

б) тільки кумулятивним методом;

в) прямолінійним або виробничим методом;

г) виробничим методом або методом зменшення залишкової вартості.

13. Який метод нарахування амортизації доцільно використовувати підприємству, коли продуктивність обладнання, що амортизується, в перші роки експлуатації значно вища, ніж у наступні:

а) виробничий метод;

б) метод зменшення залишкової вартості;

в) кумулятивний метод;

г) метод прискореного зменшення залишкової вартості.

14. Якщо отримання майбутніх економічних вигід від користування нематеріальним активом не очікується, підприємство має обрати щодо нього метод нарахування амортизації:

а) зменшення залишкової вартості;

б) кумулятивний;

в) прямолінійний;

г) прискореного зменшення залишкової вартості.

15. У разі, коли орендар не набуває право власності на орендований актив після закінчення терміну оренду, то така оренда називається:

а) фінансовою;

б) операційною.

16. Орендований об’єкт основних засобів при операційній оренді оприбутковується на рахунок:

а) 10 «Основні засоби»;

б) 15 «Капітальні інвестиції»

в) 01 «Орендовані необоротні активи»

17. Сума збільшення (зменшення) балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу відображається у складі:

а) інших доходів або інших витрат;

б) інших доходів або витрат операційної діяльності;

в) інших фінансових доходів або витрат;

г) доходу або втрат від участі в капіталі.

18. Фінансові інвестиції, які утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу:

а) за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, тобто з урахуванням змін загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування;

б) за їхньою собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції;

в) за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій.

19. Згідно з чинним законодавством, платіж за векселем на території України здійснюється:

а) у готівковій або безготівковій формі;

б) тільки в безготівковій формі;

в) тільки в готівковій формі.

20. Якщо отримання довгострокового векселя не пов’язане із заборгованістю за будь-якою товарною операцією, то він обліковується як:

а) довгострокові векселі одержані;

б) капітальні інвестиції;

в) довгострокові фінансові інвестиції.

21. Не підлягають включенню до первісної вартості основних засобів:

а) мито;

б) податковий кредит;

в) витрати з реєстрації.

22. Не враховують ліквідаційну вартість основних засобів при застосуванні такого методу нарахування амортизації:

а) прискореного зменшення залишкової вартості;

б) кумулятивний;

в) зменшення залишкової вартості.

23. Вартісний критерій для малоцінних необоротних матеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку встановлюється:

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

б) обліковою політикою підприємства;

в) наказами Міністерства фінансів України;

г) Податковим кодексом України.

24. Витрати на ремонт основних засобів включають:

а) до операційних витрат;

б) на збільшення вартості об’єкта, що ремонтується;

в) відносять на зменшення власного капіталу.

25. При оцінці довгострокових фінансових інвестицій, які підлягають погашенню, ефективну ставку відсотка визначають:

а) діленням премії чи дисконту на кількість років, що залишилися до її погашення;

б) діленням річної суми відсотків на середню собівартість інвестиції;

в) діленням дисконту або (премії) на середню величину між вартістю придбання та вартістю погашення;

г) діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов’язання) та вартості її погашення.

Додаток 1 *до теми* 5

Приклад табель-графіка документообігу з обліку основних засобів

№ з.п.	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в регістрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) ОЗ	ОЗ-1	Приймання або передача основних засобів	Комісія	Керівник підприємства*	Внутрішнє переміщення — 2 шт.: в бухгалтерію та здавачу Безкоштовна передача — 2 шт.: підприємству передавачу та підприємству одержувачу При купівлі — 3 шт.: 2 шт. підприємству здавачу — 1 одержувачу	На дату приймання	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	3 роки після ліквідації основних засобів
2	Акт приймання здачі відремонтованих, реконструйованих об'єктів	ОЗ-2	При прийнятті відремонтованих, реконструйованих об'єктів ОЗ	Особа, яка уповноважена прийняти об'єкт	Керівник підприємства*	Власними силами — 1 шт. Сторонніми організаціями — 2 шт.: 1 — на підприємстві, 1— підприємству, що виконує ремонт.	На дату приймання	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомості 4,1—4.3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	

Джерело. Частково перероблено з джерела Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / за ред. і науковим керівництвом Леня В. С. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. С. 250-252.

Продовження додатка 1 до теми 5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
3	Акт списання основних засобів	ОЗ-3	При списанні	Комісія	Керівник підприємства*	Комісією підприємства у 2 примірниках: 1 примірник акта передають до бухгалтерії, 2 залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання	На день списання	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
4	Акт на списання автотранспортних засобів	ОЗ-4	При списанні	Комісія	Керівник підприємства*	Комісією підприємства у 2 примірниках: 1 примірник акта передають до бухгалтерії, 2 залишається у особи, відповідальної за зберігання основних засобів та є підставою для здачі на склад запчастин, що залишилися в результаті їх списання	На день списання	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
5	«Акт № про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»	ОЗ-5	При установці, пуску та демонтаж будівельних машин	Представником машинопрокатної бази та будівельної дільниці, що експлуатує будівельні машини та механізми.	Керівник підприємства*	У двох примірниках: 1 — представнику машинопрокатної бази, 2 — будівельній дільниці, що експлуатує будівельні машини та механізми	На момент запуску	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	

Продовження додатка 1 до теми 5

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6	«Інвентарна картка обліку основних засобів»	ОЗ-6	При вводі в експлуатації	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Головний бухгалтер	1 примірник в бухгалтерії	За фактом настання події, наступного дня після затвердження	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
7	«Опис інвентарних карток по обліку основних засобів»	ОЗ-7	За появі нових інвентарних карток	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Головний бухгалтер	1 примірник в бухгалтерії	Не рідше 1 разу квартал	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Журнал 3 Відомість 3,2 Журнал 4 Відомість 4,1 Відомість 4,2 Відомість 4,3	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	3 роки
8	«Картка обліку руху основних засобів»	ОЗ-8	За наявності руху ОЗ		Керівник підприємства*	1 примірник в бухгалтерії	За фактом руху ОЗ	Не рідше 1 разу квартал	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	3 роки
9	«Інвентарний список основних засобів»	ОЗ-9	Приймання або передача основних засобів		Керівник підприємства*	1 примірник в бухгалтерії	За фактом руху ОЗ			Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
10	«Розрахунок амортизації основних засобів (для промислових підприємств)»	ОЗ-14	Знос ОЗ		Керівник підприємства*	1 примірник в бухгалтерії	1 раз в місяць			Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
11	«Розрахунок амортизації основних засобів»	ОЗ-15	Знос ОЗ		Керівник підприємства*	1 примірник в бухгалтерії	1 раз в місяць			Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	
12	«Розрахунок амортизації по автотранспорту»	ОЗ-16	Знос ОЗ		Керівник підприємства*	1 примірник в бухгалтерії	1 раз в місяць			Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку необоротних активів	

* Може також підтверджуватися іншою уповноваженою на це особою.

Додаток 2 до теми 5

Відомість переоцінки основних засобів

_____

(підприємство)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ | | | | | | | | |

ВІДОМІСТЬ ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

станом на __ _____ 20___ р.

№ з.п.	Інвентарний № об'єкта	Інвентарна картка №	Найменування об'єкта	Вартість до переоцінки, грн			Справедлива вартість, грн	Індекс переоцінки	Переоцінена вартість, грн			Результат переоцінки (±), грн			Результат попередньої дооцінки, грн
				первісна	знос	залишкова			первісна	знос	залишкова	первісна	знос	залишкова	
	I. Земельні ділянки														
	II. Будівлі														

Тема 6.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ТА ПОТОЧНИХ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

6.1. Запаси та поточні фінансові інвестиції як складова оборотних активів: сутність, мета та завдання організації обліку

Поняття та склад оборотних активів розкриті в НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно з цим стандартом під оборотними активами розуміють – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

До оборотних активів належать: запаси; поточні біологічні активи; дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; гроші та їх еквіваленти; витрати майбутніх періодів; інші оборотні активи. Класифікація оборотних активів наведена на рис. 6.1.

Згідно з НП(с)БО 9 **запаси — активи, які:**

— утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

— перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

— утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для підприємств, які зобов'язані використовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, визначення поняття запасів наведено в МСБО 2 «Запаси», згідно з яким **запаси – це активи, які:**

а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;

б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;

в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Згідно із НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти», **фінансові інвестиції** – активи, які утримуються підприємством для збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора. До поточних фінансових інвестицій відносять інвестиції зі строком погашення з дати балансу до 12 місяців.

Метою бухгалтерського обліку запасів та поточних фінансових інвестицій є надання повної, правдивої та неупередженої інформації зацікавленим користувачам щодо складу, розміру та причин руху таких оборотних активів.

Рис. 6.1. Класифікація оборотних активів відповідно до НП(с)БО 1 та Інструкції до плану рахунків № 291

Завданнями організації та ведення обліку запасів і поточних фінансових інвестицій є:

— облік і контроль за формуванням запасів, за джерелами їх утворення;
— облік і контроль за причинами та напрямами зміни вартості запасів;
— визнання, класифікація, оцінка запасів;
— організація документування операцій із запасами;
— організація обліку зберігання і руху запасів;
— організація обліку на позабалансових рахунках;
— організація контролю за наявністю і рухом запасів;
— організація синтетичного та аналітичного обліку запасів:
— організація обліку транспортно-заготівельних витрат;
— організація обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;
— організація обліку браку;
— організація обліку поточних фінансових інвестицій;
— інші.

Запаси та поточні фінансові інвестиції знаходять своє відображення у другому розділі активів Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства. Порядок заповнення статей запасів та поточних фінансових інвестицій розкрито в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433.

6.2. Нормативна база з організації обліку запасів

При організації обліку запасів на підприємствах необхідно керуватися нормативною та методичною базою формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансових звітах:

— Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV;

— Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI;

— постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.01.96 № 116;

— Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Мінфіну України від 20.10.99 № 246;

— Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Мінфіну України від 31.12.99 № 318;

— наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку бланків суворої звітності» від 11.03.96 № 67;

— наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» від 22.05.1996 № 145;

— наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96 № 193;

— наказом Мінтрансу України «Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні» від 14.10.1997 № 363;

— листом «Подорожній лист» від 15.09.2000 р.;

— наказом Мінінфраструктури, Мінагрополітики України «Про затвердження спеціалізованої форми товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом (ТТН-ліс)» від 29.11.2013 № 961/707;

— наказом Мінагрополітики України «Про затвердження спеціалізованої форми первинного обліку товарно-транспортної накладної та Інструкції про порядок заповнення, застосування спеціалізованої товарно-транспортної накладної на відпуск хлібобулочних виробів» від 06.06.2001 № 153;

— наказом Мінпаливенерго України, Мінекономіки (з 2005 р.), Мінтрансзв'язку України «Про затвердження Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і організаціях України» від 20.05.2008 № 281/171/578/155;

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 № 2;

— та інші.

Слід зазначити, що згідно зі ст. 12^1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. Зокрема щодо обліку запасів слід використовувати такі міжнародні стандарти:

— МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»;

— МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;

— МСБО 2 «Запаси»;

— МСБО 41 «Сільське господарство»;

— інші.

6.3. Організація первинного обліку руху запасів

Форми первинного обліку запасів затверджені наказами Міністерства статистики України. Однак, підприємства застосовують не всі затверджені форми, а лише ті, які найбільше відповідають вимогам підприємства щодо накопичення інформації про наявність і рух запасів. Крім того, підприємства мають право доповнювати існуючі форми необхідними графами і рядками. Перелік затверджених форм первинного обліку запасів наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Первинні документи з обліку запасів

№ форми	Назви документів
1	2
Для обліку сировини і матеріалів	
М-1	«Журнал обліку вантажів, що надійшли»
М-2а	«Акт списання бланків довіреностей»
М-3	«Журнал реєстрації довіреностей»
М-4	«Прибутковий ордер»
М-7	«Акт про приймання матеріалів»
М-8	«Лімітно-забірна картка»
М-9	«Лімітно-забірна картка»
М-10	«Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»
М-11	«Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»
М-12	«Картка № _____ складського обліку матеріалів»
М-13	«Реєстр № _____ приймання-здачі документів»
М-14	«Відомість обліку залишків матеріалів на складі»
М-15	«Акт про приймання устаткування»
М-15а	«Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»
М-16	«Матеріальний ярлик»
М-17	«Акт № _____ про виявлені дефекти устаткування»
М-18	«Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»
М-19	«Матеріальний звіт»
М-21	«Інвентаризаційний опис № _____»
М-23	«Акт № _____ про витрату давальницьких матеріалів»
М-26	«Картка обліку устаткування для установлення»
М-28	«Лімітно-забірна картка № _____ »
М-28а	«Лімітно-забірна картка № _____»
Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	
МШ-1	«Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»
МШ-2	«Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»
МШ-3	«Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) «
МШ-4	«Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»
МШ-5	«Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»
МШ-6	«Особова картка № ____ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»
МШ-7	«Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»
МШ-8	«Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів»
Облік бланків суворої звітності	
СЗ-1	«Прибутково-видаткова накладна № __ на бланки суворої звітності»
СЗ-2	«Прибутково-видаткова книга з обліку бланків суворої звітності»
СЗ-3	«Акт на списання використаних бланків суворої звітності»
СЗ-4	«Акт перевірки наявності бланків суворої звітності»
СЗ-5	«Картка-довідка по виданих і використаних бланках суворої звітності»

Закінчення табл. 6.1

1	2
Транспортні документи	
№ 1 (міжнародна)	Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні
№ 2 (діє у межах України);	Подорожній лист вантажного автомобіля
№ 3	Подорожній лист службового легкового автомобіля
№ 1-ТН	Товарно-транспортна накладна
ТТН-ліс	Спеціалізована форма товарно-транспортної накладної при перевезенні деревини автомобільним транспортом
1-ТТН (хліб)	Товарно-транспортна накладна на відпуск хлібобулочних виробів
№ 1-ТТН (нафтопродукт)	Товарно-транспортна накладна на відпуск нафтопродуктів (нафти) №_
№ 1-ТЗ	Талон замовника (при роботі автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг)

Можуть використовуватись і не затверджені в централізованому порядку форми первинних документів, наприклад, акти нестандартної форми чи інші документи, що підтверджують факт надходження або вибуття запасів. Конкретні форми, які застосовує підприємство для відображення руху запасів визначаються затвердженим підприємством графіком (табель-графіком) документообігу. Приклад табель-графіка документообігу, пов'язаного з рухом запасів, наведено в додатку до теми 6.

Досить часто для отримання товарно-матеріальних цінностей в обліку використовують такий документ як довіреність. Відповідно до Цивільного кодексу України від 16.01.2003 № 435-IV**, довіреністю є** письмовий документ, що видається однією особою іншій особі для представництва перед третіми особами. Довіреність на вчинення правочину представником може бути надана особою, яку представляють (довірителем), безпосередньо третій особі.

Так, до 2015 року форма, порядок оформлення та облік довіреностей було визначено Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернених та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей, затвердженою наказом Мінфіну України від 16.05.1996 № 99 та використовувалась довіреність типової форми № М-2. Однак ця Інструкція була відмінена Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2014 № 987 (набуття чинності 01.01.2015 р.) та доповнено Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 № 88 таким змістом: «повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах юридичної особи одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Такі повноваження можуть бути підтверджені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо». Проте форма довіреності, порядок реєстрації, заповнення тощо на нормативному рівні не визначені. Отже, підприємства або використовують форму М-2 або розробляють власну форму довіреності.

Загальна схема документообігу, пов'язаного з рухом запасів наведена на рис. 6.2.

Рис. 6.2. Схема документообігу з надходження, зберігання та вибуття запасів

При позбавленні довіреної особи права на одержання цінностей, підприємство повинно повідомити постачальника про анулювання довіреностей. Відповідальність за втрати, пов'язані з відпуском цінностей за анульованими довіреностями, несе постачальник.

Не пізніше наступного дня після доставки на підприємство цінностей, особа, що їх доставила, зобов'язана подати працівнику, що виписує довіреності, документ про одержання нею цінностей та здачу їх на склад або матеріально-відповідальній особі. Не використані в строк довіреності повертаються не пізніше наступного дня після закінчення строку їх дії. Тим особам, які не відзвітували за попередньо видані довіреності, наступна довіреність не видається.

Виписані довіреності чи інші документи на отримання товарно-матеріальних цінностей обліковують у окремих відомостях на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

Важливим моментом організації первинного обліку матеріальних запасів є дотримання правил заповнення первинних документів. Розглянемо порядок заповнення первинних документів на прикладі форми № М-4.

Приклад 6.1. 20.03.2021 року відділом постачання ТОВ «Олена» від ТОВ «Ірина» за товарно-транспортною накладною від 20.03.2021 № 123456 було прийнято 10 кг паперу для принтерів за ціною 178 грн за 1 кг. Після

перевірки і встановлення відповідності якості та кількості вантажу даним супровідних документів, матеріальні цінності були оприбутковані шляхом оформлення прибуткового ордера форми № М-4 (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Приклад заповнення форми прибуткового ордера форми № М-4

Типова форма № М-4
Затверджена наказом Мінстату України
21.06.1996 р. № 193

ТОВ «ОЛЕНА»
(підприємство, організація)
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 12345678

Код за УКУД

ПРИБУТКОВИЙ ОРДЕР № 34

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Склад	Постачальник		Кореспондуючий рахунок		Номер супровідного документа
				найменування	код	рахунок (субрахунок)	код аналітичного обліку	
34	*20.03.2021*	*4*	*1*	*ТОВ «Ірина»*	*31*	*209*	*14*	*123456*

Матеріальні цінності		Одиниця виміру		Кількість		Ціна	Сума	Номер паспорта	Порядковий номер запису за складською картотекою
найменування, сорт, розмір, марка	номенклатурний №	код	найменування	за документом	прийнято факт.				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Папір для принтерів	*2091412*	*01*	*кг*	*10*	*10*	*178*	*1780*	—	*34*

Синтетичний рахунок для віднесення зносу по МНА ____ Код

Прийняв *Петренко* Петренко П. П. Здав *Іваненко* Іваненко І. І.

6.4. Організація надходження, зберігання та вибуття запасів

Запаси на підприємство можуть надходити різними шляхами: придбання у постачальника, через підзвітну особу, як внесок до статутного капіталу, безоплатне надходження, обмін на подібні або неподібні активи, виготовлення власними силами тощо. Значну частину, а на окремих підприємствах і всі матеріальні цінності закуповують на інших підприємствах.

При організації надходження, зберігання та вибуття запасів слід враховувати також вимоги Основних положень по обліку матеріалів на підприємствах і будівництвах (додаток до листа Міністерства фінансів СРСР від 30.04.1974 № 103). Насамперед при одержанні запасів необхідно перевірити відповідність їх фактичної кількості та якості даним супровідних документів і умов договору.

Залежно від умов поставки, зазначених у договорі, приймання матеріальних цінностей здійснюється:

— на складі підприємства-покупця, якщо доставка запасів здійснюється підприємством-продавцем;

— на складі підприємства-продавця, якщо доставка запасів здійснюється підприємством-покупцем;

— у місці розвантаження транспортних засобів, розпечатування опломбованих транспортних засобів та контейнерів або на складі перевізника, якщо доставка здійснюється підприємствами залізничного, повітряного, водного, автомобільного транспорту.

Приймання запасів на склад здійснюється на підставі товарно-супровідних документів комірником (завідувачем складу), який є матеріально-відповідальною особою. За відсутності таких документів або окремих з них приймання запасів не призупиняється, а складаються акти про фактичну наявність отриманих матеріальних цінностей із зазначенням документів, яких не вистачає. При одержанні запасів у тарі, крім перевірки ваги брутто і кількості місць, можливе розкриття тари з метою перевірки ваги нетто і кількості одиниць запасів. Якщо тара або упаковка пошкоджені, то перевірка ваги нетто і кількості одиниць матеріальних цінностей є обов'язковою.

При одержанні запасів без тари, у відкритій тарі, пошкодженій тарі їх приймання має бути здійснене в момент одержання від постачальника, розвантаження транспортних засобів, розпечатування опломбованих транспортних засобів або контейнерів, але не пізніше терміну, передбаченого для розвантаження.

На кожному підприємстві для зберігання будь-яких запасів створюються склади. Структура цих складів може бути різноманітною (центральні склади та проміжні, або для певної групи запасів свій склад тощо). Кожному складу необхідно призначити порядковий номер, який буде зазначатися на всіх документах складського обліку цього складу.

Складські приміщення повинні бути оснащені вимірювальною технікою, мірною тарою, вентиляційними установками, холодильними камерами. При цьому вагові прилади повинні пройти у відповідному порядку перевірку в органах Держспоживстандарту України і отримати метрологічну атестацію (мати повірочне тавро).

На складі запаси повинні розміщуватися по секціях, в середині секцій – на стелажах, полицях, ящиках, за найменуваннями, видами, сортами. Розміщення має бути таким, щоб був швидкий і легкий доступ до будь-якого з об'єктів матеріальних цінностей.

Облік матеріальних цінностей в складських приміщеннях ведуть матеріально-відповідальні особи — завідувач складом, комірник. З ними при прийманні на роботу необхідно укласти договір про повну матеріальну відповідальність.

Бухгалтерія підприємства повинна у строки затверджені документообігом приймати та обробляти первинні документи з руху запасів. Усі документи сортируються, перевіряються, дані зіставляються з іншими документами: лімітні картки, що надійшли зі складу, з іншими примірниками (одержаними з цехів отримувачів), накладними на переміщення; прибуткові ордери – з відповідними рахунками, приймальними актами, транспортними документами тощо.

6.5. Організація синтетичного та аналітичного обліку запасів

Синтетичний обік запасів ведеться на рахунках другого класу (субрахунки 201–285).

Рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та перебувають у складі запасів.

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Сальдо на звітну дату по рахунку 23 «Виробництво» вказує на наявність незавершеного виробництва (незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу), яке відображається у балансі у складі запасів.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» призначено для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для

відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. Залежно від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

Рахунок 25 «Напівфабрикати» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості. На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують переважно збутові, торгові та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства ресторанного господарства.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари й тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

Щодо аналітичного обліку, то він залежить від виду запасів.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться окремо в розрізі за:

— місцями їх зберігання (цехи, комори, склади);

— центрами витрат;

— матеріально-відповідальними особами;

— групами запасів (сировина, паливо, запасні частини тощо);

— видами діяльності;

— витратами за нормами та відхиленнями від норм;

— найменуваннями тощо.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами:

— придатні до експлуатації (нові та відновлені);

— що підлягають відновленню (на складі);

— що є в ремонті.

Аналітичний облік поточних біологічних активів ведеться в розрізі рослинництва та тваринництва.

Так, у рослинництві аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва:

— посіви зернових;

— технічних;

— овочевих тощо.

Аналітичний облік поточних біологічних активів тваринництва ведеться за видами (групами):

— молодняк тварин на вирощуванні;

— тварини на відгодівлі;

— птиця;

— звірі;

— кролі;

— сім’ї бджіл;

— доросла худоба, що вибракувана з основного стада;

— тощо.

Аналітичний облік поточних біологічних активів може бути організований в розрізі матеріально-відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за такими виробничими й віковими групами:

— велика рогата худоба: телички (за роками народження); бички і бички на випоюванні, телички і бички на дорощуванні; нетелі; корови-первістки для реалізації;

— свині: поросята (до відлучки від матки); поросята на дорощуванні; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються;

— вівці й молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

— кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

— коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю). Молодняк племінних тварин усіх видів обліковують також за породами.

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів як нових, так і повернутих на склад ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Аналітичний облік незавершеного виробництва ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Аналітичний облік браку виробництва ведуть за:

— видами продукції;

— місцями виявлення (внутрішній та зовнішній);

— у розрізі статей калькуляції;

— характером дефектів (поправний і непоправний (остаточний)).

Аналітичний облік напівфабрикатів ведуть за:

— видами напівфабрикатів;

— матеріально-відповідальними особами;

— місцями їх зберігання (цехи, комори, склади);

— видами діяльності.

Слід відокремлювати облік покупних напівфабрикатів та власного виробництва. При цьому напівфабрикати власного виробництва, що використовуються для виробництва обліковують на рахунку 23.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за:

— видами готової продукції;

— матеріально-відповідальними особами;

— найменуваннями;

— місцями зберігання;

— сортами.

Готову продукцію обліковують у встановлених одиницях виміру, а саме:

— в умовно-натуральних;

— у натуральних (кількість, обсяг, вага тощо).

Аналітичний облік готової продукції може бути організований на паперових або електронних картках. Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

На підприємствах роздрібної торгівлі аналітичний облік товарів ведеться за:

— матеріально-відповідальними особами;

— місцями продажу товарів;

— видами товарів.

На підприємствах оптової торгівлі за:

— найменуваннями;

— матеріально-відповідальними особами;

— видами товарів;

— сортами.

На складах (коморах) на кожен вид, сорт, найменування запасів заповнюється матеріальний ярлик у якому зазначаються номенклатурний номер, назва запасу, марка або тип, розмір, сорт та одиниці виміру. Номенклатурний номер складається з 7 цифр, перші три з яких вказують на субрахунок, на якому в бухгалтерському обліку відображаються матеріальні цінності, наступні дві — номер групи матеріалів, а останні — порядковий номер матеріальних цінностей в групі. Присвоєння запасам номенклатурних номерів дозволяє уникати помилок під час здійснення записів у складському та бухгалтерському обліку. Для аналітичного обліку запасів застосовують картки складського обліку, які розміщують в картотеках.

При застосуванні журнально-ордерної форми обліку, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356, аналітичний облік руху запасів ведуть у відомості 5.1 до журналу 5 чи 5а.

6.6. Організація обліку транспортно-заготівельних витрат

Згідно з НП(с)БО 9 «Запаси» до первісної вартості запасів відносяться транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Приклад розрахунку розподілу транспортно-заготівельних витрат

№ з/п	Показники	За обліковими цінами, грн	Транспортно-заготівельні витрат, грн	Разом фактична собівартість запасів, грн
1	Залишок на початок місяця	12 500,00	2500,00	15 000,00
2	Надходження	40 000,00	6000,00	46 000,00
3	Усього (залишок + надходження)	52 500,00	8500,00	61 000,00
Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат (8500 : 52500) — 16,19				
Видаток				
4	Основне виробництво	28 000,00	4533,20*	32 533,20
5	Допоміжні виробництва	4000,00	647,60	4647,60
6	Адміністративні цілі	1000,00	161,90	1161,90
7	Усього видатку	33 000,00	5342,70	38 342,70
8	Залишок на кінець місяця	19 500,00	3157,30	22 657,30

*28000 · 16,19 : 100 = 4533,20.

У НП(с)БО 9 «Запаси» не уточнюється, скільки необхідно відкривати рахунків транспортно-заготівельних витрат. Наприклад, може бути відкритий як один рахунок, так і кілька рахунків, призначених для обліку транспортно-заготівельних витрат за видами запасів. Отже, підприємство має визначитись щодо порядку їх накопичення і розподілу. Слід враховувати, що прийнятий порядок накопичення і розподілу транспортно-заготівельних витрат може суттєво впливати на собівартість об'єктів обліку й на кінцевий фінансовий результат господарювання.

6.7. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Малоцінні швидкозношувані предмети є засобами праці, але відрізняються від необоротних матеріальних активів тим, що використовуються протягом періоду не більше одного року або нормального операційного циклу. Зокрема до них відносяться інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо, у разі відповідності зазначеному строку використання.

Для первинного обліку малоцінних швидкозношуваних предметів на підприємствах використовують типові форми первинних облікових документів, які затверджені наказом Міністерства статистики України від 22.05.1996 № 145:

— МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»;

— МШ-2 «Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

— МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»;

— МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

— МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;

— МШ-6 «Особова картка № __ обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

— МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

— МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв) (форма № МШ-1) застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. Відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу за необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості залишається в інструментальному відділі, другий – у цеху. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної комори.

Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2) застосовується для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори цеху для тривалого користування. Заповнюється в одному примірнику комірником на кожного робітника, що одержав ці предмети.

Для обліку інструментів (пристроїв), виданих робітнику із комори цеху для короткострокового користування, застосовується інструментальна марка, яка при здачі інструментів комірнику, повертається робітникові. На кожну інструментальну марку, в якій вказується номер інструментальної роздавальної комори, номер цеху, табельний номер робітника комірник видає тільки один інструмент.

Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) (форма № МШ-3) застосовується для обліку інструментів (пристроїв), переданих на заточування або ремонт. Використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводиться у централізованому порядку. Замовлення виписується у двох примірниках комірником роздавальної комори. Один примірник залишається у комірника з розпискою виконавця, другий передається разом із інструментом до цеху виконання (заточувальну майстерню). Після заточування чи ремонту інструмента (пристрою) комірник робить відмітку у своєму примірнику про повернення інструмента (пристрою) і розписується у примірнику цеху-виконавця.

Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4) застосовується для оформлення поломки та втрати інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Складається в одному примірнику майстром і начальником цеху (дільниці) на одного або декількох робітників.

У разі поломки, псування та втрати малоцінних та швидкозношуваних предметів з вини робітника акт складається у двох примірниках. Один примірник залишається в цеху (на дільниці), а другий направляється у розрахункову частину бухгалтерії для утримання у встановленому порядку з робітника вартості поламаного, зіпсованого чи втраченого предмета.

При пред'явленні робітником акту вибуття йому, замість непридатного чи втраченого предмета, видається придатний і записується до картки обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-2). Акти вибуття потім прикладаються до актів списання (форми № МШ-5 і МШ-8).

Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні (форма № МШ-5) застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду. Складається в одному примірнику комісією цеху на підставі разових актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Непридатний інструмент за актом здається до комори для утилю. Акт візується начальником інструментального чи планового відділу і подається до центрального інструментального складу, який видає цеху інструменти (пристрої) того ж найменування, марки та розміру за актом без виписки вимог і лімітних карток. Після видачі складом інструментів (пристроїв) акт передається до бухгалтерії, де згідно з цим актом, проводиться списання, інструментів (пристроїв) зі складу, без відображення їх руху по роздавальних коморах цехів. Виданий складом інструмент (пристрій) у порядку обміну за актами в картці обліку роздавальних коморах не відображається.

Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (форма № МШ-6) застосовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику та зберігається в комірника цеху (дільниці).

У разі втрати отриманих предметів спецодягу, спецвзуття або запобіжних засобів в особовій картці за формою № МШ-6 в рядку загубленого предмета в розділі «Повернено» робиться запис: «Акт вибуття № __ і дата».

Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні засоби колективного використання, видані робітникам та службовцям тільки на час виконання тих робіт, на які вони передбачені, повинні перебувати у коморах і видаватися під відповідальність майстрів та інших робітників, перелік яких затверджується керівником підприємства. Черговий спецодяг, спецвзуття та запобіжні

засоби записуються на окремі картки з поміткою «Чергова». При автоматизованій обробці даних з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів особова картка не ведеться.

Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма № МШ-7) застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами.

Заповнюється в двох примірниках комірником цеху (відділу, дільниці) окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів і оформляється відповідними підписами. Один примірник передається до бухгалтерії, другий залишається у комірника цеху (відділу, дільниці). За цією формою ведеться облік прийнятих від робітників спецодягу, спецвзуття на прання, дезінфекцію, ремонт та на літнє зберігання.

Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МШ-8) застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носки, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здача їх у комору для утилю. Акт складається в одному примірнику комісією на підставі разових актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів (форма № МШ-4). Після здачі списаних предметів до комори для утилю акт із розпискою комірника здається до бухгалтерії.

На різні види малоцінних та швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

Розглянемо заповнення деяких документів на прикладі.

Приклад 6.2. 10 грудня 2021 року підприємство ТОВ «ОЛЕНА» поповнило запаси інструментів (молоток) — 10 шт. по 60,00 грн (без ПДВ). Поповнення було оформлено типовою формою № МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)». Один інструмент було видано робітнику і видача була оформлена карткою обліку типової форми № МШ-2.

Відповідно до наказу Міністерства статистики України від 22.05.1996 № 145 відомість складається у двох примірниках начальником цеху разом із начальником інструментального чи планового відділу за необхідності зміни норми постійного запасу інструментів (пристроїв). Один примірник відомості залишається в інструментальному відділі, другий – у цеху.

На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) інструментально-роздавальної комори.

Приклади заповнених відомості та картки наведено в табл. 6.4 та 6.5.

Таблиця 6.4

Приклад заповнення відомості за формою № МШ-1

Типова форма № МШ-1
Затверджена наказом Мінстату України
від 22 травня 1996 р. № 145

ТОВ „ОЛЕНА»
підприємство, організація
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*

Код за УКУД

ВІДОМІСТЬ
на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)

Номер документа	Дата складання	Код			Кореспондуючий рахунок	
		виду операції	відправника	одержувача	рахунок, субрахунок	код аналітичного обліку
45	*10.12.2021*	*05*	*02*	*06*	*221*	*221.1*

Інструмент (пристрій)		Одиниця виміру		Поповнення (вилучення) постійного запасу		
Найменування, розмір, марка	номенклатурний номер	код	найменування	кількість	ціна	сума
1	2	3	4	5	6	7
Молоток	*1234564*	*03*	*шт.*	*10*	*60,00*	*600,00*

Начальник інструментального (планового) відділу *Іванов І. І.*
Інструменти видав

Начальник цеху *Петров П. П.*

Інструмент прийняв на відповідальне збереження

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та перебувають у складі запасів призначено рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». За дебетом рахунку відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом — за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються проводкою Д-т 22—К-т 719.

Таблиця 6.5

Приклад заповнення картки за формою № МШ-2

ТОВ «ОЛЕНА»
підприємство, організація

Типова форма № МШ-2
Затверджена наказом Мінстату України 22.05.96 р. № 145

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ *12345678*

Код за УКУД _____

КАРТКА
обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів

Прізвище, ім'я, по батькові *Трохимов Ігор Сидорович*
Професія _____ *Столяр*
Посада

Цех, відділ, дільниця	Комора	Табельний номер
2	*1*	—

Предмет		Видано			Повернено			Акт вибуття		Строк служби	Номер паспорта
Найменування, марка, розмір	Номенклатурний номер	дата	Кіл-сть	Підпис робітника (бригадира)	дата	Кіл-сть	Підпис комірника	номер	дата		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Молоток	*1234564*	*10.12.21*	*1*	*Трохимов*	—	—	—			*6 міс.*	—

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

6.8. Організація обліку браку

Брак виробництва – це продукція, вироби, які не відповідають стандартам якості й не можуть бути використані за своїм прямим призначенням, або можуть бути використані за прямим призначенням після виправлення.

Порядок відображення втрат від браку в бухгалтерському обліку визначено НП(с)БО 16. Відповідно до п. 14 зазначеного документа до складу виробничої собівартості як інші прямі витрати включаються:

— втрати від браку, з яких складається вартість остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливу вартість;

— витрати на виправлення технічно неминучого браку.

Класифікація браку залежно від різних критеріїв наведена на рис. 6.3.

Підприємства можуть розроблювати власні класифікатори причин браку. Наприклад, брак, що виник унаслідок недосконалості технологічної документації, шифрують кодом 01, брак із вини постачальників – кодом 04, з вини працівників – 07, через несправність обладнання - 18 тощо.

Рис. 6.3. Класифікація браку

Норми технічно неминучого браку передбачаються в технічній документації, а також технологічними умовами на виготовлення продукції. Вони враховують рівень розвитку техніки та застосовуваної технології.

При списанні браку слід ураховувати, що до складу виробничої собівартості не відносяться суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак та постачальниками за неякісні матеріали та комплектуючі вироби.

Витрати за непередбаченим браком не включаються до складу виробничої собівартості, а списуються на субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Одночасно із списанням браку, винних за який встановлено, вартість списаного активу відноситься за рахунок винного.

Повний брак із вини працівника не оплачується, а частковий оплачується залежно від ступеню придатності виробу по заниженим розцінкам.

Облік браку ведуть на рахунку 24 «Брак у виробництві». За дебетом рахунку відображають витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт у обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Виявлений брак негайно береться на облік. У первинних документах вказують причину браку, винних, суму прямих витрат по браку, кількість одиниць тощо (табл. 6.6—6.7).

Таблиця 6.6

Відомість обліку браку по цеху _____
за _____місяць 202__ р.

№ з/п	№ виробу	Причини браку (шифр)	Витрати по виправленню браку	
			зарплата	вартість матеріалів
1	2	3	4	5

При віднесенні втрат від браку за рахунок винного слід враховувати, що розмір заподіяної підприємству, установі, організації шкоди, відповідно до статті **135**$^{-3}$ КзПП, визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами. Водночас згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.96 № 116 розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Таблиця 6.7

Відомість розподілу втрат від браку

№ з/п	Зміст запису	Поправний брак, виявлений в цеху	Брак, виявлений в інших цехах	Зовнішній брак	Рекламації і інші витрати	Всього витрат	Втрати від технічно неминучого браку	Вартість забракованої продукції, прийнятої по ціні можливого використання чи реалізації					Вартість втрат від браку внаслідок поставок недоброякісної продукції	Сума втрат від браку, утримана з заробітної плати винних
								Матеріали	Паливо	Запчастини	МШП	Напів-фабрикати		

Згідно зі статтею 128 КзПП при відшкодуванні збитків розмір відрахувань із заробітної плати обмежується. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20 %, а у випадках, окремо передбачених законодавством України, — 50 % заробітної плати, яка належить до виплати працівникові.

Статтею 132 КзПП визначено, що за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків, працівники, крім працівників, що є посадовими особами, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальну відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. Матеріальна відповідальність понад середній місячний заробіток допускається лише у випадках, зазначених у законодавстві. Відповідно до статті 133 КзПП **обмежену матеріальну відповідальність несуть**:

1) працівники — за зіпсуття або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, — у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку. В такому ж розмірі працівники несуть матеріальну відповідальність за зіпсуття або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;

2) керівники підприємств, установ, організацій та їх заступники, а також керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їх заступники — у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку, якщо шкоду підприємству, установі, організації заподіяно зайвими грошовими виплатами працівникам, неправильною постановкою обліку і зберігання матеріальних, грошових чи культурних цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям.

Працівники **несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди**, заподіяної з їх вини підприємству, установі, організації, у випадках (ст. 134 КзПП):

1) між працівником і підприємством, установою, організацією відповідно до статті 135^1 цього Кодексу укладено письмовий договір про взяття на себе працівником повної матеріальної відповідальності за незабезпечення цілості майна та інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей;

2) майно та інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або за іншими разовими документами;

3) шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;

4) шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;

5) шкоди завдано недостачею, умисним знищенням або умисним зіпсуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу та інших предметів, виданих підприємством, установою, організацією працівникові в користування;

6) відповідно до законодавства на працівника покладено повну матеріальну відповідальність за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації при виконанні трудових обов'язків;

7) шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків;

8) службова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу;

9) керівник підприємства, установи, організації всіх форм власності, винний у несвоєчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, що Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

6.9. Організація обліку поточних біологічних активів

Згідно з п. 4 НП(с)БО 30 «Біологічні активи», **біологічний актив** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Поточні біологічні активи – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Для цілей бухгалтерського обліку поточні біологічні активи класифікуються за такими групами:

— «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

— «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

— «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю».

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соняшник тощо).

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевовікових (технологічних) груп (корови і бики-плідники основного стада, свині і хряки-плідники основного стада, тварини на вирощуванні та відгодівлі тощо).

В аналітичному обліку біологічні активи відображаються у вартісному та кількісному виразі. Одиницями виміру біологічних активів можуть бути площі, штуки, голови тощо. Окремі види біологічних активів тваринництва, можуть додатково характеризуватися їх живою масою, якщо її на дату балансу можна достовірно визначити (велика рогата худоба, свині тощо).

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися в одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки, насадження тощо).

Первинний облік операцій з поточними біологічними активами здійснюється із застосуванням спеціалізованих форм первинних документів, які затверджені наказом Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів» від 21.02.2008 № 73.

При оприбуткуванні біологічних активів і сільськогосподарської продукції перевага надається справедливій вартості, якщо її можна достовірно визначити. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку. У разі неможливості визначення справедливої вартості, їх оприбутковують за первісною вартістю.

Для оцінки поточних біологічних активів за справедливою вартістю на підприємстві створюють експертну комісію (комісію з оцінки поточних біологічних активів). У рослинництві за справедливою вартістю можуть бути оцінені посіви сільськогосподарських культур. Оцінка може бути проведена в цілому по рослинах (озима пшениця, ячмінь, горох, соняшник, цукровий буряк тощо) або по полям, зайнятим конкретними культурами. Підставою для оприбуткування є Акт № __ на оприбуткування поточних біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1). Акт підписується членами експертної комісії та затверджується керівником підприємства. В Акті зазначається склад експертної комісії, назва об’єкту обліку, площа в гектарах, оцінка якості посіву, прогнозовані врожайність та валовий збір, справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва.

Списання поточних біологічних активів рослинництва здійснюється на момент збирання врожаю та оформляється Актом № _ на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2). В Акті зазначається назва об’єкту обліку, площа в гектарах та справедлива вартість поточного біологічного активу рослинництва. Акт складається та підписується керівником структурного підрозділу та бухгалтером.

Слід зазначити, що активний ринок з продажу площ сільськогосподарських культур в Україні не розвинений, у зв’язку з чим більшість підприємств оцінку сільськогосподарських культур за справедливою вартістю не проводять, а витрати до їх збирання накопичуються на рахунку 23 і в балансі відображаються як незавершене виробництво.

Документи на одержання приплоду тварин перелічені в табл. 6.8.

Таблиця 6.8

Порядок оприбуткування приплоду

Вид тварин	Назва і форма документа	Час складання документа
Телята	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)	У день народження
Поросята	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)	У день опоросу
Ягнята	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)	У день окоту
Курчата, гусенята, каченята, індичата	Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5)	У добовому віці
Щенята норок, лисиць, песців, нутрій, соболів і кроленята	Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7)	У день огляду, а підсумковий акт — після завершення щеніння, але не пізніше останнього дня місяця
Лошата коней: — робочих — племінних	Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3)	У добовому віці

Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3) складається у двох примірниках завідувачем фермою, зоотехніком або бригадиром безпосередньо в день одержання приплоду. Один примірник Акта передається до бухгалтерії підприємства наступного дня після його складання, де він стає підставою для оприбуткування приплоду в бухгалтерських регістрах. Другий примірник є підставою для записів у Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і в кінці місяця також надходить до бухгалтерії підприємства разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13).

В Акті фіксуються прізвище, ім’я, по батькові працівника, за яким закріплені тварини, кличка або номер матки, кількість голів і маса отриманого приплоду, присвоєні їм інвентарні номери, грошова оцінка одержаного приплоду, підписи осіб, які підтверджують одержання приплоду. Окремо фіксуються мертвонароджені тварини.

Для фіксації даних про одержаний приплід та його вирощування до моменту вибуття із господарства застосовують **Журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14).**

Для відображення в обліку операцій процесу інкубації птиці застосовується **Звіт № __ про процеси інкубації (форма № ПБАСГ-4).** Звіт складається у двох примірниках начальником цеху інкубації на підставі первинних документів про рух яєць і виведених курчат. У звіті за датами відображається закладка яєць на інкубацію із зазначенням кількості закладених яєць і залишку яєць у закладці на кінець дня (місяця). Кожній партії закладених в інкубацію яєць присвоюється постійний номер. У звіті наводяться дані про

вилучення яєць при міражуванні: при першому міражі — незапліднені, з кров'яними кільцями, розбиті; при другому міражі — завмерлі, розбиті. На підставі всіх цих даних за кожною партією виводиться залишок яєць у закладці на кінець дня (місяця). Наприкінці звіту наводяться дані про вихід голів пташенят: здорових, слабких; визначається відсоток виходу (без слабких) та кінцевий результат виходу: дооприбуткування із слабких і загальний відсоток виходу.

Виведені курчата передаються в цех вирощування за накладною. Завмерлі курчата й задохлики утилізують або передають у переробку на м'ясокісткове борошно чи сухий корм. Звіт підписує начальник цеху інкубації, старший оператор, оператори, затверджує керівник підприємства, після чого перший примірник звіту разом з підтверджувальними документами передається до бухгалтерії, другий — залишається в цеху інкубації.

Складовою процесу інкубації є сортування яєць в цеху інкубації. Для документального оформлення процесу сортування яєць складається **Акт на сортування яєць в цеху інкубації (для спеціалізованих господарств) (форма № ПТ-9)**, який складається членами комісії в одному примірнику. Яйця, що надійшли в цех інкубації зі складу, від батьківського стада птиці, від постачальників тощо, підлягають сортуванню на предмет їхньої можливої інкубації. Яйця, придатні для інкубації, сортуються по масі, товщині шкаралупи, консистенції білка, пігментації білка й з урахуванням якісних показників розкладаються по лотках для закладки в інкубатор. Товарні (харчові) і непридатні для інкубації яйця (насічка, бій, кров'яні та ін.) передають на склад для реалізації або повернення постачальникові. Яйця, непридатні для інкубації й харчових цілей, але які можуть бути використані для кормових цілей, указують в акті окремим рядком.

Акт підписує начальник цеху інкубації, оператор та сортувальник, після чого він передається до бухгалтерії для відповідних записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Заключним етапом процесу інкубації є сортування добового молодняку птиці, яке оформлюється **Актом № __ на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5).** Акт складається начальником цеху інкубації або зоотехніком в день виводу пташенят. У ньому відображаються якісні характеристики виведеного молодняку (кількість здорових, слабких або непридатні). Підписує документ керівник структурного підрозділу (начальник цеху інкубації), зоотехнік, старший оператор та оператор, після чого дані акту використовуються для обліку руху птиці за зазначеними в ньому обліковими групами і списання відходів.

Для документального оформлення вибуття тварин та птиці всіх облікових груп в результаті забою, прирізки та падежу використовується **Акт № __ на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6)** й **Обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8)**. В Акті повинні вказують групу тварин чи вид птиці за інвентарними номерами та породою, стать, вік тварин, вго-

дованість, причина та діагноз чи обставини вибуття тварин і птиці, а також можливе використання продукції (в їжу, на годівлю худобі, підлягає знищенню тощо). Акт складається в день вибуття тварин комісією в складі зоотехніка, ветеринарного лікаря, завідувача фермою (бригадира) та особи, за якою була закріплена тварина. Після оформлення Акт передається керівнику підприємства на розгляд і затвердження. Затверджений Акт є підставою для записів у Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) і його разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) подають до бухгалтерії господарства.

Обліковий лист № __ забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8) застосовується в спеціалізованих свинарських комплексах. Він включає три розділи: І «Забій», ІІ «Вихід продукції», ІІІ «Падіж». Складається у двох примірниках під копірку й підписується керівником структурного підрозділу, головним ветлікарем, ветлікарем санбойні та економічною службою господарства. Дані про одержану на склад продукцію від забою підписує комірник, що прийняв цю продукцію. Перший примірник документа передається до бухгалтерії для відображення проведених операцій у відповідних регістрах синтетичного обліку.

Нагромаджувальний акт № ___ на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7) складається завідувачем фермою, зоотехніком або бригадиром. Записи в Акт здійснюються в міру одержання приплоду й закінчуються після закінчення щеніння (окролу), але не пізніше останнього дня звітного місяця. На наступний місяць відкривається новий акт. В акті вказується кількість щенят (живих і мертвих) у кожнім гнізді. У бухгалтерському обліку оприбутковуються тільки живі щенята (кроленята). Дані Актів використовують для зоотехнічного обліку, відображення одержаного приплоду в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12), нарахування оплати праці працівникам ферми. Акти надають в бухгалтерію підприємства разом із Звітами про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13).

Переведення тварин із групи в групу оформляється **Актом № ___ на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9).** Документ використовується за всіма видами і обліковими групами тварин. Складає Акт зоотехнік, завідувач фермою або бригадир у день переведення тварин і птиці з однієї групи в іншу, відлучення молодняку звірів і кролів. В ньому вказують облікову групу, з якої і в яку переведені тварини, ідентифікаційний номер (інвентарний номер, кличка); стать, масть та інші особливості, час народження, кількість голів, вагу, балансову вартість, прізвище, ім’я, по батькові особи, за якою закріплені прийняті тварини. Правильність здійснення цих записів підтверджує своїм підписом особа, яка прийняла тварин під свою матеріальну відповідальність. У випадках, коли тварин передають в групу, що перебуває на іншій фермі або переводять в основне стадо, Акт складають у двох примірниках. Перший залишають на фермі, що передає тварину, інший передають підрозділу, який одержує її. Підписує такий акт керівник структурного підрозділу,

завідуючий фермою підприємства і використовують для обліку тварин в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12). Наприкінці місяця Акти разом із Звітом про рух тварин і птиці на фермі передають у бухгалтерію підприємства, де їх використовують для відображення операцій у регістрах бухгалтерського обліку.

Час перебування поточних біологічних активів у певній групі різний для різних видів тварин та їх кінцевого призначення. Для молодняка великої рогатої худоби та свиней перелік груп обліку наведений в табл. 6.9.

Таблиця 6.9

Групування поточних біологічних активів тваринництва за статевовіковими групами

Групи тварин	Вік тварин
Велика рогата худоба	
Телята	До 6 місяців
Телиці племінні	6-12 міс., 12-18 міс., старше 18 міс.
Бугайці племінні	6-12 міс., 12-18 міс., старше 18 міс.
Велика рогата худоба на відгодівлі	Незалежно від віку
Свині	
Поросята	до 2-х місяців, від 2-х до 4-х місяців
Свинки ремонтні	з 4-х місяців
Свиноматки перевірювані	Свинки запліднені
Кнурці ремонтні	з 4-х місяців
Кнурці перевірювані	Використані для запліднення
Свині на відгодівлі	Незалежно від віку

Молодняк птиці, кролів та звірів на групи (крім племінних ферм) звичайно не поділяють.

Для документального оформлення приросту живої маси тварин за звітний період застосовують **Відомість № __ зважування тварин (форма № ПБАСГ-10)** і **Розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11).**

Розрахунок № __ визначення приросту (форма № ПБАСГ-11) складає завідувач фермою чи бригадир щомісяця в цілому по фермі й облікових групах тварин на підставі даних Відомостей № __ зважування тварин (форма № ПБАСГ-10) і відповідних документів на надходження й вибуття тварин. Розрахунок визначення приросту разом зі Звітом про рух тварин і птиці на фермі передається до бухгалтерії й служить підставою для оприбуткування отриманого приросту живої маси.

По молодняку, приріст маси якого не визначають (лошата, звірі), щомісяця розраховують вартість приросту тварин за фактичною кількістю кормо-днів та плановою собівартістю утримання голови протягом одного дня (кормо-дня).

Книга обліку руху тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-12) призначена для щоденного обліку руху тварин і птиці на фермі. Книгу веде завідуючий фермою або бригадир за обліковими групами тварин і птиці за кількістю голів їх живою масою на початок і кінець кожного місяця. За кожною групою тварин і птиці у Книзі відкривається окремий аналітичний рахунок у тому ж порядку, що і в бухгалтерії підприємства.

На підставі первинних документів відображається надходження тварин і птиці за каналами: приплід, переведення з інших статево-вікових груп, переведення з інших ферм, придбання, одержання в обмін. В кінці місяця за даними форми № ПБАСГ-11 відображається приріст облікової групи тварин.

Підсумкові дані Книги за формою № ПБАСГ-12 є підставою для складання Звіту про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13).

Звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13) застосовується для узагальнення даних про наявність і рух тварин і птиці на фермі за звітний період. Звіт складається щомісяця на фермі завідувачем фермою або зоотехніком у двох примірниках. У Звіті вказують наявність на початок місяця, надходження і вибуття тварин, залишок на кінець місяця у головах та живій масі.

Для контролю за осіменінням тварин та його результатами ведеться **Журнал реєстрації осіменіння корів і телиць (форма № ПБАСГ-15).**

У спеціалізованих птахівничих господарствах замість Книги обліку руху тварин і птиці для щоденного обліку руху поголів'я дорослої птиці, яка досягла 180 (210)-денного віку застосовують **Картку обліку руху дорослої птиці (форма № ПБАСГ-16)**. Цю картку в двох примірниках складає керівник цеху (бригадир) по поголів'ю на кожну вікову групу дорослої птиці, яка обслуговується пташницею. Записи в Картку здійснюються на підставі оформлених первинних документів з надходження та вибуття дорослої птиці за кількістю голів та живою вагою. Для щоденного обліку руху молодняку птиці застосовують **Картку обліку руху молодняку птиці (форма № ПБАСГ-17**).

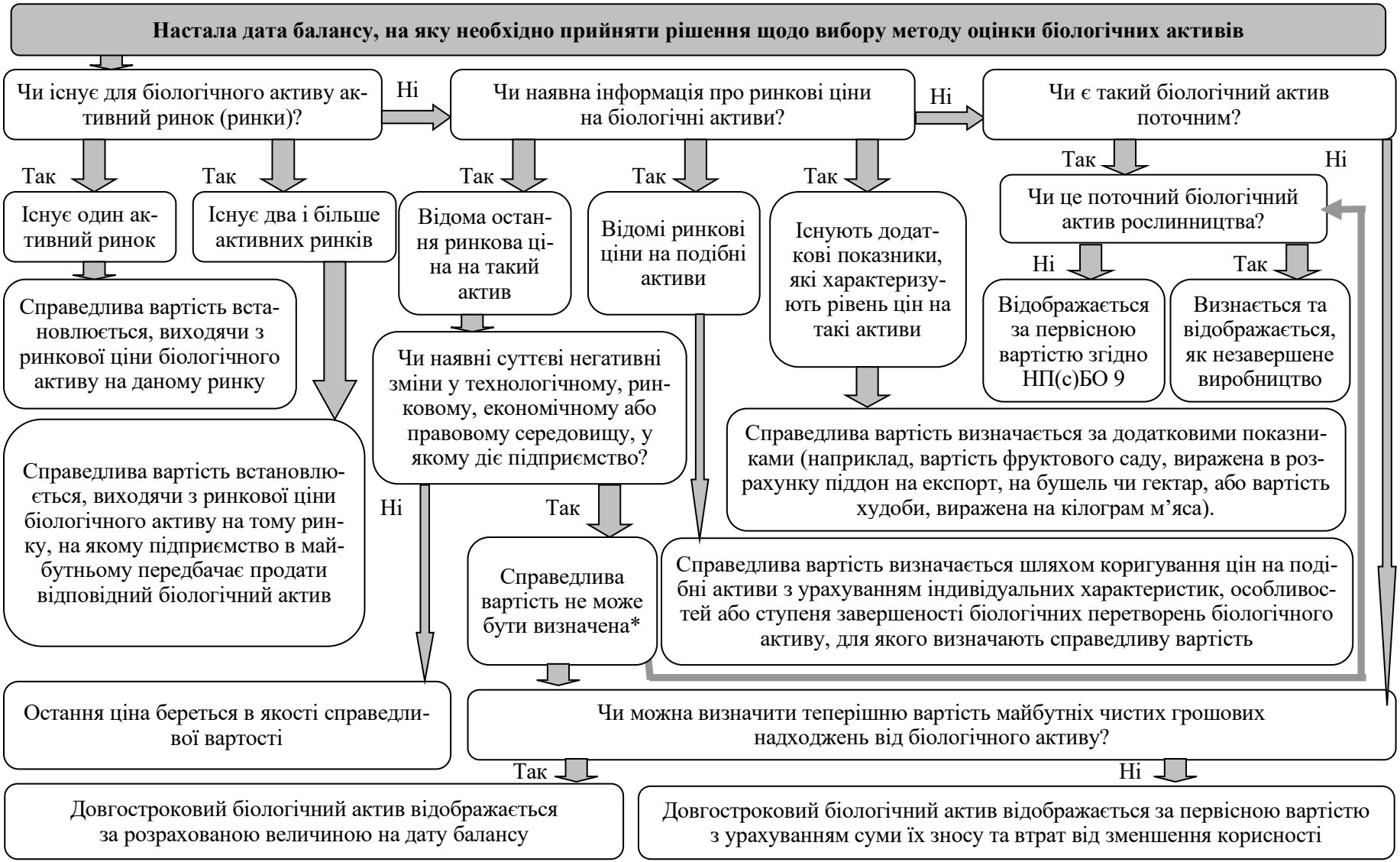
Первісна оцінка біологічних активів здійснюється за первісною вартістю, яка визначається залежно від умов надходження (одержання) біологічних активів на сільськогосподарському підприємстві (рисунок 6.4). На дату балансу їх обліковують справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або первісною вартістю, визначеною згідно вимог НП(с)БО 9 «Запаси». Прийнятий метод оцінки зазначається в обліковій політиці.

Поточні біологічні активи та додаткові біологічні активи (крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво) можуть визнаватися та відображатися в обліку за первісною вартістю, якщо їх справедливу вартість на дату балансу достовірно визначити неможливо або якщо підприємство є платником податку на прибуток.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до НП(с)БО 9 «Запаси».

Метод оцінки біологічних активів на дату балансу залежить від багатьох обставин, які обов'язково повинні бути враховані при його виборі та є трудомістким процесом, полегшити який можна за допомогою використання розробленого нами дерева рішень щодо обрання методу оцінки біологічних активів на дату балансу, яке наведено на рисунку 6.5.

Рис. 6.4. Склад первісної вартості біологічних активів залежно від умов їх надходження (одержання) на сільськогосподарське підприємство



* для поточних біологічних активів користуємось другою стрілкою.

Рис. 6.5. Дерево рішень щодо обрання методу оцінки біологічного активу на дату балансу

Обраний метод оцінки біологічного активу на дату балансу безпосередньо впливає на фінансовий результат підприємства і прибуток до оподаткування.

Детальна кореспонденція рахунків з обліку операцій із біологічними активами наведена в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.

6.10. Організація обліку поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності для підприємств, які не застосовують міжнародні стандарти обліку чи звітності, визначені НП(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» та НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти». Для підприємств, які використовують міжнародні стандарти відповідно:

— МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;

— МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

— МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання»;

— МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;

— МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

Згідно з НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти», **фінансові інвестиції** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигід для інвестора.

Залежно від терміну утримання, фінансові інвестиції поділяють на довгострокові фінансові інвестиції (якщо вони утримуються більше року) або поточні фінансові інвестиції (якщо термін їх утримання дорівнює чи є меншим ніж один рік).

Облік поточних фінансових інвестицій ведуть на субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції». За дебетом субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їхньої вартості та вибуття.

Серед первинних документів, якими оформлюються операції з надходження, утримання та вибуття фінансових інвестицій, слід виділити: договір купівлі-продажу, договір депозиту, прибутковий та видатковий касові ордери, виписки банку, платіжні доручення, довідки та розрахунки бухгалтерії та інші.

Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій (акції, облігації, ощадні сертифікати, іпотечні сертифікати, депозити тощо) із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном, а також за емітентами, строками погашення, видами валют тощо.

За умови використання журнально-ордерної форми обліку узагальнюються аналітичні дані про фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні підприємства, у спільну діяльність, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, а також еквівалентів грошових коштів, інших інвестицій у Відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій за _____ 20__ р.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю.

Собівартість фінансової інвестиції складається з:

— ціни її придбання;

— комісійних винагород;

— мита, податків, зборів, обов'язкових платежів;

— інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням фінансової інвестиції.

У разі придбання фінансової інвестиції шляхом обміну на цінні папери власної емісії або інші активи, собівартість фінансової інвестиції визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів чи активів.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображаються на дату балансу за їхньою собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка. Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Ефективна ставка відсотка *($Е_{св}$)* розраховується за формулою:

$$Е_{св} = \frac{(Н_в \cdot Ф_с) + (Н_в - Ц_п) / Т}{(Ц_п + Н_в) / 2},$$

де $Н_в$ — номінальна вартість цінного паперу, що підлягає погашенню;

$Ц_п$ — ціна придбання цінного паперу;

$Ф_с$ — фіксована ставка відсотка (коеф.);

$Т$ — строк від дати придбання до дати погашення (кількість виплат).

Приклад 6.3. Підприємство 1 січня 2019 року придбало облігації номінальною вартістю 100,0 тис. грн за 95,0 тис. грн. Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 24 % річних. Дата погашення облігацій відбудеться через 4 квартали. Виплата відсотка здійснюється в кінці кожного з кварталів. Розрахунок амортизації дисконту наведено в табл. 6.10.

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(100000 \cdot 0,06) + (100000 - 95000) : 4}{(95000 + 100000) : 2} \approx 7,4\% .$$

Таблиця 6.10

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації дисконту, грн (гр. 3 — гр. 2)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
01.01.19	х	х	х	95 000
31.03.19	6000	7030	1030	96 030
30.06.19	6000	7106	1106	97 136
30.09.19	6000	7188	1188	98 324
31.12.19	6000	7676	1676	100 000
х	х	х	5000	х

*Визначається як добуток вартості інвестицій на попередню дату та ефективної ставки відсотка.

**Залишкова сума амортизації списується в останній квартал її нарахування.

Приклад 6.4. Підприємство 01.01.2019 р. придбало облігації номінальною вартістю 100,0 тис. грн за 105 тис. грн. Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 24 % річних. Дата погашення облігацій відбудеться через 4 квартали з виплатою відсотків в кінці кожного з кварталів. Розрахунок амортизації премії наведено в табл. 6.11.

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$\frac{(100000 \cdot 0,06) + (100000 - 105000) / 4}{(105000 + 100000) : 2} \approx 4,6\% .$$

Вкладення коштів на депозитні рахунки з терміном не більше одного року, для цілей обліку також вважається поточною фінансовою інвестицією.

Таблиця 6.11

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облігації

Дата	Номінальна сума відсотка, грн	Сума відсотка за ефективною ставкою, грн*	Сума амортизації премії, грн (гр. 2 — гр. 3)	Амортизована собівартість інвестиції, грн**
1	2	3	4	5
01.01.2019	х	х	х	105 000
31.03.2019	6000	4830	1170	103 830
30.06.2019	6000	4776	1224	102 606
30.09.2019	6000	4720	1280	101 326
31.12.2019	6000	4674	1326	100 000
х	х	х	5000	х

Згідно з НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **еквіваленти грошових коштів (грошей)** – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Згідно із МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», **еквіваленти грошових коштів** – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або будь-яких інших цілей. Для віднесення інвестиції до еквівалентів грошових коштів, необхідно щоб вона вільно конвертувалась у відому суму грошових коштів і характеризуватися незначним ризиком зміни вартості. Тобто інвестиція визначається, звичайно, як еквівалент грошових коштів лише в разі короткого строку погашення, наприклад, протягом не більше трьох місяців з дати придбання. Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.

Отже, до еквівалентів грошових коштів можна відносити акції, облігації, депозити зі строком їх утримання не більше ніж три місяці. Придбані банківські метали, якщо вони перебувають на підприємстві або на поточному чи депозитному рахунку строком до трьох місяців, також включають до еквівалентів грошових коштів.

Аналітичний облік еквівалентів грошових коштів ведеться за їх видами із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Основні бухгалтерські проведення з обліку банківських металів наведені в таблиці 6.12.

Таблиця 6.12

Основні бухгалтерські проводки з обліку банківських металів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Придбано банківські метали	351	311	100 000,00
Укладено з банком поточний депозитний договір	352	351	100 000,00
Нарахування відсотків за депозитним договором (сума умовна)	373	733	5000,00
	733	792	5000,00
Надійшли відсотки за банківським вкладом	311	373	5000,00
Якщо на дату балансу строк погашення не перевищує 3 місяців	351	352	100 000,00

Слід зазначити, що за банківськими металами, так само як і за іноземною валютою, НБУ встановлюються відповідні курси. Тобто за банківськими металами можуть виникати курсові різниці. Позитивні курсові різниці відображають за субрахунком 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці», а негативні – 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

6.11. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Охарактеризуйте спільні та відмінні риси виробничих запасів та інших видів запасів.

2. Охарактеризуйте сутність понять засоби праці та предмети праці.

3. Розкрийте сутність поняття поточні біологічні активи.

4. Розкрийте сутність поняття поточні фінансові інвестиції.

5. Розкрийте сутність понять «готова продукція» та «сільськогосподарська продукція».

6. Розкрийте економічний зміст поняття товари.

7. Назвіть рахунки для обліку виробничих запасів та товарів.

8. Опишіть рахунки обліку готової продукції.

9. Опишіть порядок застосування рахунка 351 «Еквіваленти грошових коштів».

10. На яких рахунках (субрахунках) ведуть облік браку?

11. Назвіть національні та міжнародні стандарти обліку, які регламентують порядок обліку запасів та поточних фінансових інвестицій.

12. На яких рахунках ведуть облік поточних біологічних активів?

13. Чим відрізняються МШП від виробничих запасів?

14. За якою вартістю можуть оцінюватись запаси на дату балансу?

15. За якою вартістю можуть обліковуватись поточні фінансові інвестиції?

16. За якою вартістю можуть обліковуватись поточні біологічні активи?

17. Чи підлягають амортизації МШП?

18. Сутність МШП.

19. Сутність незавершеного виробництва та порядок його відображення в обліку і звітності.

20. Опишіть алгоритм вибору субрахунку на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції».

21. Які види об’єктів можуть бути визнані еквівалентами грошових коштів.

22. Сутність та характеристика поняття брак у виробництві.

23. У якому розділі будуть відображені товари в разі прийняття рішення про їх реалізацію у наступному звітному періоді?

24. Наведіть методи, які можна використовувати для обліку транспортно-заготівельних витрат.

25. Наведіть рахунки обліку оборотних активів підприємства.

26. Чи відображається у складі оборотних активів сальдо по субрахунку 286?

27. Розкрийте мету та основні завдання організації обліку запасів.

28. Охарактеризуйте можливі підходи до впровадження на підприємстві аналітичного обліку виробничих запасів.

29. Виділіть особливості в організації обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів.

30. Чи існують спеціалізовані форми первинного обліку поточних біологічних активів?

6.12. Тести

1. Порядок обліку запасів для підприємств, які не використовують МСФЗ, регламентується:

а) НП(с)БО 9;
б) НП(с)БО 10;
в) НП(с)БО 11;
г) НП(с)БО 12.

2. Порядок обліку поточних фінансових інвестицій для підприємств, які не використовують МСФЗ, регламентується:

а) НП(с)БО 9;
б) НП(с)БО 10;
в) НП(с)БО 11;
г) НП(с)БО 12.

3. В обліку оборотні активи відображають на рахунках класів:

а) 1,2 та 3;
б) 1,2,3 та 4;
в) 2 та 3;
г) 2 та 3, крім субрахунку 286.

4. Активи у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, – це:

а) готова продукція;
б) товари;
в) сировина і матеріали;
г) усі відповіді неправильні.

5. Чи визнаються запасами поточні біологічні активи:

а) так;
б) ні;
в) так, якщо вони оцінюються згідно з НП(с)БО 9 «Запаси».

6. Сума ввізного мита включається до первісної вартості придбаних запасів:

а) так;
б) ні.

7. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між:

а) сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць;

б) сумою залишку запасів на початок звітного місяця і сумою запасів, що надійшли за звітний місяць;

в) сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою залишку запасів, на початок звітного місяця;

г) усі відповіді неправильні.

8. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається:

а) множенням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

б) діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

в) множенням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат на кінець звітного місяця на суму залишку запасів на початок і кінець місяця;

г) діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат на кінець звітного місяця на суму залишку запасів на початок і кінець місяця;

9. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси:

а) можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості;

б) можуть оцінюватися та відображатися за нульовою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості;

в) можуть оцінюватися та відображатися за вартістю можливого використання;

г) такі запаси не оприбутковуються на баланс, а обліковуються поза балансом.

10. Поточні біологічні активи обліковують на рахунку:

а) 16;

б) 20;

в) 21;

г) 22.

11. МШП — це:

а) засіб праці

б) предмет праці;

в) засоби виробництва.

12. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу):

а) так;

б) ні;

в) так, з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

13. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на:

а) балансі;

б) позабалансових рахунках;

в) не списується з балансу до виявлення винної особи.

14. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до:

а) складу дебіторської заборгованості;

б) складу інших активів;

в) доходу звітного періоду;

г) всі відповіді правильні.

15. На дату балансу в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за:

а) чистою вартістю реалізації;

б) собівартістю;

в) плановою вартістю;

г) за меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації;

д) купівельною вартістю.

16. Довіреність до бланків суворого обліку:

а) належить;

б) не належить;

в) може бути визнана такою внутрішнім документом підприємства.

17. Синтетичний обік запасів ведеться на рахунках:

а) субрахунки 201—261;

б) субрахунки 201—271;

в) субрахунки 201—281;

г) субрахунки 201—285.

18. Вважається незавершеним виробництвом сальдо на звітну дату за таким рахунком:

а) 21;

б) 22;

в) 24;

г) 23;

д) 25.

19. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться окремо в розрізі за:

а) місцями їх зберігання (цехи, комори, склади);

б) центрами витрат;

в) матеріально-відповідальними особами;

г) групами запасів (сировина, паливо, запасні частини тощо);

д) видами діяльності;

ж) всі відповіді правильні.

20. Оприбуткування приплоду каченят відображають первинним документом:

а) Акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3);

б) Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5);

в) Нагромаджу-вальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7);

г) усі відповіді неправильні.

Додаток до теми 6

Приклад графіка документообігу з обліку виробничих запасів

№ з/п	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує (складає) документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в регістрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	М-1	Контроль за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей	Матеріально відповідальна особа — комірник або завідувач складом	Комірник або завідувач складом	Один — на складі підприємства	За фактом настання події	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
2	Довіреність	М-2 або власна форма	Для отримання матеріальних цінностей	Бухгалтер з обліку запасів	Керівник підприємства	Один — у постачальника	На дату прийняття	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	
3	Акт списання бланків довіреностей	М-2а	Для списання бланків довіреностей	Бухгалтер з обліку запасів	Керівник підприємства	Один — у бухгалтерії	Не рідше одного разу на квартал	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	

Продовження додатка до теми 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
4	Прибутковий ордер	М-3	Для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки	Матеріально відповідальна особа — комірник або завідувач складом		Один	У день надходження цінностей на склад	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
5	Акт про приймання матеріалів	М-4	Для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; при прийманні матеріалів, які прибули без документів.	Приймальна комісія з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи та представника відправника (постачальника) або представника незацікавленої організації	Керівник підприємства*	1 — до бухгалтерії підприємства для обліку переміщення (руху) матеріальних цінностей, 1 — відділу постачання або юридичному відділу для направлення листа-претензії постачальнику	У день надходження цінностей на склад	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	

Продовження додатка до теми 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6	Лімітно-забірна картка	М-8 М-9, М-28 М-28а	Для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, та для контролю за додержанням встановлених лімітів, для списання матеріальних цінностей зі складу	Відділ постачання або плановий відділ на одне або декілька найменувань матеріал	У лімітно-забірній картці цеху (дільниці) — комірник, у лімітно-забірній картці складу — представник цеху (дільниці)	Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) — споживачу матеріалів, другий — складу або складовій цеху (дільниці)	У день надходження цінностей на склад	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
7	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	М-10	Відпуск матеріалів понад встановлений ліміт, при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу тільки з дозволу керівника	Відділ постачання або плановий відділ на одне або декілька найменувань матеріалів	В акті-вимозі одержувача завідувач складом, в акті-вимозі складу — представник одержувача	Один примірник для одержувача (цеху, дільниці та т.п.), другий — для складу.	Перед видачею матеріальних цінностей	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	
8	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	М-11	Для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства, організації	Матеріально відповідальна особа складу	Головний бухгалтер або уповноважена на це особа	Один примірник передається одержувачу, другий — складу, який згодом передається до бухгалтерії	За вимогою	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки

Продовження додатка до теми 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
9	Картка № _ складського обліку матеріалів	М-12	Для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожен номенклатурний номер матеріалу	Матеріально відповідальна особа складу	Матеріально відповідальна особа	Один примірник	У день, здійснення операції	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
10	Реєстр № _ приймання-здачі документів	М-13	Для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються до бухгалтерії	Матеріально відповідальна особа складу	Бухгалтер з обліку запасів	В одному примірнику до бухгалтерії	Кожного дня	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
11	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	М-14	Для обліку залишків матеріалів на складі	Матеріально відповідальна особа — комірник або завідувач складом	Особа, яка перевіряє	В одному примірнику до бухгалтерії	Не рідше одного разу за квартал	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
12	Акт про приймання устаткування	М-15	Для оформлення устаткування, що надійшло на склад для встановлення	Приймальна комісія з участю матеріально відповідальної особи та представника підрядника	Керівник підприємства	один до бухгалтерії підприємств, другий — підряднику	За фактом настання події	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки

Продовження додатка до теми 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
13	Акт прийман-ня-передачі устаткування до монтажу	М-15а	Передача, устаткування до монтажу підряднику	Приймальна комісія	Керівник підприємства	Один до бухгалтерії підприємств, другий — підряднику	За фактом настання події	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
14	Матеріальний ярлик	М-16	Для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходиться в місцях зберігання	Завідувач складом	Завідувач складом	Один — місце зберігання матеріальних цінностей	При надходженні цінностей	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
15	Акт №__ про виявлені дефекти устаткування	М-17	Складається на дефекти, що виявляються в процесі ревізії, монтажу або випробування устаткування	Приймальна комісія	Керівник підприємства	Один до бухгалтерії підприємств, другий — підряднику	За фактом настання події	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія		3 роки
16	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу	М-18	Використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків, що знаходяться без руху	Завідувач складом	Завідувач складом	Один	У кінці місяця	Плановий відділ		Бухгалтерія		3 роки

Продовження додатка до теми 6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
17	Матеріальний звіт	М-19	Застосовується в будівельних організаціях у випадках, коли матеріально відповідальною особою є начальник дільниці (виконавець робіт)	Матеріально відповідальна особа	Начальник будівельної дільниці (виконавець робіт)	Один	У кінці місяця	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія		3 роки
18	Інвентаризаційний опис № __	М-21	При знятті натуральних залишків	Приймальна комісія	Всі члени комісії та матеріально відповідальна особа	Один	Не рідше одного разу на рік	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія		3 роки
19	Акт № __ про витрату давальницьких матеріалів	М-23	Витрати матеріальних цінностей	Комірник або завідувач складом	Комірник або завідувач складом	Один	За необхідністю	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія		3 роки
20	Картка обліку устаткування для установлення	М-26	Для обліку устаткування до встановлення	Відділ капітального будівництва діючого підприємства	Керівник підприємства	Один	За необхідністю	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія		3 роки

Тема 7.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ

7.1. Організація обліку готівкових коштів

7.1.1. Нормативно-методична база з організації касових операцій

Касові операції регулюються Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148.

Касові операції – операції підприємств (підприємців) між собою та з фізичними особами, що пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку. **Книга обліку —** касова книга, книга обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки, книга обліку розрахункових операцій (у разі її використання), книга обліку доходів і витрат.

Згідно із Положенням підприємства та індивідуальні підприємці мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами-громадянами як у готівковій, так і в безготівковій формі. Готівка може використовуватись як із виручки, так і отримана з банку.

Гранична сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) іншому протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами встановлюється постановами НБУ. Станом на 1 січня 2021 року вона становила 10 тис. грн для розрахунків між суб'єктами господарювання та 50 тис. грн для розрахунків із фізичними особами. Внесення готівки до банків або небанківських установ для подальшого її переказу на рахунки інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб для платників коштів є готівковими, а для отримувачів коштів – безготівковими.

З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємство повинно мати касу, а його керівники мають обладнати її та забезпечити в ній надійне їх зберігання. **Каса** – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів. Якщо з вини керівників не були створені належні умови для забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування, то вони несуть за це відповідальність у встановленому чинним законодавством України порядку.

Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

При документуванні касових операцій підприємства мають використовувати форми первинного обліку затверджені постановою Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні « від 29.12.2017 № 148, а саме:

— КО-1 «Прибутковий касовий ордер». Застосовується для оформлення надходження грошей до каси при обробці інформації як із використанням обчислювальної техніки, так і без неї. Прибутковий касовий ордер складається з двох частин: самого прибуткового ордера та квитанції до нього. Виписується в одному примірнику працівником бухгалтерії та підписується головним бухгалтером або особою, яка на те уповноважена. Квитанція видається на руки особі, яка здала гроші, а ордер залишається у касі та реєструється в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів. Усі касові ордери після їх виконання підписуються касиром, а на доданих до них документах ставиться штамп або напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік). Помарки, підчистки або виправлення в касових документах не дозволяються;

— КО-2 «Видатковий касовий ордер». Застосовується для оформлення видачі грошей з каси при обробці інформації як з використанням обчислювальної техніки, так і без неї. Виписується в одному примірнику робітником бухгалтерії, підписується керівником підприємства (організації) та головним бухгалтером чи особою, яка на те уповноважена. Підпис керівника на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо він є на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках. Реєструється в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів.

— КО-3 «Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів» (журнал відкривається окремо на прибуткові та видаткові касові документи);

— КО-3а «Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів» (в одному журналі реєструються як прибуткові так і видаткові касові документи). Ця форма ведеться на розсуд керівництва замість ведення журналу за формою № КО-3;

— КО-4 «Касова книга» (документ суворої звітності). Застосовується для обліку руху грошей у касі. Книга пронумеровується, прошнуровується та опечатується. Кожний аркуш касової книги складається з двох рівних частин: одна з них (з горизонтальним лініюванням) заповнюється касиром як перший примірник та залишається у книзі, друга (без горизонтального лініювання) заповнюється з лицьового та зворотного боку через копіювальний папір і як звіт касира є відривною частиною аркуша.

Перші та другі примірники аркушів нумеруються однаковими номерами.

Записи касових операцій починаються на лицьовому боці невідривної частини аркуша (після рядка «Залишок на початок дня»). Спочатку аркуш згинають на лінії відрізу, підкладаючи відривну частину аркуша під частину, яка залишається у книзі. Для ведення записів після «Перенос» відривну частину аркуша накладають на лицьовий бік невідривної частини та продовжують записи по горизонтальному лініюванню зворотного боку невідривної частини аркуша.

Бланк звіту до кінця операцій за день не відривається.

За рядком «У тому числі на оплату праці» показується сума за платіжними відомостями на оплату праці, не списана на видаток каси.

У кінці кожного робочого дня касир здає відривні листи касової книги під розписку до бухгалтерії з додатком прибуткових та видаткових касових документів. Замість паперового варіанту, підприємства можуть застосовувати його електронний варіант.

— КО-5 «Книга обліку прийнятих та виданих старшим касиром грошей». Застосовується для обліку грошей, виданих з каси підприємства старшим касиром іншим касирам. Книгу веде старший касир. Видача грошей оформлюється підписами касирів, а повернення – підписом старшого касира.

— Відомість на виплату готівки. Використовується для видачі заробітної плати, інших виплат. У формі зазначаються: табельний номер; прізвище, ім'я, по батькові; сума; підпис про одержання; примітки. У Примітках зазначаються реквізити пред'явленого документа (у разі потреби) тощо. Після останнього запису на сторінці в ній має бути незаповнений рядок для зазначення загальної суми виплат особам, зазначеним на цій сторінці.

— Акт № ____ про результати інвентаризації наявних коштів. Акт складається з метою відображення результатів інвентаризації наявних коштів (готівки, цінних паперів), що зберігаються в касі установи/підприємства.

— Акт про перевірку дотримання порядку ведення операцій з готівкою. Складається контролюючим органом. Контролюючий орган може вносити до форми акта зміни , які враховують специфіку діяльності підприємства, що перевіряється.

Інформація з первинних касових документів переноситься до регістрів бухгалтерського обліку. При використанні журнально-ордерної форми обліку згідно із Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.00 № 356, кредитові обороти за касою відображаються в журналі 1, а дебетові — у відомості № 1.1 до нього. Операції з готівковими коштами відображають на балансовому рахунку 30 «Готівка» та субрахунках до цього рахунку 301 «Готівка в національній валюті» і 302 «Готівка в іноземній валюті». Загальну схему касових операцій наведено на рис. 7.1.

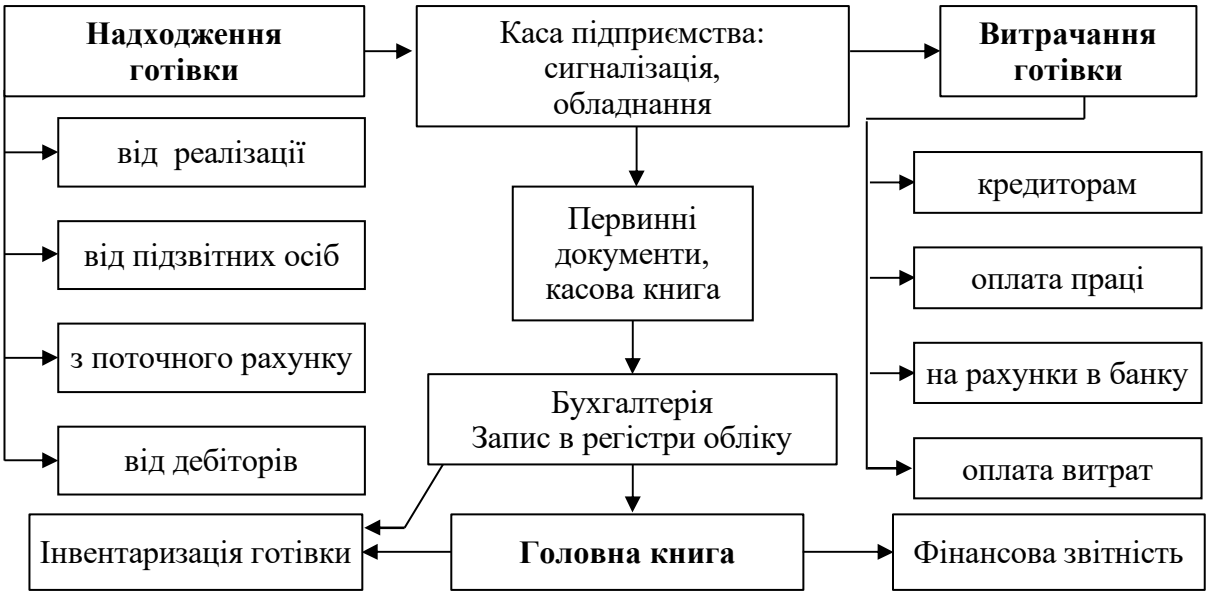


Рис. 7.1. Загальна схема бухгалтерського обліку касових операцій

7.1.2. Вимоги до каси підприємства та забезпечення схоронності грошових коштів

Конкретних вимог до каси підприємства у чинному положенні про ведення касових операцій не визначено. Однак прийнятим Порядком ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління НБУ від 02.02.1995 № 21 конкретні вимоги до приміщення каси були визначені (Порядок втратив чинність згідно з постановою Правління НБУ від 19.02.2001 № 72).

Зокрема вимагалось, щоб приміщення каси було ізольованим, а двері до каси під час здійснення операцій – замкнені з внутрішнього боку. Доступ до приміщення каси особам, які не мають відношення до її роботи, заборонявся.

Уся готівка на підприємствах мала зберігатись, як правило, у вогнетривких металевих шафах, а в окремих випадках – у комбінованих і звичайних металевих шафах, які після закінчення роботи каси замикаються ключем і опечатуються сургучною печаткою касира. Ключі від металевих шаф і печатки мали зберігатися у касирів, яким заборонялось передавати їх стороннім особам або виготовляти невраховані дублікати.

Враховані дублікати ключів в опечатаних касирами пакетах, скриньках тощо мали зберігатись у керівників підприємств. Не рідше одного разу на квартал мала проводитись їх перевірка комісією. У разі виявлення втрати ключа керівник підприємства мав повідомляти про цей інцидент в органи внутрішніх справ і вжити заходів щодо негайної заміни замка металевої шафи. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, заборонялось.

Перед відкриттям приміщення каси і металевих шаф касир зобов'язаний оглянути цілісність замків, дверей, віконних ґрат і печаток, переконатися у справності охоронної сигналізації.

У разі пошкодження або зняття печатки, поломки замків, дверей або ґрат касир зобов'язаний негайно доповісти про це керівнику підприємства, який повідомляє про цю подію в органи внутрішніх справ і вживає заходів щодо охорони каси до прибуття працівників міліції.

У цьому разі керівник, головний бухгалтер або особи, які їх замінюють, а також касир підприємства після одержання дозволу органів внутрішніх справ проводять перевірку наявності коштів та інших цінностей, що зберігаються в касі. Ця перевірка має бути проведена до початку касових операцій. Про наслідки перевірки складається акт у чотирьох примірниках, який підписується всіма особами, що брали участь у перевірці. Перший примірник акта передається в органи внутрішніх справ, другий – надсилається до страхової компанії, третій – надсилається до вищої організації (у разі її наявності), а четвертий – залишається у підприємства.

Аналогічні вимоги до приміщення каси діяли з 1949 р. (Положення про ведення касових операцій підприємствами, установами і організаціями, затверджене Постановою Ради Міністрів СРСР від 15.01.1949 № 153).

Порядком ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 02.02.1995 № 21 були також затверджені Рекомендації щодо забезпечення схоронності коштів під час їх зберігання і транспортування.

Згідно із цим порядком, у разі зарахування на роботу і призначення на посади, пов'язані з веденням касових операцій, обслуговуванням засобів охоронно-пожежної сигналізації, збереженням і транспортуванням коштів, або періодичному залученню працівників підприємств до вказаних вище робіт, керівникам підприємств треба враховувати, що на зазначені вище посади не бажано брати:

— осіб, які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, у яких судимість не погашена або не знята у встановленому порядку;

— осіб, які за вироком суду позбавлені права займатися вищезазначеними видами діяльності;

— осіб, які страждають на хронічні психічні захворювання;

— осіб, які перебувають на спеціальному медичному обліку з приводу алкогольної або наркотичної залежності.

При перевезенні готівки в національній валюті, що належить підприємствам, установам і організаціям усіх форм власності, від кас підприємств до установ банків та у зворотному напрямку, керівник такого підприємства, установи чи організації має забезпечувати касира охороною та транспортним засобом. При транспортуванні значних грошових сум і цінностей та в інших випадках охорона касирів здійснюється на договірній основі працівниками поліції та відділами охорони підрозділів Державної служби охорони при органах внутрішніх справ.

Під час транспортування коштів касиру, особам з його супроводу і водію транспортного засобу, якщо він надається керівником підприємства, не рекомендується:

— розголошувати маршрут руху і розмір суми коштів і цінностей, що перевозяться;

— впускати до салону транспортного засобу сторонніх осіб, які не мають дозволу керівника підприємства та(чи) підрозділу Державної служби охорони при органах внутрішніх справ;

— йти пішки, їхати попутним або громадським транспортом;

— відвідувати магазини, ринки і подібні місця;

— виконувати будь-які доручення, не пов'язані з транспортуванням коштів та відволікатися будь-яким іншим способом від доставки за призначенням грошей і цінностей.

Згідно листа НБУ «Про порядок супроводження цінностей і касирів підприємств» від 25.02.1997 № 11-207/37-1360 (інформації про відкликання листа станом на 01.01.2021 року немає) видача коштів касирам підприємств у сумі понад 5 тисяч гривень здійснюється лише при пред'явленні документів про наявність належної охорони та автотранспорту.

Незважаючи на те, що Порядок ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 02.02.1995 № 21 втратив чинність, його Положення

щодо вимог до каси підприємства та щодо транспортування готівки доречно застосовувати підприємствам, включивши аналогічні вимоги у внутрішні нормативні документи підприємства.

Крім того, бажано організувати охорону каси на випадок крадіжок та пожежі, особливо у нічний час. Для цього можуть бути найняті охоронники, які є штатними одиницями підприємства, або через охоронну фірму. Більш дешевим та надійним способом є взяття каси підприємства під охорону охоронною фірмою із застосуванням технічних засобів охорони. При цьому каса обладнується охоронною та пожежною сигналізацією і при її зачиненні здається під дистанційну охорону. При дистанційній охороні, у разі несанкціонованого проникнення у касу або при виникненні пожежі, на місце події виїжджає озброєна мобільна група охоронної фірми звичайно протягом 3-5 хвилин.

Каси підприємств можуть бути застраховані страховою організацією.

Зважаючи на те, що наразі вимоги до приміщень каси, охорони каси та до транспортування грошей нормативними документами не регулюються, такі вимоги можуть встановлюватись підприємством самостійно.

7.1.3. Вимоги до касира та порядок прийняття на роботу

При призначенні на роботу касира керівник зобов'язаний ознайомити його з Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, та укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих ним цінностей і за всякий збиток завдань підприємству в результаті навмисних дій, недобросовісного чи неякісного відношення до своїх обов'язків. Згідно з Кодексом Законів про працю (ст. 135^1) такий договір може бути укладений лише з тими працівниками, які досягли 18-річного віку.

Примірний зміст договору про повну матеріальну відповідальність наведено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Примірний зміст договору про повну матеріальну відповідальність

ДОГОВІР
про повну матеріальну відповідальність

м. _____ «__»_____ 202 _ р.

_____
(найменування підприємства, установи, організації)

в особі _____
(посада, прізвище, ім'я, по батькові)

Що діє на підставі _____ (далі — Роботодавець), з одного боку, та громадянин _____,
(прізвище, ім'я, по батькові)

який обіймає посаду _____ в _____,
паспорт серія _____ № _____ виданий _____
(вказати орган, що видав паспорт)

«__» _____ р., (далі — Працівник), з другого боку, уклали цей Договір про повну матеріальну відповідальність (далі — Договір) про таке.

Продовження табл. 7.1

1. В порядку та на умовах, визначених цим Договором, та на підставі п. 1 ст. 134 та ст. 135-1 Кодексу законів про працю України Працівник приймає на себе повну матеріальну відповідальність за незабезпечення цілості всіх переданих йому під звіт Роботодавцем в установленому порядку товарно-матеріальних цінностей та коштів згідно з інвентаризаційними описами № 1 та № 2, що додаються до цього Договору, а також за незабезпечення цілості тих товарно-матеріальних цінностей й коштів, що будуть передаватись йому під звіт Роботодавцем протягом усього строку дії цього Договору.
2. Працівник зобов'язується у встановленому порядку та в установлені строки згідно із затвердженими формами подавати звітність про рух товарно-матеріальних цінностей і коштів, переданих йому під звіт Роботодавцем.
3. У разі виявлення нестачі переданих Працівнику під звіт товарно-матеріальних цінностей або коштів більше встановлених допустимих норм, знищення, пошкодження, зниження якості або псування з його вини товарно-матеріальних цінностей, він зобов'язується відшкодувати нестачу коштів та заподіяну шкоду відповідним товарно-матеріальним цінностям.

4. Розмір заподіяної шкоди визначається за фактичними втратами, на підставі даних бухгалтерського обліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) товарно-матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами. У разі розкрадання, недостачі, умисного знищення або умисного псування товарно-матеріальних цінностей розмір шкоди визначається за цінами, що діють у місцевості, де вчинено розкрадання, виявлено нестачу, мало місце умисне знищення або умисне псування.
5. Надлишок коштів або товарно-матеріальних цінностей, виявлений під час перевірки наявності та стану підзвітних товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться під звітом Працівника, вважається належним Роботодавцю.
6. Роботодавець зобов'язується створити нормальні умови праці та виробничу обстановку, що забезпечує збереження прийнятих під звіт Працівником товарно-матеріальних цінностей та коштів.
7. Відшкодування шкоди провадитеся у судовому порядку на підставі ч. 3 ст. 136 Кодексу законів про працю України.
8. Цей Договір набирає чинності з моменту його підписання Сторонами.
9. Дія цього Договору поширюється на весь час роботи Працівника за трудовим договором на _____
(найменування підприємства, установи, організації)
10. Зміни в цей Договір можуть бути внесені за взаємною згодою Сторін, що оформляється додатковою угодою до цього Договору.
11. Усі правовідносини, що виникають у зв'язку з виконанням умов цього Договору і не врегульовані ним, регламентуються нормами чинного в Україні трудового законодавства.
12. Цей Договір складено українською мовою, на ____ сторінках у _____ примірниках, кожний з яких має однакову юридичну силу.
Реквізити сторін:
а) Роботодавець _____
б) Працівник _____
Роботодавець _____ Працівник _____
М.П.

Кваліфікаційні вимоги до касира та старшого касира такі:

— старший касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Стаж роботи за професією касира — не менше 1 року.

— касир: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Без вимог до стажу роботи.

Завдання та обов'язки касира наведено в додатку до теми 2.

7.1.4. Документообіг у касі

Організуючу роль відіграє чітко розроблений документообіг за касою, який може складатись окремо або бути частиною загального табель-графіка документообігу підприємства, установи, організації. Однак випи-ска із загального табель-графіку документообігу є бажаною на робочому місці касира.

У загальному плані схема документування касових операцій при засто-суванні журнально-ордерної форми обліку наведена на рис. 7.2.

Рис. 7.2. Схема документування касових операцій при застосуванні журнально-ордерної форми обліку (пунктиром вказана звірка)

Приклад табель-графіка виконання робіт за касовими операціями наве-дено в додатку 1 до теми.

7.1.5. Організація робочого місця касира

Належне забезпечення робочого місця касира сприяє якісному та своєчасному виконанню ним своїх функціональних обов'язків. Одним із важливих моментів в організації праці касира є розробка карти організації його робочого місця (оргтехкарти).

У оргтехкарті робочого місця мають міститись наступні документи:

— деталізовані функціональні обов'язки касира;

— режими праці й відпочинку;

— табель-графік документообігу по касі (додаток 1 до теми 7);

— послідовність і способи виконання облікових операцій;

— нормативи часу на виконання виконавцем окремих видів робіт і розрахунок норм обслуговування;

— оплата праці та організація матеріального і морального стимулювання.

Усі ці документи бажано розмістити на стенді в приміщенні каси в місці зручному для їх прочитання. Документи мають бути затверджені в установленому на підприємстві порядку кожен окремо або всі загалом.

З нормативної бази в касі повинно бути Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148.

7.1.6. Порядок встановлення ліміту залишку готівки в касі

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні **підприємства самостійно встановлюють ліміт залишку готівки у касі.** Ліміт залишку готівки в касі – граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі підприємства в позаробочий час та забезпечити роботу на початку наступного робочого дня.

При встановленні (перегляді) ліміту каси враховується режим і специфіка роботи підприємства, віддаленість його від банків, обсяги касових оборотів, встановлені строки здавання готівки, тривалість операційного часу банку, наявність домовленостей підприємства з банком на інкасацію тощо.

Для встановлення ліміту залишку готівки в касі робиться розрахунок за довільною формою. Ліміт каси визначають за середньоденними надходженнями або видатками готівки за визначений підприємством самостійно період. Новостворене підприємство в основу розрахунків ліміту каси бере прогнозні показники. Визначений на основі прогнозних показників ліміт каси через 3 місяці має бути переглянутий і уточнений на основі фактичних показників.

Розрахована сума ліміту затверджується наказом чи розпорядженням по підприємству й один примірник розрахунку надається банку. У разі невстановлення ліміту з будь-якої причини, ліміт залишку в касі вважається рівним нулю.

Примірна форма розрахунку ліміту залишку готівки в касі наведена в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Примірна форма розрахунку ліміту залишку готівки в касі

РОЗРАХУНОК
встановлення ліміту залишку готівки в касі
ТОВ «Престиж»
(найменування підприємства)
м. Чернігів, вул. Травнева, 1
(місцезнаходження підприємства)

1. Касові обороти

№ з/п	Найменування показників	Фактично за період з 01.09.2020 по 31.11.2020 (але не менше 3 місяці)
1.	Готівкова виручка (надходження до кас, крім сум, що одержані з банків)	360780,00
2.	Середньоденні надходження (рядок 1 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	5726,67
3.	Виплачено готівкою на різні потреби, а також на відрядження (крім виплат, пов'язаних з оплатою праці, пенсій, стипендій, дивідендів)	15680,00
4.	Середньоденна видача готівки (рядок 3 розділити на кількість робочих днів підприємства за три місяці)	248,89

Найменування показника	Установлено підприємством
1. Ліміт залишку готівки в касі	5727

Найменування показника	Визначається строк здавання готівкової виручки (готівки) та зазначаються реквізити договорів банківських рахунків
2. Строки здавання готівкової виручки (готівки)	щоденно ПАТ «Альфа-банк» договір № 345 від 10.01.2019, рах. UA950011110000026011111111111

Керівник підприємства Василенко А. А. «10» грудня 2020 р.

Головний (старший) бухгалтер Петренко В. В. «10» грудня 2020 р.

Якщо підприємство має філії, а в філіях окремі каси, то ліміт залишку готівки в касі для філій встановлюється внутрішнім нормативним документом підприємства. При цьому робиться окремий розрахунок ліміту залишку готівки в касі за кожною філією. Приклад наказу про затвердження ліміту залишку готівки у касі наведено в табл. 7.3.

Усю готівку понад встановлені ліміти залишку готівки в касі підприємства зобов’язані здавати в порядку і строки, встановлені договором на розрахунково-касове обслуговування, для зарахування на їхні рахунки.

Зазвичай уся понадлімітна готівка має бути здана до банку в день її надходження. Підприємства, у яких час закінчення робочого дня не дає змогу забезпечити здавання готівки у день її надходження, мають її здати до банку наступного дня. Якщо підприємство розташоване у населеному пункті, де немає банків, воно має здавати готівкову виручку не рідше ніж один раз на 5 робочих днів.

Таблиця 7.3

Приклад наказу про встановлення ліміту залишку готівки в касі

ТОВ «Престиж»

Наказ № 101

м. Чернігів 15 грудня 2020 р.

Про встановлення
ліміту каси

На підставі п. 5.2 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148

НАКАЗУЮ:

Встановити ліміт залишку готівки у касі підприємства з 1 січня 2021 р. у сумі 5727 (п'ять тисяч сімсот двадцять сім) грн 00 коп.

Зберігати готівку в касі у межах зазначеного ліміту.

Контроль за дотриманням ліміту готівки в касі філії покласти на головного бухгалтера Петренко В. В.

Розрахунок додається.

Директор: Василенко А. А.

Готівка, отримана підприємством у вихідні, святкові чи неробочі дні може перераховуватись на поточний рахунок підприємства через банкомати (програмно-технічні комплекси самообслуговування) або здається до обслуговуючого банку протягом операційного часу наступного дня.

Слід зазначити, що Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні передбачений чіткий порядок перевірки дотримання підприємством ліміту каси контролюючими органами. Доречно положення цього порядку враховувати і при внутрішньому контролі дотримання ліміту каси.

Під час перевірки дотримання підприємством ліміту каси визначається наявність самостійно встановленого ліміту каси та відповідність його розрахунку вимогам цього Положення, уточнюються за наказами, розпорядженнями чи іншими розпорядчими документами суми самостійно доведених підприємством (юридичною особою) лімітів кас своїм відокремленим підрозділам.

Під час перевірок з'ясовується те, як підприємство дотримується встановленого ліміту каси, строків і порядку здавання готівкової виручки. Крім того, має враховуватися те, що кошти, які одержані з каси банку або спрямовані з виручки на виплати, пов'язані з оплатою праці, можуть відповідно до Положення протягом трьох-п'яти робочих днів зберігатися в касі понад установлений ліміт каси.

Для визначення понадлімітних залишків готівки в касі порівнюються записи про фактичні її залишки в касі за касовою книгою з установленим лімітом каси за кожний день незалежно від того, здійснювалися в цей день касові обороти (надходження і витрати готівки) чи ні. Зразок розрахунку понадлімітних залишків готівки в касі наведено в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Зразок розрахунку понадлімітних залишків готівки в касі

(грн)

Дата	Залишок готівки на початок дня	Надходження готівки до каси	Видача готівки з каси	Залишок готівки на кінець дня	У тому числі за платіжними відомостями в дні виплат, пов'язаних з оплатою праці	Ліміт каси	Понадлімітні залишки за кожний день
04.10. 2020	100	2500	800	1800	—	1000	800
05.10. 2020	1800	1000	1400	1400	—	1000	400
06.10. 2020	1400	—	—	1400	—	1000	400
07.10. 2020	1400	—	—	1400	—	1000	400
08.10. 2020	1400	2100	3400	100	—	1000	—
09.10. 2020	100	5700	900	4900	3000	1000	900
10.10. 2020	4900	3200	3500	4600	3000	1000	600
11.10. 2020	4600	1900	3900	2600	—	1000	1600
Усього	х	х	х	х	х	х	5100

Якщо в періоді, що перевіряється, виявлено перевищення ліміту каси, то з'ясовується, протягом якого часу (у днях) і які понадлімітні суми не здавалися в установлені строки до банку і з якої причини, а також загальна сума понадлімітних залишків.

За результатами внутрішнього контролю мають бути вжиті відповідні заходи.

7.1.7. Порядок отримання та видачі готівки з каси та здачі готівки в банк

Отримання готівки в касу від фізичних та юридичних осіб оформлюється прибутковими касовими ордерами. **Для отримання готівки в банку** підприємство подає заяву на видачу готівки і грошовий чек. Грошові чеки у кількості 20-50 штук формуються у книжки грошових чеків. Грошова **чекова** книжка належить до документів суворої звітності. Форми заяви на отримання грошових чеків і грошового чека суворо регламентовані. Однак ряд банків розроблюють свою форму заяви з дотриманням усіх обов'язкових реквізитів. Кожен чек має **корінець,** який залишається у отримувача грошових коштів, в якому вказується сума до видачі, дата, ПІБ одержувача грошових коштів, підписи керівника і головного бухгалтера. Усі реквізити чека заповнюються згідно з вимогами Інструкції про ведення касових операцій банками в Україні. Зазвичай банки надають клієнтам приклади заповнення грошових чеків.

При видачі готівки банк має забезпечити отримання від клієнта – суб'єкта господарювання підтвердних документів на підставі яких здійснюються готівкові розрахунки. Такими документами можуть бути: закупівельний акт; закупівельна відомість; податковий розрахунок сум доходу, нара-

хованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, кредитний договір; договір поставки; договір транспортування. Грошові чеки дійсні протягом 10 календарних днів із дня їх виписки, не враховуючи день виписки.

Готівка банком видається при пред'явленні паспорта громадянина України або іншого документа, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаний на території України для укладання правочинів.

При отриманні готівки для видачі заробітної плати, разом з чеком необхідно подати до банку платіжне доручення на перерахування необхідних сум Єдиного соціального внеску.

Чек можна виписати на будь-яку особу. Якщо необхідно розрахуватись з будь-якою особою готівкою, а в касі її немає, можна оформити чек на пред'явника і вказати в ньому відповідну суму.

Видача готівки з каси проводиться на підставі платіжних відомостей або видаткових касових ордерів. При цьому, **платіжні відомості повинні складатись окремо для власних працівників та працівників, що виконують роботи чи надають послуги за договорами цивільно-правового характеру.**

У ряді випадків працівники в установлені строки не можуть самостійно отримати належні їм суми. У такому разі можлива видача коштів іншим особам за дорученням працівника. Якщо гроші видаються довіреній особі за відомістю, то перед розписом довіреної особи касир робить напис «за дорученням». У разі отримання такою особою грошей за видатковим касовим ордером, в тексті ордера після прізвища, імені й по батькові одержувача грошей бухгалтерія повинна вказати прізвище, ім'я й по батькові довіреної особи. У рядку «Видати» вказуються теж прізвище, ім'я й по батькові довіреної особи, а у рядку підстава — посилання на доручення, у рядку «Документ» — вказується документ який ідентифікує довірену особу. Доручення прикладається до платіжної відомості або до видаткового касового ордера.

Форма доручення є довільною. Приклад форми доручення наведений на рис. 7.3.

Доручення

Я, Дрозд Олександр Богданович, доручаю Нехаю Валентину Анатолійовичу (паспорт НК № 738401, виданий Деснянським ВМ УМВС м. Чернігова 25 травня 2000 р.) отримати у ПАТ «Хімволокно» мою заробітну плату за травень 2020 р.

25.05.2020 р. _____ Дрозд О. Б.
(підпис)

Підпис Дрозда О.Б. засвідчую:

Зав. відділом кадрів ПАТ «Хімволокно» _____ Глущенко Н. Л.
(підпис)

М. П. 25.05.2020 р.

Рис. 7.3. Зразок доручення на отримання грошей з каси

Понадлімітні залишки готівки у касі повинні здаватись у банк. Для цього відповідальна за здачу готівки у банк особа (звичайно касир) виписує видатковий касовий ордер та заявку на переказ грошей на поточний рахунок (табл. 7.5). Після здачі грошей у касу банку останній видає підприємству квитанцію про прийняття грошей (табл. 7.6).

Таблиця 7.5

Форма заяви на переказ готівки

Заява на переказ готівки № *115*

Дата здійснення касової операції *15 травня 2021 р.*

Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
	Дебет	*UA950011110000026011111111111*		
	Кредит	*UA950011110000026011111111111*	*6500,00*	
Загальна сума *(цифрами)*				

Платник *«Престиж» через Гордієнко В. В.*_____

Код платника*_____

Банк платника** _____

Отримувач *«Престиж»*_____

Код отримувача** _____

Банк отримувача *ПАТ «Альфа-банк»*_____

Код банку отримувача _____

Загальна сума *Шість тисяч п'ятсот грн 00 коп.*_____

(словами)

Призначення платежу *Торгова виручка*_____

Пред'явлений документ* _____

Серія ____№_____, виданий _____

(номер документа) *(найменування установи ,яка видала документ)*

_____

(дата видачі документа)

_____

(дата народження) (місце проживання особи)

Додаткові реквізити

_____

Підпис платника_____ Підписи банку _____

7.1.8. Організація контролю за видачею, використанням та поверненням підзвітних сум

Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні передбачено чіткий порядок контролю за видачею, використанням та поверненням підзвітних сум контролюючими органами. Однак положення цього порядку можуть застосовуватись і при здійсненні внутрішнього контролю, який може здійснюватись як власними силами, так і з залученням аудиторських чи інших спеціалізованих фірм.

Таблиця 7.6

Форма квитанції банку на отримання готівки

Квитанція № *151*

Дата здійснення касової операції *12 травня 2021 р.*

Дата валютування _____

Назва валюти		№ рахунку	Сума	Еквівалент у гривнях
	Дебет	*UA950011110000026011111111111*		
Гривня	Кредит	*UA950011110000026011111111111*	*6500*	
Загальна сума (*цифрами*)				

Платник ТОВ *«Престиж» через Гордієнко В. В.*

Код платника* _____

Банк платника** _____

Отримувач *ТОВ «Престиж»*

Код отримувача** _____

Банк отримувача *ПАТ «Альфа-банк»*

Код банку отримувача*_____

Загальна сума *Шість тисяч п'ятсот грн 00 коп.*

(словами)

Призначення платежу *Торгова виручка*

_____

Підпис платника _____

Підписи банку _____

*Заповнюється в разі ідентифікації клієнтів відповідно до законодавства України про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

**Реквізити зазначаються в разі здійснення переказу готівки для зарахування на рахунок, відкритий в іншому банку.

При організації внутрішнього контролю слід звернути увагу на:

— наявність у підприємства (підприємця) податкового боргу;

— виконанням підприємством вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, що пов'язані з веденням касової книги та оформленням операцій з приймання та видачі готівки з каси, веденням відповідних касових документів;

— наявність у підприємства журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів та книги обліку прийнятих та виданих касиром грошей і правильність їх ведення, а також правильність відображення в касових документах номерів кореспондуючих рахунків, відповідність між кореспонденцією рахунків, унесених до касової книги та зазначених в касових ордерах, наявність потрібних виправдних документів, що додаються до касових ордерів (заяви, накладні, рахунки, довідки тощо), і позначок про їх погашення. У касових документах, які викликають сумніви щодо їх справжності, перевіряється достовірність підписів одержувачів коштів і службових осіб, які дають пояснення щодо цього;

— повноту та своєчасність оприбуткування в касах готівкових надходжень, одержаних підприємством (за реалізовану продукцію, продані товари, виконані роботи, надані послуги і за позареалізаційні операції тощо);

— дотримання порядку видачі готівки під звіт та її використання (у тому числі на відрядження);

— виявлення фактів неправомірної видачі готівки під звіт працівникам, які повністю не розрахувалися за попередньо видані їм кошти, факти несвоєчасного звітування, а також випадки передавання підзвітних коштів одним працівником іншому тощо;

— дотримання строків повернення у касу невикористаних підзвітних сум. При цьому враховується те, що подання звітів про використання коштів із порушенням установлених термінів може дозволятися лише у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю підзвітної особи або за інших обставин, що мають документальне підтвердження.

— наявність розпорядчих документів (наказу, розпорядження) на службові відрядження, правильність ведення записів у журналі реєстрації посвідчень на відрядження, дотримання граничної тривалості службового відрядження, наявність позначок у посвідченні про відрядження, своєчасність звітування за витрачені під час відрядження кошти, правильність відшкодування витрат працівникам тощо;

— дотримання установлених обмежень під час здійснення між ними готівкових розрахунків, враховуючи, що такі готівкові розрахунки можуть здійснюватися підприємствами (підприємцями) протягом дня з іншими підприємствами (підприємцями) за одним чи кількома платіжними документами у встановленому Положенням розмірі, а також те, що зазначені обмеження не стосуються розрахунків підприємств (підприємців) із фізичними особами та інших випадків, які визначені Положенням.

7.1.9. Організація інвентаризації каси

З метою контролю за збереженістю готівкових коштів на підприємствах проводяться інвентаризації кас. Порядок інвентаризації каси суб'єктів господарювання — юридичних осіб визначено Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2016 № 879 та Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Для проведення інвентаризації каси, що має здійснюватися згідно з наказом керівника, призначається комісія, яка після закінчення інвентаризації каси складає акт про результати інвентаризації наявних коштів (табл. 7.7).

Таблиця 7.7

Форма Акта про результати інвентаризації наявних коштів

ТОВ «Престиж»
(найменування підприємства/установи/організації)

АКТ № 4

про результати інвентаризації наявних коштів
30 грудня 2020 року,
що зберігаються у касі *ТОВ «Престиж»*

Розписка

1. Цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти здані до бухгалтерії, всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.
2. Матеріально відповідальна особа

касир	*Гордієнко*	*Гордієнко В. В.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

3. На підставі наказу (розпорядження) від *«29» грудня 2020 року № 25*
проведена інвентаризація коштів станом на *«30» грудня 2020 року.*
4. Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:
Три тисячі грн 00 коп.
5 · 200 грн = 1000 грн 00 коп.
4 · 500 грн = 2000 грн 00 коп.
5. Підсумок фактичної наявності *3000 грн 00 коп.*
Три тисячі грн 00 коп.
(словами)
6. За обліковими даними *3000 грн 00 коп.*
7. Підсумки інвентаризації: надлишок —
Нестача —
Голова комісії

Заст. директора	*Іванченко*	*Іванченко А. Б.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

Члени комісії:

бухгалтер	*Садовенко*	*Садовенко В.Г.*
(посада)	(підпис)	(прізвище, ім'я, по батькові)

8. Підтверджую, що кошти, зазначені в акті, є на зберіганні під мою відповідальність. Усі наявні кошти комісією перевірено в моїй присутності. Претензій до інвентаризаційної комісії не маю.
9. Матеріально відповідальна особа. *Гордієнко*
(підпис)
«30» грудня 2020 року.
10. Пояснення причин, унаслідок яких виникли надлишки або нестачі
11. Матеріально відповідальна особа
12. Рішення керівника установи/підприємства
Акт № 4 про результати інвентаризації наявних коштів затверджено

_____
«31» грудня 2020 року.

Акт складається з метою відображення результатів інвентаризації наявних коштів (готівки, цінних паперів), що зберігаються в касі установи/підприємства

Комісія перевіряє наявність коштів шляхом повного перерахування всіх готівкових коштів, що є в касі, цінних паперів, чекових книжок тощо. Акт складається в двох примірниках і підписується членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальною особою.

Один примірник акта передається до бухгалтерії підприємства, другий — залишається у матеріально відповідальної особи.

До початку інвентаризації всі матеріально відповідальні особи (особи, які відповідають за збереження коштів) дають розписку, визначену в додатку 1 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

У разі зміни матеріально відповідальних осіб акт складається в трьох примірниках (для матеріально відповідальної особи, яка здала цінності, матеріально відповідальної особи, яка прийняла цінності, а також бухгалтерії).

Інвентаризація кас проводиться на кожному підприємстві у строки, що встановлені керівником, з покупюрним перерахуванням усіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі. Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

У разі застосування підприємством у розрахунках реєстратора розрахункових операцій (РРО) звіряється сума наявної готівки на місці проведення касиром розрахунку із сумою, зазначеною в звіті РРО (в розрахунковій книзі (РК) та книзі обліку розрахункових лпераций (КОРО)). У разі виявлення під час інвентаризації нестачі або надлишку цінностей у касі в акті зазначається сума нестачі або надлишку й з'ясовуються обставини їх виникнення. Сума нестачі відшкодовується відповідно до законодавства України, а надлишок оприбутковується в касі та зараховується в дохід відповідного підприємства.

У разі автоматизованого ведення касової книги слід проводити перевірку правильності роботи програмних засобів оброблення касових документів.

Вищі організації (за їх наявності) на всіх підвідомчих підприємствах, а також аудитори (аудиторські фірми), відповідно до укладених договорів, під час проведення документальних ревізій обов'язково проводять інвентаризацію кас і перевіряють дотримання порядку ведення касових операцій. У господарських товариствах, якщо це передбачено їх статутом, такі ревізії проводять ревізійні комісії.

Перевірки дотримання порядку ведення операцій з готівкою здійснюють визначені законодавством України органи контролю відповідно до їх компетенції.

7.1.10. Відповідальність за порушення норм з регулювання обігу готівки

За недотримання норм обігу готівки винні особи можуть бути притягнуті до адміністративної відповідальності згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення (табл. 7.8).

Таблиця 7.8

Відповідальність за недотримання норм з регулювання обігу готівки

№ з/п	Вид порушення	Штраф накладається	Розмір штрафу	Стаття КУпАП	Орган, який накладає штраф	Стаття КУпАП
1.	Несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації коштів	на посадових осіб підприємств державного сектору економіки	8-15 НМДГ* за перше порушення; 10-20 НМДГ за повторне протягом календарного року	Ст. 164^2	Державна аудиторська служба	ст. 234^1
2.	Несвоєчасна здача готівки в банк	на осіб, відповідальних за здачу виручки	17-88 НМДГ за перше порушення; 43-175 НМДГ за повторне протягом календарного року	Ст. 164^4	Органи Національної поліції	ст. 222
3.	Порушення порядку ведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у т. ч. перевищення граничних сум розрахунків готівкою	на фізичну особу-підприємця, посадових осіб юридичної особи	100-200 НМДГ за перше порушення; 500-1 000 НМДГ за повторне порушення протягом календарного року	Ст. 163^{15}	Державна фіскальна служба	ст. 234^2

Штраф може бути накладений протягом 2 місяців із дня скоєння правопорушення, а при триваючому правопорушенні – протягом 2 місяців із дня його виявлення (ч. 1 ст. 38 КУпАП).

7.2. Організація обліку безготівкових коштів

7.2.1. Порядок відкриття поточного рахунку в банку

Порядок відкриття і закриття рахунків підприємств у банках регламентовано Інструкцією про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків – резидентів і нерезидентів, затвердженою Постановою правління НБУ від 12.11.2003 № 492. В Інструкції розкрито також особливості здійснення операцій за окремими рахунками клієнтів, що відкриваються відповідно до законів України.

Підприємство може відкривати у банку такі рахунки: поточний; вкладний (депозитний); умовного зберігання (ескроу). Підприємство може відкрити вказані рахунки в будь-якому банку України, а також одночасно аналогічні рахунки і в інших банках. Умови відкриття рахунків у банках та особливості їх функціонування визначаються договором між банком і підприємством. У договорі обов'язково враховують вимоги Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг».

Поточний рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей і здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору та вимог законодавства України.

До поточних рахунків також належать:

— рахунки за спеціальними режимами їх використання, що відкриваються у випадках, передбачених законами України або актами Кабінету Міністрів України;

— карткові рахунки, що відкриваються для обліку операцій за платіжними картками;

— поточні (накопичувальні) рахунки виборчих фондів.

Вкладний (депозитний) рахунок – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей, що передаються клієнтом в управління на встановлений строк або без зазначення такого строку під визначений процент (дохід) і підлягають поверненню клієнту відповідно до законодавства України та умов договору.

Рахунок умовного зберігання (ескроу) – рахунок, що відкривається банком клієнту на договірній основі для зарахування на рахунок коштів та перерахування їх / видачі коштів готівкою у випадках, передбачених законодавством України, особі (особам), зазначеній (зазначеним) клієнтом (бенефіціару або бенефіціарам), або повернення таких коштів клієнту за настання підстав, передбачених договором.

Для відкриття поточного рахунку до банку подається заява довільної форми. Проте, у заяві повинні бути збережені такі реквізити: найменування банку; найменування клієнта; код за ЄДРПОУ або реєстраційний номер платника податків; код економічної діяльності; назва виду економічної діяльності: додаткова інформація. Якщо юридична особа не використовує найману працю і не є платником страхових внесків, то клієнт обов'язково зазначає про це в заяві про відкриття поточного рахунку в рядку «Додаткова інформація». Банки звичайно пропонують власно розроблену форму заяви, у другій частині якої банк ставить відмітки про відкриття, або відмову у відкритті рахунка.

Для ідентифікації підприємства, яке подало заяву на відкриття поточного рахунка, банк через портал електронних сервісів отримує з Єдиного державного реєстру відомості про підприємство та установчі документи.

Одночасно із заявою про відкриття рахунку у банку підприємство надає банку Перелік осіб, які мають право розпоряджатися рахунком. Поняття першого і другого підпису для суб'єктів підприємницької діяльності більше немає. Перелік подається за довільною або за запропонованою банком формою. У Переліку обов'язково зазначають прізвище, ім'я, по бать-

кові розпорядників рахунка і мають стояти їх власноручні підписи. Перелік завіряє своїм підписом керівник. Особи перелічені в Переліку підлягають ідентифікації та верифікації, що означає насамперед відвідування банку з паспортом та ідентифікаційним кодом.

Для закриття поточного рахунку в банку підприємство подає заяву довільної форми у якій мають бути зазначені такі реквізити: найменування банку; найменування клієнта; код за ЄДРПОУ або реєстраційний номер платника податків; номера рахунку, який закривається; реквізити рахунку, на який перераховується залишок коштів на рахунку, що закривається; дата написання заяви. Звичайно банки для закриття рахунків розроблюють власну форму заяви, яку клієнту залишається лише заповнити і підписати.

Банк має право самостійно закрити поточний рахунок клієнта у разі:

— відсутності операцій за рахунком 3 роки підряд та немає на ньому залишків грошових коштів;

— з підстав, передбачених законодавством з питань фінансового моніторингу. Залишок коштів повертається клієнту.

7.2.2. Платіжні інструменти та порядок їх заповнення

Платіжні інструменти – засіб певної форми на паперовому, електронному чи іншому виді носія інформації, використання якого ініціює переказ коштів із відповідного рахунку платника.

Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22 встановлені правила використання під час здійснення розрахункових операцій таких видів платіжних інструментів:

— меморіального ордера – розрахункового документа, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій щодо списання коштів з рахунку платника і внутрішньобанківських операцій відповідно до Закону України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» та нормативно-правових актів Національного банку;

— платіжного доручення – розрахункового документа, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача;

— платіжної вимоги – розрахункового документа, що містить вимогу стягувача або в разі договірного списання отримувача чи обтяжувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача;

— платіжної вимоги-доручення – розрахункового документа, який складається з двох частин: верхньої – вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів; нижньої – доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача;

— акредитиву – договору, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого

імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж;

— інкасового доручення (розпорядження) – розрахункового документу, що містить вимогу стягувача (контролюючого органу) до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача.

Найбільш часто застосовується платіжне доручення, форма якого наведена в табл. 7.9.

Таблиця 7.9

Форма платіжного доручення

(1)*	**ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ** № *15*(3)__ від *«11» січня 2021 р.* (4)	(2)	0410001
		Одержано банком «__»____(50)_____202__ р. (5)	
Платник	(9) *ТОВ «Престиж»*		
Код	(8) *11111111*		
		ДЕБЕТ рах. № *UA950011110000026011111111111*	СУМА
		Код банку	
Банк платника (11)	*ПАТ «Альфа-банк»* в *м. Чернігів*	(10) *305305*	(7)
Отримувач	(15) *ТОВ «Перспектива»*		*1200,00*
Код	(16) *11111113*		
Банк отримувача		КРЕДИТ рах. № *UA850011110000026011111110011*	
(13)	*ПАТ «Альфа-банк»*	(17) *305305*	
Сума словами	(6) *Одна тисяча двісті грн 00 коп.*		
Призначення платежу	(19) *Оплата за канцтовари згідно з накладною № 5 від 6 січня 2021 р., у т. ч. ПДВ – 200,00 грн*		(18)
ДР	(20)		
М. П.	Підписи (41) *Василенко*	Проведено банком «____»____(51)_____202__ р.	
(40)	*Петренко*	Підпис банку	

*Цифри в дужках є посиланнями на порядок заповнення цього реквізиту, який наведений у додатку 2 до теми 7.

Крім названих платіжних інструментів, широко застосовуються розрахункові чеки та електронні розрахункові документи. **Розрахунковий чек** – розрахунковий документ, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок,

про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів. **Електронний розрахунковий документ** – документ, інформація в якому представлена у формі електронних даних, уключаючи відповідні реквізити розрахункового документа, який може бути сформований, переданий, збережений і перетворений у візуальну форму представлення електронними засобами.

Порядок заповнення платіжних інструментів визначено Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою Постановою НБУ від 21.01.2004 № 22 (додаток 2 до теми 7), а щодо розрахункових документів у разі сплати платежів до бюджету — Порядком заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.07.2015 № 666 (додаток 3 до теми 7).

Розрахункові документи, які подаються клієнтами в банк у паперовій формі, мають відповідати вимогам установлених стандартів та вміщувати (залежно від їх форми) необхідні реквізити.

Так, бланки розрахункових документів виготовляються на папері формату А4 або А5 будь-яким способом (друкарським, з використанням комп'ютерної техніки тощо) за умови обов'язкового забезпечення наявності та схематичного розташування усіх елементів (рамки, лінії, текстові елементи тощо, за винятком цифр у квадратних дужках, що позначають номери реквізитів), згідно зі зразками, наведеними у додатках до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні.

Відповідальність за правильність заповнення реквізитів розрахункового документа, у тому числі номерів рахунків і кодів банків, суми податку на додану вартість і кодів бюджетної класифікації, несе особа, яка оформила цей документ і подала його до обслуговуючого банку.

Розрахункові документи, в яких реквізити заповнено з порушенням вимог Інструкції, повертаються банком, що здійснив їх перевірку, без виконання. Також банки повертають без виконання розрахункові документи, якщо:

— у розрахунковому документі не заповнено хоча б один із реквізитів, заповнення якого передбачено його формою, крім реквізиту «Дата валютування»;

— немає супровідних документів, надання яких разом з розрахунковим документом передбачено законами України, Інструкцією, або закінчився строк дії цих супровідних документів;

— у розрахунковому документі платник-резидент не заповнив реквізит «Код країни нерезидента» отримувача;

— платіжне доручення подано до банку з порушенням законодавства України, або не може бути виконано відповідно до законодавства України;

— порушено інші вимоги Інструкції.

Усі текстові елементи бланків мають бути виконані українською мовою.

Розрахунковий документ (за винятком розрахункового чека) виписується в кількості примірників, потрібних для всіх учасників безготівкових розрахунків (але не менше ніж два).

Дозволяється заповнення розрахункового документа від руки (кульковою ручкою, чорнилом темного кольору).

Перший примірник розрахункового документа (незалежно від способу його виготовлення) має містити відбиток печатки (якщо наявність печатки передбачена) та підписи/підпис відповідальних осіб/особи.

Під час підписування розрахункового документа не дозволяється використання факсиміле, а також виправлення та заповнення розрахункового документа в кілька прийомів.

Порядок заповнення реквізитів платіжних інструментів наведено в додатках 2 та 3 до теми 7.

Для безготівкової оплати найчастіше використовується **платіжне доручення.** Розрахунки платіжними дорученнями можуть здійснюватись:

— за фактично відвантажену продукцію (виконані роботи, надані послуги);

— в порядку попередньої оплати;

— для завершення розрахунків за актами звірки взаємної заборгованості підприємств;

— для перерахування підприємствами сум, які належать фізичним особам (заробітна плата, пенсії, інші грошові доходи тощо) на їх рахунки, відкриті в установах банків;

— в інших випадках за згодою сторін.

Банки приймають до виконання платіжні доручення лише в межах наявних коштів на їх рахунках. Доручення приймаються банком протягом 30 календарних днів з дня їх виписки, не враховуючи дня виписки. **Платник має право зазначати в платіжному дорученні дату валютування,** яка не може бути пізніше десяти календарних днів після складання платіжного доручення (день складання не враховується).

До настання дати валютування платник може відкликати кошти, які до зарахування їх на рахунок отримувача обліковуються в банку, що обслуговує отримувача. Лист про відкликання коштів платник подає до свого банку, який того ж самого дня надає банку отримувача вказівку про повернення коштів.

За договором з обслуговуючим банком підприємство може використовувати системи «клієнт – банк» та/або «клієнт – Інтернет – банк». У цьому разі застосовуються електронні розрахункові документи, які мають містити всі обов'язкові реквізити. Електронний розрахунковий документ засвідчується електронним підписом. При використанні клієнтом системи договором може передбачатись також можливість оброблення банком документів клієнта і на паперових носіях.

7.2.3. Документообіг, пов'язаний з рухом безготівкових коштів

У загальному плані схема документування безготівкових розрахунків при застосуванні журнально-ордерної форми обліку наведена на рис. 7.4.

Приклад табель-графіка документообігу, пов'язаного з рухом безготівкових коштів наведений у додатку 4 до теми 7.

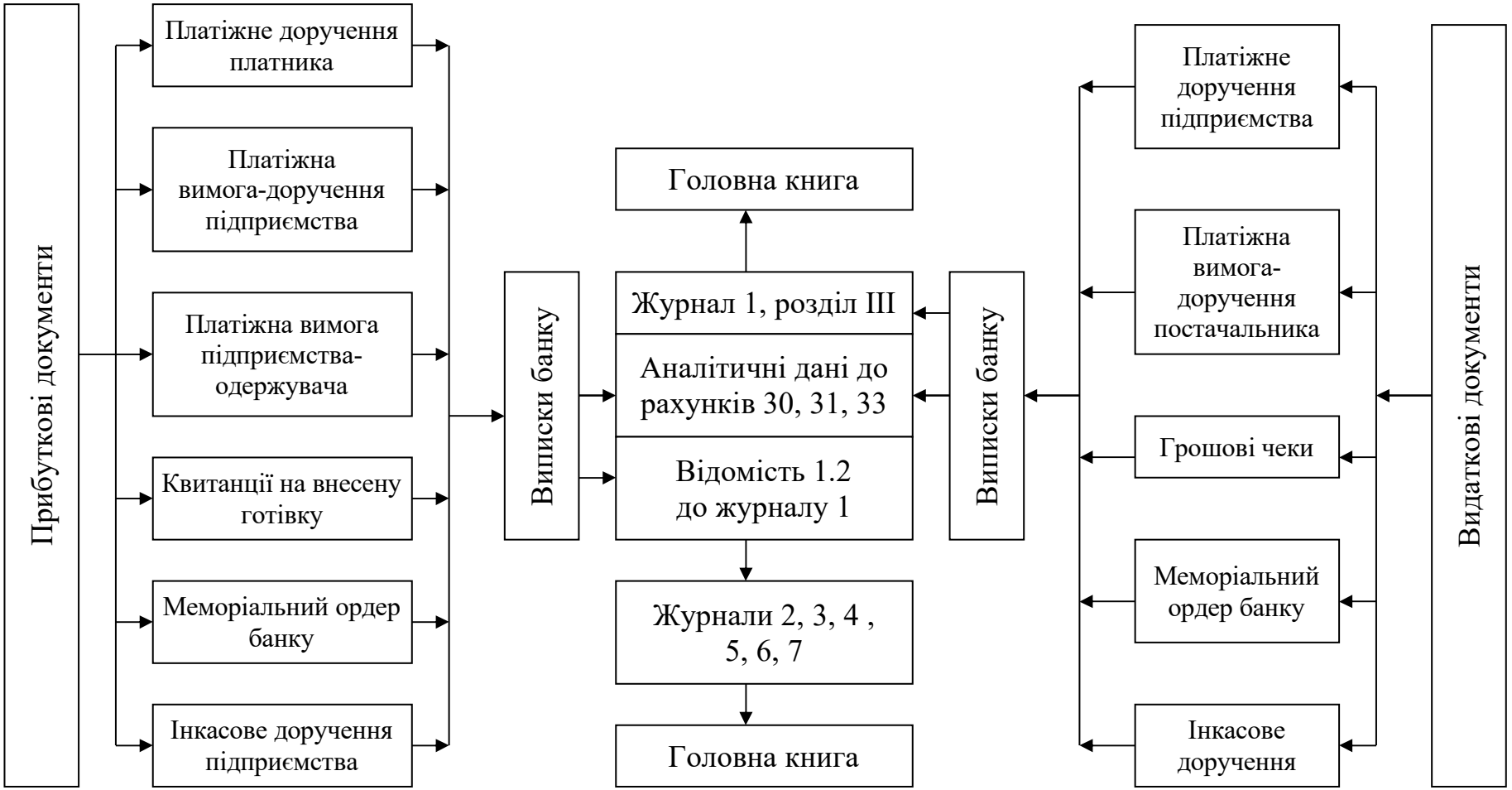


Рис. 7.4. Схема документообігу, пов'язана з рухом безготівкових коштів

7.2.4. Організація розрахунків чековою книжкою

Порядок розрахунків чеками з чекової книжки визначено Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22. Чекова книжка може видаватися для розрахунків із будь-яким конкретним постачальником або з різними постачальниками.

Розрахункові чеки використовуються в безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб з метою скорочення розрахунків готівкою за отримані товари (виконані роботи, надані послуги). Заборонено сплачувати чеки готівкою.

Чеки та чекові книжки є бланками суворого обліку. Вони виготовляються на замовлення банку Банкнотно-монетним двором Національного банку чи іншим спеціалізованим підприємством на спеціальному папері з дотриманням усіх обов'язкових вимог, передбачених Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті та брошуруються в розрахункові чекові книжки по 10, 20, 25 аркушів. Форма лицьової та зворотної форми чека чекової книжки наведені в табл.. 7.10 та 7.11.

Важливою перевагою чекових розрахунків для постачальника є те, що цей банківський інструмент, дає повну гарантію отримання коштів за відвантажений товар (роботу, послугу), адже для гарантованої оплати чеків **чекодавець разом із заявою про видачу чекової книжки подає до банку-емітента платіжне доручення для перерахування коштів на аналітичний рахунок «Розрахунки чеками»**, які можуть бути використані лише для сплати за чеками. Чекову книжку на ім'я чекодавця банк-емітент видає на суму, що не перевищує залишок коштів на рахунку чекодавця.

Заява на отримання розрахункової чекової книжки подається в одному примірнику підписаному особами, яким надане право підпису документів для здійснення розрахунково-грошових операцій, та засвідченому відбитком печатки. Банк під підпис на заяві ознайомлює особу, яка одержує розрахункову чекову книжку, про порядок заповнення розрахункових чеків, а також попереджає чекодавця щодо відповідальності за втрачені або викрадені розрахункові чеки. У разі потреби **дозволяється одночасне надання підприємству за однією заявою кількох розрахункових чекових книжок** із зазначенням загальної суми ліміту за рахунок заброньованих чекодавцем коштів. Форма заяви про видачу чекової книжки (чека) установлюється внутрішніми правилами банку.

Строк дії чекової книжки – один рік, а чека, який видається фізичній особі для одноразового розрахунку – 3 місяці. День оформлення чекової книжки або чека не враховується. Чеки, виписані після зазначеного строку, вважаються недійсними і до оплати не приймаються. Якщо в чековій книжці протягом одного року використані не всі чеки, строк дії невикористаної чекової книжки може продовжуватися за погодженням з банком-емітентом, про що він робить відповідну відмітку на обкладинці чекової книжки (у правому верхньому куті), засвідчуючи її підписом головного бухгалтера і

відбитком штампа банку. **Чек із чекової книжки має бути пред'явлений до оплати в банк чекодержателем протягом 10 календарних днів (день виписки чека не враховується).**

Забороняється передавання чека/чекової книжки його/її власником будь-якій іншій юридичній або фізичній особі, а також підписання незаповнених бланків чека і проставляння на них відбитка печатки юридичними особами.

Видача чеків на пред'явника не проводиться.

Підприємствам не дозволяється здійснювати обмін чека на готівку та отримувати готівкою здачу із суми чека. Водночас підприємство може повернути до банку-емітента невикористані чеки для зарахування суми на свій рахунок або обміну його на готівку.

Заповнення чеків підприємством-чекодавцем здійснюється з урахуванням встановлених НБУ вимог (додаток 2 до теми 7). Заповнюється чек від руки (кульковою ручкою, чорнилом темного кольору) або з використанням технічних засобів (місяць видачі та сума чека мають зазначатися словами). Заповнений чек обов'язково має містити всі реквізити, що передбачені його формою та вимогами Інструкції.

Чекодавець виписує чек із чекової книжки під час здійснення платежу і видає за отримані ним товари (виконані роботи, надані послуги). Виписуючи чек, чекодавець переписує на його корінець залишок ліміту з корінця попереднього чека і зазначає новий залишок ліміту. Чек підписується службовою особою чекодавця, яка має право підписувати розрахункові документи, та скріплюється відбитком печатки чекодавця. Якщо чек чекодавця за дорученням керівника підприємства підписує службова особа, то право підпису чека обумовлюється в цьому дорученні. У цьому разі в чеку перед підписом робиться напис «За дорученням від _____» (дата).

Не дозволяється внесення до чека виправлень та використання замість підпису факсиміле.

Приймаючи чек до оплати за товари (виконані роботи, надані послуги), чекодержатель перевіряє:

— відповідність його встановленому зразку;

— правильність заповнення;

— відсутність виправлень;

— відповідність суми корінця чека сумі, зазначеній на самому чеку;

— строк дії;

— достатність залишку ліміту за чековою книжкою для оплати чека;

— наявність на ньому чіткого відбитка штампа або печатки банку та даних чекодавця (прізвища, ім'я, по батькові — фізичної особи, даних документа, що засвідчує цю особу).

Після цього чекодержатель установлює особу пред'явника чека за документом, що її посвідчує, відриває (відрізає) чек від корінця, ставить на його зворотному боці та корінці календарний штемпель і підписує цей чек, а також робить відмітку у відомості про прийняті до оплати розрахункові чеки.

Якщо на корінці чека, який був сплачений раніше, є напис «Зіпсований», а зіпсованого чека немає, то оплата за товари (виконані роботи, надані послуги) не проводиться і чекодавцю рекомендується звернутися до банку-емітента для підтвердження залишку на рахунку за чековою книжкою. Чек, оформлений із порушенням вимог Інструкції, до оплати не приймається.

Для отримання коштів за чеками чекодержатель здає в банк чеки разом з трьома примірниками реєстру розрахункових чеків (табл. 7.12) – якщо рахунки чекодавця і чекодержателя відкриті в одному банку, і в чотирьох примірниках – якщо рахунки чекодавця і чекодержателя відкриті в різних банках. **Реєстри розрахункових чеків складаються в розрізі банків-емітентів.**

Банк чекодержателя перевіряє правильність заповнення реквізитів реєстру чеків згідно з Інструкцією, своєчасність пред'явлення їх до оплати. Суми чеків, що оформлені з порушенням вимог Інструкції, викреслюються з реєстру чеків із виправленням його загального підсумку, і такі чеки повертаються чекодержателю під підпис на першому примірнику цього реєстру.

Якщо чекодавець і чекодержатель обслуговуються в одному банку, то після перевірки правильності заповнення реквізитів чеків і реєстру чеків банк на підставі першого примірника реєстру чеків списує кошти з відповідного рахунку чекодавця та зараховує їх на рахунок чекодержателя.

У разі здійснення розрахунків чеками клієнтами різних банків банк чекодержателя приймає чеки з реєстром чеків і разом з другим та третім примірниками цього реєстру інкасує їх до банку-емітента. У цьому разі кошти на рахунок чекодержателя зараховуються банком, що його обслуговує, лише після отримання їх від банку-емітента.

Останній примірник реєстру чеків повертається чекодержателю з відміткою про оплату, якщо клієнти обслуговуються в одному банку, або з відміткою про дату прийняття його на інкасо, якщо клієнти обслуговуються в різних банках.

Банк-емітент може відмовитися від оплати чека, якщо:

— чек або реєстр чеків заповнено з порушенням вимог Інструкції або є виправлення, замість підпису стоїть факсиміле;

— чек виписаний чекодавцем на суму, більшу, ніж заброньована на аналітичному рахунку «Розрахунки чеками».

У разі відмови за цих причин оплатити чек банк-емітент викреслює його з реєстру чеків, виправляє загальний підсумок і не пізніше наступного робочого дня надсилає цей чек до банку чекодержателя. Одночасно банк-емітент повідомляє електронною поштою банк чекодержателя про причини не оплати чека.

Банк чекодержателя, отримавши чек і повідомлення про причини його не оплати, списує суму реєстру чеків із відповідного позабалансового рахунку групи «Документи та цінності, що прийняті і відіслані на інкасо» та повертає чек чекодержателю із зазначенням причин його не оплати.

У разі ненадходження коштів банк чекодержателя після закінчення 10 календарних днів від дати інкасування чека здійснює запит електронною поштою до банку-емітента щодо причин не оплати цього чека. Банк-емітент, отримавши запит, не пізніше наступного робочого дня має дати відповідь банку чекодержателя, який повідомляє про це чекодержателя. У разі неотримання відповіді банк чекодержателя повідомляє про це чекодержателя і після закінчення 20 календарних днів від дати інкасування чека списує його суму з відповідного позабалансового рахунку групи «Документи та цінності, що прийняті і відіслані на інкасо» як таку, що нереально отримати.

Невикористані чеки після закінчення строку дії чекової книжки або використання ліміту підлягають поверненню до банку-емітента, який їх погашає. За бажанням клієнта банк може продовжити строк дії чекової книжки або клієнт може поповнити її ліміт у разі його використання. Для поповнення ліміту чекодавець подає до банку платіжне доручення разом з відповідною чековою книжкою. У реквізиті платіжного доручення «Призначення платежу» робиться напис «Поповнення ліміту за чековою книжкою, номери невикористаних чеків із № ____ до № ____».

У разі припинення клієнтом подальших розрахунків чеками до закінчення строку дії чекової книжки та наявності за нею невикористаного ліміту чекодавець подає чекову книжку до банку разом з платіжним дорученням для зарахування невикористаного залишку ліміту на той рахунок, з якого бронювалися кошти.

Якщо після повного використання чеків із чекової книжки її ліміт буде невикористаним, то чекодавцю на підставі заяви може надаватися нова чекова книжка на суму невикористаного ліміту.

Чекодавець має періодично перевіряти правильність використання уповноваженими ним особами чеків і відповідність оплачених чеків документам постачальників, на оплату яких вони видавалися. На зворотному боці корінця останнього виданого чека робиться відмітка про таку перевірку за підписом головного бухгалтера чекодавця або його заступника. Чекодавець має звіряти суми на корінцях чеків з отриманими від банку-емітента випісками з рахунку чекодавця, з якого здійснювалась оплата цих чеків.

У разі втрати чекової книжки (чека) чекодавець має подати до банку-емітента заяву встановленої форми із зазначенням номерів невикористаних чеків.

Відповідальність за неправильне використання чеків, за збитки в разі передавання чекової книжки або окремих чеків іншій особі, втрати або крадіжки, а також через зловживання осіб, уповноважених на підписання чеків несе чекодавець, якому була видана чекова книжка (чек).

У разі порушення клієнтом порядку розрахунків чеками банк може позбавити підприємство права користуватися цим платіжним інструментом, якщо це передбачено умовами договору банківського рахунку.

Форми первинних документів щодо обліку чеків наведено в табл. 7.10-7.12.

Таблиця 7.10

Форма розрахункового чека чекової книжки

КОРІНЕЦЬ РОЗРАХУНКОВО-ГО ЧЕКА

Серія АА № 123456

«15» травня 2021 р.
(дата видачі)

Приватне підприємство
«Весна»
(кому)

за запчастини згідно договору
(платити за що)

від 12 березня 2021 р. № 15
(номери і дати документів)

Залишок ліміту *20000 грн 00 коп.*
Списано за цим чеком *15000 грн 00 коп.*
Залишок ліміту до наступного чека *5000 грн 00 коп.*
Сума літерами *П'ять тисяч грн 00 коп.*

_____
_____

ТОВ *«Престиж»*[9] *ПАТ «Альфа-банк»*[11]_____

(чекодавець) (найменування банку-емітента)

РОЗРАХУНКОВИЙ ЧЕК [1] Серія АА № 123456 [3]
Д-т рах. № *UA950011110000026011111111111* [10]
К-т рах. № _____

Ідентифікаційний код [8] *11111111*

на 15000 грн 00 коп. [7] (сума цифрами)

«15» травня 2021 р. Підпис банку

Кому ___[16_]__[15]_____ *Приватне підприємство «Весна»*
(назва чекодержателя)

Сплатіть за цим чеком *за запчастини згідно договору від 12 березня 2021 р. № 15*
_____
_____[19]_____
_____
(за що, номери та дати документів)

Сума літерами *П'ятнадцять тисяч грн 00 коп.* [6]_____
_____

Місце складання чека *м. Чернігів, вул.. Травнева, 1*

Дата *«15» травня 2021 р.* Підпис чекодавця *Левченко А. О.* [41]__ М. П.
[4]

Серійний №		x	Сума		x	№ МФО банку		x	Текст

Таблиця 7.11

Зворотна сторона розрахункового чека чекової книжки

Місце для календарного штемпеля

ПП «Весна»

постачальника

Іваненко О. В.
(підпис уповноваженої особи чекодержателя, що (приймає розрахунковий чек в оплату)

ВІДМІТКИ БАНКУ
Про причини несплати розрахункового чека

Підпис банку _____

Місце для штемпеля

ПП «Весна»

постачальника

Відмітка власника книжки про перевірку правильності використання

_____

Головний бухгалтер

чекодавця *Петренко В. В.*

Таблиця 7.12

Реєстр розрахункових чеків

Одержано банком

[1] **РЕЄСТР РОЗРАХУНКОВИХ ЧЕКІВ № 1** [3]
від « 31» травня 2021 р.

«31» травня [50] *2021 р.*

«__»____[60]____ 202_ р.

Чекодавець ТОВ «*Престиж*» [9]
Код *11111111* [8]

	Код банку	Дебет рах. №	Сума
Банк емітент *ПАТ «Альфа-банк»* [11] *в м. Чернігів*	[12] *350350*	[10] *UA950011110000026011111111111*	[7] *15000,00*
Отримувач [15] ПП *«Весна»* Код [16] *12312312*	Код банку	Кредит рах. №	
Банк одержувача *ПАТ «Форум»* [13] в *м. Чернігів*	[14] *250250*	[17] *UA950011110000026011111111555*	

Серія	Номери розрахункових чеків	Коди чекодавців	Дебет – номери рахунків чекодавців	Сума розрахункового чека
АА	*123456*	*11111111*	*UA950011110000026011111111111*	*15000,00*

М.П. [43]

Підпис *Петренко В. В.* [44]_____

Проведено банком

«31» травня [51]*2021 р.*

Підпис банку

*Цифри в дужках є посиланнями на порядок заповнення даного реквізиту, який наведений у додатку 2 до теми 7.

7.2.5. Розрахунки із застосуванням акредитиву

Акредитивна форма розрахунків регламентується Положенням про порядок здійснення банками операцій за акредитивами, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 03.12.2003 № 514 та Цивільним кодексом України від 16.01.2003 № 435-IV, а також Уніфікованими правилами та звичаями для документарних акредитивів у редакції 1993 року (публікація Міжнародної торгової палати № 500) у частині, що не суперечить законодавству України, у тому числі нормативно-правовим актам Національного банку.

Акредитив (від лат. *accredo* – довіряю) – договір, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Цей банківський інструмент дає додаткові гарантії обом учасникам товарної операції. При акредитивній формі розрахунків продавець може бути цілком впевненим, що отримає грошове відшкодування від банку в разі здійснення відвантаження товару й виконання умов акредитива, а покупець — не позбавиться власних грошей до того часу, доки у його банку не буде достатніх документальних підстав здійснити платежі на користь продавця.

При цьому всі умови акредитива мають бути чітко прописані в статтях контракту. Враховуючи, що цей банківський інструмент є одним із найгнучкіших і найбільш універсальним, бажано перед підписанням контракту звернутися до банківських фахівців з метою правильного та оптимального використання всіх можливостей цього інструменту (відстрочення платежу, банківське фінансування тощо).

Акредитив є угодою, що відокремлена від контракту, на якому вона базується.

Банк-емітент для своїх клієнтів може відкривати такі види акредитивів:

— покритий – акредитив, для здійснення платежів за яким завчасно бронюються кошти платника в повній сумі на окремому рахунку в банку-емітенті або у виконуючому банку (рахунок «Розрахунки за акредитивами»);

— **непокритий** – акредитив, оплата за яким (якщо тимчасово немає коштів на рахунку платника) гарантується банком-емітентом за рахунок банківського кредиту.

Акредитив може бути відкличним або безвідкличним, що зазначається на кожному акредитиві. Якщо немає такої позначки, то акредитив є безвідкличним.

Безвідкличний акредитив визначає зобов'язання банку-емітента сплатити кошти в порядку та в строки, визначені умовами акредитива, якщо документи, що передбачені ним, подано до банку, зазначеному в акредитиві, або банку-емітента та дотримані строки та умови акредитива. Він може бути анульований або умови якого можуть бути змінені лише за згодою на це бенефіціара, на користь якого він був відкритий. Умови акредитива є чинними для бенефіціара (постачальника), доки він письмово не повідомить про згоду на внесення змін до нього того банку, який авізував [1] ці зміни. Безвідкличний акредитив, що підтверджений виконуючим банком, не може бути змінений або анульований без згоди виконуючого банку.

[1] Авізування — офіційне повідомлення про відкриття, зміну, анулювання акредитива, або здійснення трансферу акредитива, надіслане банком в електронній або паперовій формі.

Відкличний акредитив може бути змінений або анульований банком-емітентом у будь-який час без попереднього повідомлення бенефіціара (зокрема у разі недотримання умов, передбачених договором, дострокової відмови банком-емітентом від гарантування платежів за акредитивом). Відкликання акредитива не створює зобов'язань банку-емітента перед бенефіціаром.

Усі розпорядження про зміни умов відкличного акредитива або його анулювання заявник може надати бенефіціару лише через банк-емітент, який повідомляє виконуючий банк, а останній – бенефіціара. Виконуючий банк не має права приймати розпорядження безпосередньо від заявника акредитива (за винятком, якщо банк-емітент є виконуючим банком).

Якщо виконуючий банк не є банком-емітентом, то зміна умов відкличного акредитива або його анулювання відбуваються лише після отримання від виконуючого банку відповідного повідомлення, яким підтверджується те, що до часу зміни умов або анулювання акредитива документи за акредитивом не були подані.

Документи за акредитивом, що відповідають умовам акредитива та подані бенефіціаром і прийняті виконуючим банком до отримання останнім повідомлення про зміну умов або анулювання акредитива, підлягають оплаті.

У разі здійснення виконуючим банком платежу до отримання повідомлення про зміну або анулювання акредитива проти документів, які за зовнішніми ознаками відповідають умовам акредитива, банк-емітент зобов'язаний відшкодувати втрати виконуючому банку, який уповноважений на здійснення платежу.

Для відкриття акредитива клієнт (покупець) подає до банку-емітента заяву про відкриття акредитива за довільною формою, яка має містити всі обов'язкові реквізити, передбачені Положенням про порядок здійснення банками операцій за акредитивами, у чотирьох примірниках та в разі відкриття покритого акредитива — відповідні платіжні доручення. Перший примірник використовується банком для обліку за відповідним позабалансовим рахунком, що призначений для обліку акредитивів, другий (з потрібною позначкою банку про дату надходження) — разом з випискою з рахунку він видає заявнику як розписку банку про відкриття акредитива, третій та четвертий, як правило, використовуються для інформування виконуючого банку та бенефіціара про умови акредитива. Інформування виконуючого банку може відбуватись шляхом надіслання повідомлення електронною поштою, телетайпом чи іншими засобами зв'язку. Якщо в такому повідомленні зазначено «подробиці далі», то воно має лише інформативний характер і робочим документом є заява, що надіслана поштою або доставлена іншим способом зв'язку. Примірна форма заяви на відкриття акредитиву наведена в табл. 7.13.

Після поставки товару покупцеві, продавець подає до виконуючого банку реєстр документів, які вказані в заяві на акредитив. Форму реєстру розробляє звичайно банк. Примірна форма реєстру документів наведена в табл. 7.14.

Якщо подані документи не підлягають сумніву, виконуючий банк, залежно від того, де заброньовано кошти покупця для платежу:

— або зараховує зазначену в реєстрі суму на рахунок постачальника (якщо кошти заброньовано в нього);

— або відправляє реєстр із документами до банку-емітента (якщо кошти заброньовано в цьому банку). Останній також перевіряє всі документи на відповідність до умов акредитива і лише після цього перераховує на рахунок продавця необхідну суму.

Таблиця 7.13

Примірна форма заяви на акредитив

ЗАЯВА НА АКРЕДИТИВ 0410003

від «*12*» ***травня*** 20*21* р. Отримано банком «*21*» ***травня*** 20*21* р.

Заявник акредитива ***ТОВ «Альфа»*** Код ***12345678*** Рахунок № ***UA 473535530000026037300974561***	Бенефіціар ***ТОВ «Бета»*** Код ***23456789*** Рахунок № ***UA653535530000026033300204387***
Банк-емітент ПАТ «***Демарк»*** Код банку ***234756*** в м. ***Чернігів***	Банк бенефіціара ***Агробанк*** Код банку ***224567*** в м.
Відкрийте нам акредитив **покритий не відкличний** (вид акредитива)	Строк дії акредитива до «*31*» ***травня*** 20*21* р.
Сума ***35800,00 (Тридцять п'ять тисяч вісімсот грн) 00 коп.*** _____ (цифрами і словами)	Акредитив у іншому (виконуючому) банку виконати а) за рахунок коштів платника , депонованих у виконуючому банку; ~~б) інкасацією документів до банку-емітента;~~ ~~в) через кореспондентський рахунок банку-емітента~~ (зайве закреслити)
Умови акредитива до виконуючого банку направити ~~а) спецзв'язком~~; ~~б) коротким повідомленням~~ — електронною поштою; ~~— телетайпом~~; (Іншими засобами зв'язку, зазначити, якими саме, зайве закреслити)	з акцептом (чиїм), без акцепту ***З акцептом товарно-транспортної накладної уповноваженим ТОВ «Альфа» Нехай Валентином Анатолійовичем***
Договір № *1* від «*13*» ***січня*** 20*21* р. ***Ноутбук Apple Macbook Air 1 шт. за ціною 35800,00 грн*** Назва товарів (виконані роботи, надані послуги) (кількість, ціна, сума) Додаткові умови:	Платіж (чи акцепт) здійснити проти: ***Товарно-транспортної накладної, акцептованої уповноваженим ТОВ «Альфа»*** (перелік документів, які додаються до реєстру документів за акредитивом)
М.П. [40] Підпис Директор *Іванов* Головний бухгалтер *Петров*	Проведено банком «*21*» *травня* 20*21* р. Підпис банку

Таблиця 7.14

Примірна форма реєстру документів за акредитивом

Реєстр документів 0410011
за акредитивом № 5

Одержано банком

від *«12» травня 2021 р.*

Заявник акредитива ТОВ «Альфа» *«21» травня 2021 р.*

Код *12345678*

Банк-емітент ПАТ «Демарк» в м. Чернігів	Код банку *234756*	ДЕБЕТ рах. № *UA473535530000026037300974561*	Сума
Бенефіціар [15] ТОВ «Бета»		КРЕДИТ рах №	*35800,00*
Код *23456789*	Код банку	*UA653535530000026033300204387*	
Виконуючий банк ПАТ «Агробанк» м. Чернігів	*224567*		

Сума словами ___*Тридцять п'ять тисяч вісімсот грн 00 коп.*

Ноутбук Apple Macbook Air

Назва товару (виконані роботи, надані послуги)

Договір № *1 від «13» січня 2021 р.*

Перелік документів, що додаються:

Товарно – транспортна накладна – 1 копія

Акт прийому – передачі товару – 1 оригінал

М .П. Підпис директор *Іванов* Проведено банком

Головний бухгалтер *Петров* *«21» травня 2021 р.*

Підпис банку

При відкритті непокритого акредитива банк забезпечує оплату при відсутності чи недостачі коштів на поточному рахунку покупця. Для забезпечення сум покриття за акредитивом укладається звичайно договір застави майна. Таке заставлене майно у покупця обліковують на позабалансовому рахунку. Крім того, у цьому разі покупець сплачує банку відсотки за кредитом до його погашення.

Слід зазначити, що розрахунки акредитивом вимагають додаткових витрат як покупця так продавця, тому що банки беруть комісійні за його відкриття і супроводження, які можуть досягати 5 і більше відсотків від суми поставки. Тому, перед тим як відкрити акредитив, необхідно порівнювати витрати і ризики, пов'язані з несплатою коштів за конкретною поставкою.

Схема документообігу за покритим акредитивом наведена на рис. 7.5.

7.2.6. Організація розрахунків платіжними корпоративними картками

Поширеними є розрахунки платіжними корпоративними картками. **Платіжна картка –** спеціальний платіжний засіб у вигляді емітованої в установленому законодавством порядку пластикової чи іншого виду картки, що використовується для ініціювання переказу коштів з рахунка платника або з відповідного рахунка банку з метою оплати вартості товарів і послуг, перерахування коштів зі своїх рахунків на рахунки інших осіб, отримання коштів у готівковій формі в касах банків через банківські автомати, а також здійснення інших операцій, передбачених відповідним договором. За їх допомогою можна здійснювати розрахунки:

— за відрядження (готель, замовлення і оплата проїзних квитків, оренда автомобіля тощо);

— за будь-які придбані активи та за виконані роботи і послуги;

— за представницькими витратами (офіційні прийоми, оплата культурних програм, оплата послуг перекладачів).

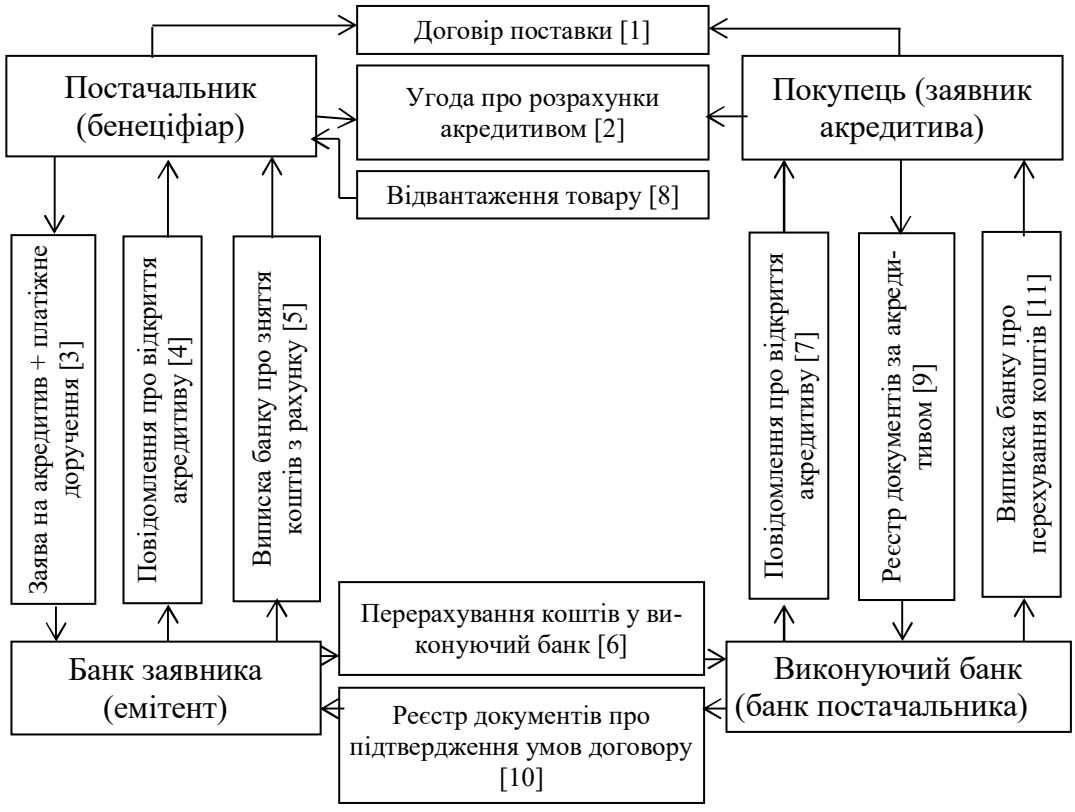


Рис. 7.5. Документообіг за покритим акредитивом

Використання корпоративних карток дозволяє підприємству:

— мати цілодобовий доступ до рахунка підприємства;
— спростити роботу каси та бухгалтерії;
— зменшити операційні витрати;
— відмовитись від закупівлі валюти при закордонних відрядженнях;
— замінити чекову книжку на «електронний гаманець»;
— запровадити принцип бюджетування на підприємстві.

Банками випускаються різні карткові продукти. Наприклад, Приватбанк здійснює операції з такими картками: картка для виплат, універсальна, універсальна Gold, картка з фото, картка з індивідуальним дизайном, картка Юніора, карта Platinum, карта Word Elite тощо. Різниця між картками полягає в можливості отримання певних послуг чи переваг при користуванні карткою. З таких можливостей карток належить: отримання кредиту; першочергове обслуговування; надання знижок за платежами; оформлення додаткових карток для членів сім'ї; відвідування залів підвищеної комфортності; безкоштовні юридичні консультації тощо.

Для обліку руху коштів за картками відкриваються картрахунки, на які перераховуються кошти із поточних рахунків. Послуги банку з відкриття картрахунків та оформлення корпоративних карток є переважно платними, а самі корпоративні картки є власністю банку.

В організації розрахунків корпоративними картками на підприємстві можна виділити такі етапи:

— перерахування коштів банку за відкриття картрахунку;

— перерахування коштів підприємства на відкриті картрахунки;

— перерахування коштів банку за оформлення корпоративної картки;

— отримання корпоративних карток та конвертів до них з ПІН-кодами;

— оприбуткування корпоративних карток на позабалансовому рахунку;

— організація обліку видачі та повернення корпоративних карток у бухгалтерії;

— організація обліку руху коштів за корпоративними картками.

Для організації обліку руху коштів за картрахунком вводяться на рахунку 311 субрахунки другого порядку, наприклад: 3111 – поточний рахунок, 3112 – картрахунок – неблоковані кошти, 3113 – картрахунок – блоковані кошти. Субрахунки 3112 та 3113 у банку відносяться до одного картрахунку.

Синтетичний облік руху коштів на картрахунку ведеться у розділі 3 журналу 1 за кредитом рахунку та 4 – за дебетом. Підставами для запису у журнал є авансовий звіт особи яка користувалась корпоративною карткою та документи, що підтверджують витрати та зняття готівки з картрахунку. Дані авансових звітів підзвітних осіб, що користувались картрахунком мають збігатися з випискаами банку. Аналітичний облік руху карток організовують на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

7.2.7. Організація розрахунків векселями

В Україні використання простого і переказного векселів у господарському обороті розпочалось після прийняття постанови Верховної ради України «Про застосування векселів в господарському обороті України» від 17 червня 1992 року. Основними нормативними документами, які регулюють обіг векселів в Україні є наступні:

— Уніфікований закон «Про переказні векселі та прості векселі» – додаток І до Женевської конвенції 1930 р. від 07.06.1930 р.;

— Закон України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 № 2374-III;

— Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV;

— Закон України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» від 30.10.1996 № 448/96-ВР;

— Положення Про розрахункові палати для пред'явлення векселів до платежу», затверджене постановою Правління Національного банку України від 25.09.2001 № 403;

— Постанова Правління Національного банку України «Про затвердження Положення про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України» від 16.12.2002 № 508;

— Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 03.09.2013 № 1681, яким затверджено «Положення про вимоги до стандартної (типової) форми виготовлення вексельних бланків».

Переліченими вище документами має бути забезпечене робоче місце бухгалтера, який обліковує господарські операції з векселями.

Вексель – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця сплатити після настання строку визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Застосовуються переказні та прості векселі. **Вексель переказний** – вексель, який містить письмовий наказ однієї особи (юридичної або фізичної) іншій особі сплатити у зазначений строк визначену суму грошей третій особі. **Вексель простий** – вексель, який містить зобов'язання векселедавця сплатити у зазначений строк визначену суму грошей власнику векселя (векселедержателю). Відмінності у реквізитах простого та переказного векселя наведені в табл. 7.15.

Таблиця 7.15

Обов'язкові реквізити для простого та переказного векселя

Простий вексель	Переказний вексель
найменування — «вексель»	найменування — «вексель»
просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму	просту і нічим не обумовлену обіцянку сплатити визначену суму
—	просту і нічим не обумовлену пропозицію сплатити певну суму
зазначення строку платежу	зазначення строку платежу
зазначення місця, в якому повинен здійснюватись платіж;	зазначення місця, в якому повинен здійснюватись платіж;
—	найменування того, хто повинен платити (платника)
найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;	найменування того, кому або за наказом кого платіж повинен бути здійснений;
дату і місце складання векселя;	дату і місце складання векселя;
підпис того, хто видає документ (векселедавця).	підпис того, хто видає документ (векселедавця).

Основна функція векселя – відстрочення платежу, внаслідок чого активізується підприємницька діяльність. Крім того, застосування векселів у господарських операціях у національному масштабі дозволяє зменшити потребу в грошовій масі, що призводить до економії коштів внаслідок зменшення її випуску.

Векселедавець зобов'язаний вести реєстр виданих векселів у порядку, затвердженому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку.

Форми простого та переказного векселів затверджені рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 03.09.2013 № 1681 (табл. 7.16-7.17).

Таблиця 7.16

Форма переказного векселя

Акцептовано

ПЕРЕКАЗНИЙ ВЕКСЕЛЬ Серія АВ № 2345678

Грн. *10500*

(валюта) (сума цифрами)

м. Чернігів *20 травня 2021 р.*

(місце складання) (дата складання)

5 серпня 2021 р. заплатіть проти цього переказного векселя наказу ТОВ «*Бета*»

(найменування того, кому, або за наказом кого платіж повинен бути здійснений)

Грн *Десять тисяч п'ятсот*

(валюта) (сума словами)

Платник *ТОВ «Престиж»*

(трасат) (найменування)

Підлягає сплаті в *м. Чернігів*

(місце платежу)

ПАТ «Альфа-банк», код 305305, п/р UA950011110000026011111111111

(найменування банківської установи)

Іванов

ТОВ «Альфа», м Чернігів, вул. Квітнева, 1, ідент. код 12345678

Підпис і точна адреса трасанта

Ідентифікаційний номер (код)

Підпис платника

Як аваліст за

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про обіг векселів в Україні» видавати переказні і прості векселі можна лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги. Умова щодо проведення розрахунків із застосуванням векселів обов'язково зазначається у відповідному договорі, який укладається в письмовій формі. У разі видачі (передачі) векселя відповідно до договору, припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором та виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем. **Забороняється використовувати векселі як внесок до статутного капіталу господарського товариства.**

Таблиця 7.17

Форма простого векселя

ПРОСТИЙ ВЕКСЕЛЬ Серія АБ № 1234567

Грн 10500
(валюта) (сума цифрами)

м. Чернігів *18 травня 2021 р.*
(місце складання) (дата складання)

1 липня 2021 р. ми заплатимо проти цього простого векселя наказу ТОВ «Бета»

(найменування того, кому, або за наказом кого платіж повинен бути здійснений)

Грн. *Десять тисяч п'ятсот грн 00 коп.*
(валюта) (сума словами)

Підлягає сплаті в *м. Чернігів*
(місце платежу)

ПАТ «Агробанк», код банку 224567
п/р. UA653535530000026033300204387
(найменування банківської установи)

Іванов
ТОВ «Альфа», м Чернігів, вул. Квітнева, 1, ідент. код 12345678

Підпис і точна адреса векселедавця
Ідентифікаційний номер (код)

Як аваліст за

Розповсюдження вексельних бланків між юридичними та фізичними особами здійснюють Національний банк України та банки. Продаж бланків векселів, згідно із Декретом Кабінету міністрів України «Про державне мито» 21.01.1993 № 7-93 обкладається митом із розрахунку 0,1 неоподатковуваного мінімуму доходів громадян за один бланк.

Згідно з Положенням про порядок здійснення банками операцій з векселями в національній валюті на території України від 16.12.2002 № 508 банки можуть здійснювати наступні операції з векселями:

— **Авалювання векселя —** напис на векселі, або на алонжі «вважати за аваль» або будь-який інший рівнозначний цьому напис. Авалювання векселів банк здійснює на підставі укладеного з позичальником договору про авалювання, який може укладатися на певний термін (генеральна угода про авалювання), та/або авалювання визначених векселів (окремий договір про авалювання). Платіж за векселем банк може забезпечити авалем повністю або в частині його суми.

— **Урахування векселя** — придбання банком векселя до настання строку платежу за ним у векселедержателя за грошові кошти з дисконтом.

— **Надання кредитів під заставу векселів** на загальних принципах банківського кредитування. Особливістю цього виду кредитування є порядок надання, зберігання та реалізації застави, якою є векселі. Під забезпечення кредиту приймаються векселі, що видані лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги.

— **Інкасування векселів —** банківська комісійна операція, що полягає в здійсненні банком за дорученням комітента (векселедержателя) операцій із векселями і супровідними документами на підставі одержаних від комітента

інструкцій з метою одержання платежу та/або акцепту за векселями, передавання векселів і супровідних документів проти платежу та/або акцепту, передавання векселів і супровідних документів на інших умовах.

— **Доміциляція векселів** — комісійна операція. Ознака доміцильованого векселя — наявність на лицьовому боці векселя вказівки векселедавця простого або переказного векселя «Доміцильований у ____» (найменування особливого місця платежу і назва банку) або «Платник ____» (назва банку і найменування особливого місця платежу), або «Підлягає оплаті в _____» (назва банку і найменування особливого місця платежу). Банк-доміциліат виконує платіж від імені та за дорученням платника за векселем (векселедавця простого або акцептанта переказного векселя).

— **Купівля та продаж векселів,** які здійснюються банком відповідно до законодавства України та на підставі укладеного з продавцем (покупцем) договору.

— **Зберігання векселів** – це здійснення банком за дорученням, від імені та за рахунок векселедержателя операцій з векселями відповідно до одержаних від нього інструкцій, а саме: схов, передавання оригіналу векселя законному векселедержателю копії векселя, передавання примірника переказного векселя, що призначався для акцепту, законному векселедержателю іншого примірника векселя та передавання оригіналів, примірників і копій векселів іншій особі за умов, зазначених векселедержателем. Зберігання векселів належить до комісійних операцій.

При заповненні бланків векселів необхідно звертати увагу на заповнення всіх **необхідних реквізитів, обов'язковість яких передбачена** Уніфікованим законом про переказні векселі та прості векселі, а саме:

— дата складання;

— найменування того, кому або за наказом кого платіж має бути здійснено;

— валюта (сума цифрами та сума словами);

— платник (трасат) за переказним векселем;

— підпис і точна адреса векселедавця (трасанта в переказному векселі), його ідентифікаційний номер (код).

Якщо хоча б один обов'язковий реквізит залишиться незаповненим, такий неправильно оформлений документ не можна буде вважати векселем.

До реквізитів, заповнення яких не є обов'язковим відносяться:

— місце складання;

— строк платежу;

— підлягає оплаті в...

Планом рахунків для обліку векселів призначені такі рахунки і субрахунки:

— 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». Застосовується у разі купівлі векселя за кошти з метою отримання доходу (дисконт, відсотки);

— 182 «Довгострокові векселі одержані»;

— 34 «Короткострокові векселі одержані»;

— 352 «Інші поточні фінансові інвестиції». Застосовується у разі купівлі векселя за кошти з метою отримання доходу (дисконт, відсотки);

— 51 «Довгострокові векселі видані»;

— 62 «Короткострокові векселі видані».

Кредитові обороти за векселями виданими та отриманими відображають у журналі 3.

Дебетові обороти за векселями відображають:

— у журналі 1 — при викупі або придбанні;

— у журналі 2 — при переведенні довгострокових і короткострокових позик відповідно у довгостроковий чи короткостроковий вексельний борг;

— у відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій журналу 4 – ведеться облік векселів, якщо вони придбані для отримання інвестиційного доходу у складі інших або поточних фінансових інвестицій;

— у журналі 6 відображають обороти за дебетом рахунків короткострокових та довгострокових векселів, як виданих, так і отриманих у кореспонденції з рахунками доходів. Так, у рахунок погашення боргу за поставками товарів робіт, послуг можуть бути отримані як власні векселі, так і інших підприємств (власних або за індосаментом);

— у журналі 7 відображають дебетові обороти за векселями у кореспонденції з рахунками 4-го класу (внески у статутний та додатковий капітал тощо).

7.3. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте зміст Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.
2. Дайте визначення касовим операціям підприємства.
3. Наведіть перелік основних касових документів та розкрийте порядок їх заповнення.
4. Розкрийте основні вимоги до каси підприємства.
5. Розкрийте порядок прийняття на роботу касира.
6. Розкрийте зміст договору про повну матеріальну відповідальність.
7. Наведіть схему документування касових операцій при застосуванні журнально-ордерної форми обліку.
8. Як повинно бути організоване робоче місце касира?
9. Як встановлюється ліміт залишку готівки в касі?
10. Розкрийте порядок отримання та здачі готівки в банк.
11. Розкрийте порядок контролю за видачею, використанням та поверненням підзвітних сум.
12. Розкрийте порядок інвентаризації каси суб'єктів господарювання.
13. Яка існує відповідальність за порушення норм з регулювання обігу готівки?
14. Розкрийте поняття поточного рахунку.
15. Розкрийте порядок відкриття поточного рахунку юридичною особою.

16. Перерахуйте платіжні інструменти для здійснення безготівкових розрахункових операцій та дайте їм коротку характеристику

17. Який існує порядок заповнення платіжних інструментів?

18. Що таке дата валютування?

19. Регламентація та порядок заповнення розрахункових документів у разі сплати (стягнення) платежів до бюджету або повернення платежів з бюджету.

20. Який порядок отримання та використання чекової розрахункової книжки?

21. Розкрийте порядок відкриття акредитиву.

22. Розкрийте порядок організації розрахунків платіжними картками.

23. Чим відрізняються простий та переказний векселі?

24. Яка різниця між покритим та непокритим акредитивом?

25. Охарактеризуйте документообіг при розрахунках акредитивом.

26. Якими нормативними документами регламентується обіг векселів в Україні?

27. Наведіть порядок обліку векселів залежно від цілі їх утримання.

28. Які рахунки може відкрити підприємство в банку?

7.4. Тести

1. Який час діє видана розрахункова чекова книжка?

а) без обмеження строку;

б) 2 роки;

в) 1 рік.

2. Чи можна перерахувати кошти з розрахункової чекової книжки на поточний рахунок?

а) так;

б) ні;

в) лише у разі втрати чекової книжки.

3. Гранична сума платежу готівкою одного підприємства (індивідуального підприємця) іншому протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами визначається:

а) Податковим кодексом України;

б) Положенням про ведення касових операцій, яке затверджується Національним банком України;

в) внутрішнім нормативним документом підприємства.

4. Форми первинного обліку касових операцій затверджені:

а) Постановами КМУ;

б) Постановами правління НБУ;

в) Мінфіном України;

г) Мінстатом України.

5. Конкретні вимоги до каси підприємства встановлюються:

а) постановами НБУ;

б) наказами Мінфіну;

в) розпорядчими документами підприємства.

6. Укладання договорів про повну матеріальну відповідальність при прийнятті на роботу касира є:

а) обов'язковим;

б) рекомендованим;

в) обов'язковим лише при виконанні обов'язків касира за сумісництвом.

7. Ліміт залишку готівки в касі встановлюється у сумі, що потрібна для забезпечення роботи підприємства на початку робочого дня, але не більше за розмір:

а) середньоденного надходження готівки за обрані 3 місяці з останніх 12;

б) середньоденної видачі готівки за обрані три місяці з останніх дванадцяти;

в) середньоденного надходження чи видачі готівки за період, який визначається підприємством самостійно;

г) середньоденного надходження чи видачі готівки за попередні 12 місяців.

8. Кредитові обороти за векселями виданими відображають у журналі:

а) 1;

б) 2;

в) 3;

г) 5.

9. Авалювання векселя здійснюється:

а) банком;

б) векселедавцем;

в) векселедержателем.

10. Бенефіціар – це:

а) підприємство, яке у своєму банку отримує кошти за відкритим акредитивом іншого підприємства за відвантажену продукцію;

б) підприємство, яке відкрило акредитив у виконуючому банку;

в) банк, який здійснює оплату за акредитивом.

11. Чи можна отримати готівку в обмін на чек розрахункової чекової книжки?

а) можна лише у банку на всю суму чека;

б) можна лише у приватного підприємства;

в) не можна у будь-якому разі.

12. Грошові чеки можуть застосовуватись:

а) для будь-яких розрахунків за товари, роботи, послуги;

б) можуть застосовуватись лише для отримання готівки із банка в касу;

в) можуть застосовуватись як для розрахунків за товари, роботи, послуги, так і для отримання готівки із банку в касу.

13. Платіжне доручення приймається банком для виконання протягом:

а) дня у якому воно виписане;

б) протягом трьох днів з дати виписки;

в) протягом 10-ти днів з дати виписки;

г) протягом 30 днів з дати виписки.

14. Заповнення платіжних інструментів визначених Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті може здійснюватись:

а) лише машинним способом;

б) лише ручним способом;

в) як машинним, так і ручним способом.

15. При встановленні ліміту залишку готівки у касі виплати, пов'язані з оплатою праці, стипендій, пенсій, дивідендів:

а) враховуються;

б) не враховуються;

в) враховуються лише надходження готівки для здійснення названих виплат;

г) враховуються лише фактичні названі виплати.

16. Відповідальність за порушення порядку ведення касових операцій визначена:

а) Адміністративним кодексом України;

б) Указом президента України;

в) Положенням про ведення касових операцій в Україні.

17. Аналітичний облік готівки ведеться:

а) за кожним видом валюти;

б) за кожною касою підприємства;

в) за кожною матеріально-відповідальною особою;

г) усі відповіді правильні.

18. Розмір мита при придбанні векселя встановлено:

а) Податковим кодексом України;.

б) Митним кодексом України;

в) Декретом Кабінету міністрів України «Про державне мито».

19. Текстові елементи бланків платіжного доручення мають бути виконані:

а) будь-якою мовою;

б) українською або російською мовами;

в) українською мовою.

20. Перевідний вексель відрізняється від простого:

а) наявністю реквізиту «найменування того, хто повинен платити (платника)»;

б) відсутністю реквізиту «найменування того, хто повинен платити (платника)»;

в) можливістю його врахування у банку.

21. Бенефіціар – це:

а) отримувач коштів за векселем;

б) отримувач коштів за чеком із чекової книжки.

в) отримувач коштів по відкритому акредитиву.

22. Авалювання векселя – це:

а) напис підприємства, що видає вексель на векселі, або на алонжі «вважати за аваль» або будь-який інший рівнозначний цьому напис;

б) напис підприємства, що отримує вексель на векселі, або на алонжі «вважати за аваль» або будь-який інший рівнозначний цьому напис;

в) напис банку на векселі, або на алонжі «вважати за аваль» або будь-який інший рівнозначний цьому напис.

23. У якому журналі та його розділі ведуть облік руху коштів за картрахунком?

а) у розділі 1 журналу 1;

б) у розділі 2 журналу 1;

в) у розділах 1 та 2 журналу 1;

г) у розділах 3 та 4 журналу 1;

д) у розділах 5 та 6 журналу 1.

24. Чи можна корпоративною карткою розрахуватись за придбані товари?

а) так;

б) ні;

в) лише у випадку, передбаченому договором на відкриття та обслуговування картрахунку.

25. Чи можна корпоративною карткою розрахуватись за послуги, якщо вартість послуг більша, ніж наявність коштів на картрахунку?

а) ніколи не можна;

б) завжди можна;

в) можна, якщо це передбачено договором обслуговування картрахунку.

Додаток 1 *до теми* 7

Приклад табель-графіка документообігу по касі

№ з/п	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Оброблення документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в регістрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Прибутковий касовий ордер	КО-1	Надходження готівки у касу	Бухгалтер з обліку касових операцій	Головний бухгалтер	1	У день виконання	Касир	КО-3, КО-4, відомість 1.1 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
2	Видатковий касовий ордер	КО-2	Видача готівки з каси	Бухгалтер з обліку касових операцій	Керівник, Головний бухгалтер	1	У день виконання	Касир	КО-3, КО-4, розділ 1 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
3	Журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів	КО-3	Виписані прибуткові та видаткові касові ордери, довіреності	Бухгалтер з обліку касових операцій	Про кількість сторінок у журналі — керівник, та головний бухгалтер	1	—	Бухгалтер з обліку касових операцій	—	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
4	Касова книга	КО-4	Виконані прибуткові та видаткові касові ордери,	Касир	Касир, а про прийняття відривного листа з касовими ордерами – бухгалтер з обліку касових операцій	1	У день виконання	Касир	Журнал 1, відомість 1.1 — звірка	Каса	Касир	3 роки

Закінчення додатка 1 *до теми* 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
5	Книга обліку виданих та прийнятих касових ордерів*	КО-5	Для обліку грошей виданих довіреній особі, яка виплачує заробітну плату	Касир	Касир, Довірена особа	Записи у книзі на видачу та повернення грошей	—	Касир	—	Каса	Касир	3 роки
6	Відомість на виплату готівки		Виплата зарплати та інші виплати	Бухгалтер по зарплаті	Керівник, головний бухгалтер	1 — касиру	Після виконання, а по зарплаті не пізніше 3-го дня видачі зарплати	Касир	КО-4	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
7	Заява на переказ готівки	Постанова НБУ від 14.08. 2003 р. № 337	Здача готівки у банк	Бухгалтер з обліку касових операцій (касир)	Бухгалтер з обліку касових операцій (касир)	1	У день виконання	Касир	КО-2	—	—	—
8	Квитанція банку на прийняття грошей	—»—	Підтвердження здачі готівки у банк	Банк	Банк	1	У день виконання	Касир	КО-4, розділ 1 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
9	Чекова книжка	—»—	Отримання готівки у банку	Бухгалтер з обліку касових операцій	Керівник, головний бухгалтер	1	У день виконання	Касир	КО-4, відомість 1.1 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки

*Застосовується для обліку грошей, виданих з каси підприємства довіреній особі (роздавачу), яка виплачує заробітну плату, та повернення наявних грошей та сплачених документів. Книгу веде касир. Видача та повернення грошей сплачених документів оформлюється підписами.

Додаток 2 до теми 7

Указівки щодо заповнення реквізитів розрахункових документів, їх реєстрів та відомостей

(Додаток 9 до Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті)

№ з/п	№ поля	Назва реквізиту	Вимоги щодо заповнення реквізиту
1	2	3	4
1	1	Назва документа	Зазначається назва розрахункового документа (реєстру), наведеного в Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті (далі - Інструкція)
2	2	Код розрахункового документа	Зазначається код розрахункового документа за Державним класифікатором управлінської документації ДК 010-98, затвердженим наказом Держстандарту України від 31 грудня 1998 року № 1024 (зі змінами). Код має відповідати назві розрахункового документа, вимоги щодо заповнення якого зазначені в колонці 4 рядка 1
3	3	Номер документа (№)	Зазначається номер розрахункового документа (реєстру), що може включати як цифри, так і букви
4	4	Дата складання	Зазначається дата складання розрахункового документа (реєстру): число, місяць та рік цифрами у форматі ДД/ММ/РРРР (за винятком розрахункових чеків) або число – цифрами ДД, місяць - словом, рік - цифрами РРРР
5	5	Дата валютування	Зазначається дата, починаючи з якої кошти, переказані платником отримувачу, переходять у власність отримувача. Під час формування електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України реквізит «Дата валютування» розміщується в полі «Допоміжні реквізити»
6	6	Сума словами	Зазначаються з великої букви сума розрахункового документа (реєстру) та слово «гривень» («гривня», «гривні» або «грн»), копійки - цифрами та слово «копійка» («копійки», «копійок» або «коп.»). Якщо сума складається лише з копійок, то перед її зазначенням обов'язковим є написання слів «Нуль гривень». Якщо сума платежу виражена в цілих гривнях, то зазначається «00 копійок» або «00 коп.»
7	7	Сума	Зазначається сума цифрами, гривні від копійок відділяються комою «,», копійки позначаються двома знаками. Якщо сума розрахункового документа виражена в цілих гривнях, то замість копійок проставляються два нулі «00». Сума цифрами відповідає сумі словами
8	8	Код платника	Зазначається ідентифікаційний код платника за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) або реєстраційний (обліковий) номер платника податку, який присвоюється контролюючими органами (далі - ідентифікаційний код). Якщо ідентифікаційний код юридичній особі не присвоєний, то ставиться дев'ять нулів. Для фізичних осіб зазначається реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта, якщо фізична особа через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку в паспорті/запис в електронному безконтактному носії або в паспорті проставлено слово «відмова».

Продовження додатка 2 до теми 7

1	2	3	4
			Під час формування електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України в реквізиті ставиться десять нулів, якщо фізична особа через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку в паспорті/запис в електронному безконтактному носії або в паспорті проставлено слово "відмова", а інформація щодо серії та номера паспорта розміщується в полі «Допоміжні реквізити». Якщо згідно із законодавством України ідентифікаційний код нерезиденту не присвоюється, то ставиться дев'ять нулів
9	9	Платник	Зазначається повне або скорочене (за наявності) найменування платника, яке міститься в: Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань (далі - Єдиний державний реєстр); Єдиному банку даних про платників податків - юридичних осіб (далі - Єдиний банк даних юридичних осіб); документі про акредитацію (реєстрацію, легалізацію) на території України, копії легалізованого або засвідченого шляхом проставлення апостиля витягу з торговельного, банківського або судового реєстру/реєстраційного посвідчення місцевого органу влади іноземної держави про реєстрацію юридичної особи-нерезидента/документа, що свідчить про реєстрацію юридичної особи-нерезидента відповідно до законодавства країни її місцезнаходження, засвідченої в установленому законодавством України порядку (далі - реєстраційний документ). Зазначається прізвище, ім’я, по батькові платника, що відповідає прізвищу, імені, по батькові платника, яке містить паспорт громадянина України (або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаним на території України для укладення правочинів). У разі повернення платежів із бюджету зазначаються найменування (повне або скорочене) відповідної установи, на ім’я якої відкрито рахунки для зарахування надходжень до державного та/або місцевих бюджетів, найменування території та код бюджетної класифікації
10	10	Рахунок платника	Зазначається номер рахунку платника в банку. Якщо платником є орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, (фінансова установа), який здійснює платіж за дорученням свого клієнта, то зазначається номер рахунку цього органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (фінансової установи)
11	11	Банк платника	Зазначається найменування банку (філії) платника. У разі складання розрахункового документа з використанням комп'ютерної техніки допускається скорочення найменування за умови, що в скороченому вигляді цей реквізит міститиме інформацію, достатню для однозначної ідентифікації банку (філії)

Продовження додатка 2 до теми 7

1	2	3	4
12	13	Банк отримувача	Зазначається найменування банку (філії) отримувача. У разі складання розрахункового документа з використанням комп'ютерної техніки допускається скорочення найменування за умови, що в скороченому вигляді цей реквізит міститиме інформацію, достатню для однозначної ідентифікації банку (філії)
13	15	Отримувач	Зазначається повне або скорочене (за наявності) найменування отримувача, яке міститься в Єдиному державному реєстрі або в Єдиному банку даних юридичних осіб, або в реєстраційному документі. Зазначається прізвище, ім’я, по батькові отримувача, що відповідає прізвищу, імені, по батькові отримувача, яке містить паспорт громадянина України (або інший документ, що посвідчує особу та відповідно до законодавства України може бути використаним на території України для укладення правочинів). Під час сплати платежів до бюджету зазначаються найменування (повне або скорочене) відповідної установи, на ім'я якої відкрито рахунки для зарахування надходжень до державного та/або місцевих бюджетів, найменування території та код бюджетної класифікації
14	16	Код отримувача	Зазначається ідентифікаційний код отримувача за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) або реєстраційний (обліковий) номер платника податку, який присвоюється контролюючими органами. Якщо платник знає, що ідентифікаційний код юридичній особі не присвоєний, то ставиться дев’ять нулів. Для фізичних осіб зазначаються реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта, якщо фізична особа через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку в паспорті/запис в електронному безконтактному носії або в паспорті проставлено слово «відмова». Під час формування електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України в реквізиті ставиться десять нулів, якщо фізична особа через свої релігійні переконання відмовилася від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомила про це відповідний контролюючий орган і має відмітку в паспорті/запис в електронному безконтактному носії або в паспорті проставлено слово «відмова», а інформація щодо серії та номера паспорта розміщується в полі «Допоміжні реквізити». Якщо платник не знає реєстраційного номера облікової картки платника податків/серії та номера паспорта фізичної особи, то ставиться п’ять дев’яток. Ця вимога поширюється лише на отримувача - фізичну особу. Якщо згідно із законодавством України ідентифікаційний код нерезиденту не присвоюється, то ставляться дев’ять нулів

Продовження додатка 2 до теми 7

1	2	3	4
15	17	Рахунок отримувача	Зазначається номер рахунку отримувача в банку. Якщо отримувач - орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (фінансова установа), на рахунок якого в банку зараховуються кошти на користь його клієнта, то зазначається номер рахунку цього органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів (фінансової установи)
16	18	Код країни нерезидента	Якщо платник є нерезидентом, то проставляється символ «П» і тризначний код країни платника. Якщо отримувач є нерезидентом, то проставляються символ «О» і тризначний код країни отримувача. Якщо платник і отримувач є нерезидентами одночасно, то проставляються символ «П» і тризначний код країни платника, далі символ «О» і тризначний код країни отримувача. Під час формування електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України цей реквізит розміщується в полі «Допоміжні реквізити»
17	19	Призначення платежу	Цей реквізит у платіжних дорученнях, меморіальних ордерах та платіжних вимогах-дорученнях заповнюється з урахуванням вимог, установлених главою 3 Інструкції. Реквізит «Призначення платежу» у платіжних вимогах на примусове списання коштів заповнюється з урахуванням вимог глави 5 Інструкції. Реквізит «Призначення платежу» у платіжних вимогах у разі договірного списання коштів заповнюється з урахуванням вимог глави 6 Інструкції. Реквізит «Призначення платежу» в інкасових дорученнях (розпорядженнях) заповнюється з урахуванням вимог глави 11 Інструкції. Реквізит "Призначення платежу" у платіжних вимогах на списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави, заповнюється з урахуванням вимог глави 12 Інструкції. У розрахункових документах на сплату (стягнення) платежів до бюджету цей реквізит заповнюється з урахуванням вимог нормативно-правових актів з питань заповнення розрахункових документів у разі сплати (стягнення) платежів до бюджету або повернення платежів з бюджету
18	20	Додатковий реквізит	Заповнюється відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України з питань безготівкових розрахунків
19	40	М. П.	Використання печатки платником не є обов’язковим
20	41	Підписи платника	Ставляться підписи (підпис) відповідальних осіб (відповідальної особи), які(яка) уповноважені (уповноважена) розпоряджатися рахунком. Під час здійснення операцій за рахунками клієнтів - фізичних осіб (фізичних осіб-підприємців, фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність) використовується зразок підпису власника рахунку/довіреної особи, зазначений у договорі банківського рахунку/довіреності або в іншому документі, визначеному внутрішніми положеннями банку

Продовження додатка 2 до теми 7

1	2	3	4
21	42	Підпис банку	Ставляться підписи відповідального виконавця банку, який оформив меморіальний ордер, та працівника, на якого покладено функції контролера. У разі перерахування коштів на рахунки клієнтів-отримувачів (фізичних та юридичних осіб), які відкриті в інших банках, розрахунковий документ засвідчується підписами керівника (його заступника) і головного бухгалтера (його заступника) банку або підписами уповноважених осіб згідно з внутрішніми документами банку та відповідального виконавця банку
22	43	М. П. отримувача	Використання печатки отримувачем не є обов'язковим
23	44	Підписи отримувачів	Ставляться підписи (підпис) відповідальних осіб отримувача, які вповноважені розпоряджатися рахунком
24	45	Строк дії чека	Строк дії чека зазначається так: дата та рік цифрами, місяць словом
25	50	Дата надходження	Зазначаються число, місяць та рік отримання банком платника розрахункового документа: цифрами у форматі ДД/ММ/РРРР або число зазначається цифрами ДД, місяць - словом і рік - цифрами РРРР, які засвідчуються підписом відповідального виконавця та відбитком штампа банку
26	51	Дата виконання	Зазначаються число, місяць та рік списання коштів з рахунку платника цифрами у форматі ДД/ММ/РРРР або число зазначається цифрами ДД, місяць - словом, рік - цифрами РРРР, які засвідчуються підписом відповідального виконавця та відбитком штампа банку
27	60	Дата надходження в банк стягувача/ отримувача	Зазначається дата прийняття та перевірки банком стягувача платіжної вимоги, яка підлягає надсиланню в банк платника (банком чи безпосередньо стягувачем), або дата прийняття банком отримувача розрахункового документа (реєстру) для надсилання в банк платника, які засвідчуються підписом відповідального виконавця та відбитком штампа банку
28	61	Рахунок стягувача/ отримувача	Зазначається номер рахунку стягувача/отримувача (у разі договірного списання коштів) в обслуговуючому банку
29	62	Стягувач/ отримувач	Зазначається повне або скорочене (за наявності) найменування стягувача/отримувача (у разі договірного списання коштів/списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави), яке міститься в Єдиному державному реєстрі або в Єдиному банку даних юридичних осіб, або в реєстраційному документі
30	63	Банк стягувача/ отримувача	Зазначається найменування банку (філії, відділення), що обслуговує стягувача/отримувача (у разі договірного списання коштів/списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави), у який стягувач/отримувач подав платіжну вимогу. У разі складання розрахункового документа з використанням комп'ютерної техніки допускається скорочення найменування за умови, що в скороченому вигляді цей реквізит міститиме інформацію, достатню для однозначної ідентифікації банку (філії, відділення)

Продовження додатка 2 до теми 7

1	2	3	4
31	64	М. П. стягувача/ отримувача	Ставиться відбиток печатки стягувача/отримувача (у разі списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави). Використання печатки отримувачем не є обов'язковим (у разі договірного списання коштів)
32	65	Підписи стягувача/ отримувача	Ставлять підписи відповідальні особи стягувача/отримувача (у разі договірного списання коштів/списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави)
33	66	Код стягувача/ отримувача	Зазначається ідентифікаційний код стягувача/отримувача (у разі договірного списання коштів/списання коштів у кримінальному провадженні щодо позову, пред'явленого в інтересах держави) за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ) або реєстраційний (обліковий) номер платника податку, який присвоюється контролюючими органами
34	70	Дата перевірки органом, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів	Зазначається дата перевірки відповідним органом, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, інкасового доручення (розпорядження), оформленого контролюючим органом, що засвідчується підписом відповідального виконавця та відбитком штампа органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів
35	71	Рахунок отримувача	Зазначається номер бюджетного рахунку, відкритого в органі, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, у разі стягнення коштів із платника податків/суб'єкта господарювання як надходження до бюджету на підставі інкасового доручення (розпорядження), оформленого контролюючим органом
36	72	Отримувач	Зазначаються найменування (повне або скорочене) відповідної установи, на ім'я якої відкрито рахунки для зарахування надходжень до державного та/або місцевих бюджетів, найменування території та код бюджетної класифікації в разі стягнення коштів із платника податків/суб'єкта господарювання як надходження до бюджету на підставі інкасового доручення (розпорядження), оформленого контролюючим органом
37	73	Банк отримувача	Зазначається найменування органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, на балансі якого відкрито рахунок отримувача коштів, у разі стягнення коштів із платника податків/суб’єкта господарювання як надходження до бюджету на підставі інкасового доручення (розпорядження), оформленого контролюючим органом
38	74	Код отримувача	Зазначається код органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів [у разі стягнення коштів на підставі інкасового доручення (розпорядження)], за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України

39	76	Стягувач	Зазначається найменування контролюючого органу в разі стягнення коштів із платника податків/суб'єкта господарювання як надходження до бюджету на підставі інкасового доручення (розпорядження). Додатково може зазначатися місцезнаходження контролюючого органу. Під час формування електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України реквізит "Стягувач" розміщується в полі «Допоміжні реквізити»
40	77	М. П. стягувача	Ставиться відбиток печатки контролюючого органу в разі стягнення коштів на підставі інкасового доручення (розпорядження)
41	78	Підписи стягувача	Ставлять підписи відповідальні особи контролюючого органу в разі стягнення коштів на підставі інкасового доручення (розпорядження)

{Додаток 9 в редакції Постанови Національного банку № 56 від 24.04.2020}.

Додаток 3 до теми 7

Порядок заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів

(Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 24.07.2015 № 666.
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.08.2015 № 974/27419)

1. При сплаті (стягненні) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійсненні бюджетного відшкодування податку на додану вартість, поверненні помилково або надміру зарахованих коштів поле «Призначення платежу» розрахункового документа заповнюється таким чином:

поле № 1:

друкується службовий код (знак) «*» (ознака платежу);

поле № 2:

друкується розділовий знак «;» ;

друкується код виду сплати (формат ссс — тризначне число);

поле № 3:

друкується розділовий знак «;» ;

друкується один з нижченаведених реквізитів:

1) код клієнта за ЄДРПОУ (доповнюється зліва нулями до восьми цифр, якщо значущих цифр менше 8);

2) реєстраційний номер облікової картки платника податків (завжди має 10 цифр) або серія та номер паспорта громадянина України (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь—які платежі за серією та номером паспорта);

3) реєстраційний (обліковий) номер платника податків, який присвоюється контролюючими органами (завжди має 9 цифр);

поле № 4:

друкується розділовий знак «;» ;

друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу в довільній формі. Кількість знаків, ураховуючи зазначені вище поля і розділові знаки, обмежена довжиною поля «Призначення платежу» електронного розрахункового документа системи електронних платежів Національного банку України, при цьому використання символу «;» не допускається.

У разі сплати платежу до бюджету в іноземній валюті обов’язково вказується код класифікації доходів бюджету.

У разі здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі — ПДВ), повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету за висновками територіальних органів Державної фіскальної служби України (далі — територіальні органи ДФС), поля № 5 та № 6 заповнюються таким чином:

поле № 5:

друкується розділовий знак «;» ;

друкується дата висновку, на підставі якого здійснюється відшкодування ПДВ або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету (формат — ДД.ММ.РРРР). Платником податків поле № 5 не заповнюється;

поле № 6:

друкується розділовий знак «;»;

друкується номер висновку, на підставі якого здійснюється відшкодування ПДВ або повернення коштів, помилково або надміру зарахованих до бюджету. Платником податків поле № 6 не заповнюється;

поле № 7:

друкується розділовий знак «;».

Резервне поле. Заповнюється платниками податків та/або органами Державної казначейської служби України (далі — органи Казначейства) (територіальними органами ДФС) у разі здійснення розрахунків згідно з окремими рішеннями Кабінету Міністрів України тощо. Зазвичай не заповнюється.

У разі погашення податкових векселів (податкових розписок) коштами при заповненні розрахункового документа в резервному полі необхідно проставляти номер векселя.

2. При заповненні полів не допускаються пропуски (пробіли) між словами та службовими знаками.

3. Приклади заповнення поля «Призначення платежу» в розрахунковому документі:

1) сплата суми грошового зобов'язання з ПДВ підприємством « Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559:

*	;101	;20120559	;ПДВ за березень	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («101» — сплата суми податків і зборів / єдиного внеску);

3 — код за ЄДРПОУ платника, який здійснює сплату (підприємство "Маяк", що має код за ЄДРПОУ 20120559);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

2) сплата підприємством «Прилад» суми грошового зобов'язання з податку на прибуток підприємств за відокремлений підрозділ «Космос», що має код за ЄДРПОУ 30110239:

*	;101	;30110239	;податок на прибуток за 2 кв. за відокремлений підрозділ «Космос»	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («101» — сплата суми податків і зборів / єдиного внеску);

3 — код за ЄДРПОУ платника, за якого здійснюється сплата (підприємство "Космос", що має код за ЄДРПОУ 30110239);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

3) повернення коштів (надміру сплаченої суми) платнику податків органами Казначейства за платіжними дорученнями, сформованими на підставі висновків органів ДФС.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» у разі повернення платнику (підприємство «Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559) коштів, надміру сплачених з податку на прибуток. Платіжне доручення оформлене на підставі висновку від 15 березня 2014 року № 255:

*	;107	;20120559	;повернення надміру сплаченої суми податку на прибуток	;15.03.2014	;255	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («107» — повернення сум податків і зборів, помилково або надміру зарахованих до бюджету / єдиного внеску);

3 — код за ЄДРПОУ платника, якому повертаються кошти (підприємство «Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — дата реєстрації висновку («15.03.2014»);

6 — реєстраційний номер висновку («255»);

7 — не заповнюється;

4) перерахування коштів (надміру сплаченої суми) з одного бюджетного рахунку на інший органами Казначейства за платіжними дорученнями, оформленими на підставі висновків територіальних органів ДФС.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» у разі перерахування коштів, сплачених за податком на прибуток, у рахунок сплати ПДВ підприємством «Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559. Платіжне доручення оформлене на підставі висновку від 15 березня 2014 року № 625:

*	;108	;20120559	;перерахування коштів з податку на прибуток у рахунок сплати ПДВ	;15.03.2014	;625	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («108» — перерахування коштів з одного бюджетного рахунку на інший);

3 — код за ЄДРПОУ платника, якому здійснюється перерахування коштів з податку на прибуток у рахунок ПДВ (підприємство «Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — дата реєстрації висновку («15.03.2014»);

6 — реєстраційний номер висновку («625»);

7 — не заповнюється;

5) відшкодування ПДВ за висновками територіальних органів ДФС.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» у разі відшкодування ПДВ підприємству «Космос», що має код за ЄДРПОУ 15120560, згідно з висновком від 19 квітня 2014 року № 125:

*	;110	;15120560	;відшкодування ПДВ за декларацією за березень	;19.04.2014	;125	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («110» — відшкодування ПДВ на рахунок платника);

3 — код за ЄДРПОУ платника, якому здійснюється відшкодування ПДВ (підприємство "Космос", що має код за ЄДРПОУ 15120560);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — дата реєстрації висновку («19.04.2014»);

6 — реєстраційний номер висновку («125»);

7 — не заповнюється;

6) перерахування до бюджету Державною казначейською службою України (далі — Казначейство України) ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» у разі перерахування до бюджету Казначейством України ПДВ в системі електронного адміністрування ПДВ підприємству «Космос», що має код за ЄДРПОУ 15120560:

*	;242	;15120560	;перераховано до бюджету ПДВ у системі електронного адміністрування, реєстраційний номер та звітний період декларації з ПДВ, відповідно до якої здійснюється перерахування до бюджету ПДВ	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («242» — Надходження до бюджету коштів з рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ);

3 — код за ЄДРПОУ платника, з рахунку якого Казначейство України перераховує кошти до бюджету в системі електронного адміністрування ПДВ (підприємство «Космос», що має код за ЄДРПОУ 15120560);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

7) сплата платежу (без ПДВ) до бюджету за оренду державного майна за договором оренди, укладеним між державним підприємством (установою, організацією) та господарським товариством (фізичною особою — підприємцем) за погодженням з органом приватизації (для кодів класифікацій доходів бюджету 22080200, 22080300).

Приклад заповнення поля «Призначення платежу»:

*	;	;	*22080200*00000000*11111111* №150*05.07.2013.*22222222*1*	;	;	;
			*22080300*00000000*11111111* №150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080200*00000000*3333333333* №150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080300*00000000*3333333333* №150*05.07.2013.*22222222*1*			
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — не заповнюється;

3 — не заповнюється;

4 — 22080200, 22080300 — коди класифікації доходів бюджету;

00000000 — код за ЄДРПОУ орендодавця;

11111111 — код за ЄДРПОУ орендаря — юридичної особи, 3333333333 — реєстраційний номер облікової картки платника податків орендаря — фізичної особи — підприємця або АА111111 — серія та номер паспорта громадянина України орендаря — фізичної особи — підприємця (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь—які платежі за серією та номером паспорта);

№ 150 — номер договору оренди;

05.07.2013. — дата укладання договору оренди;

22222222 — код за ЄДРПОУ органу приватизації;

1 — орендна плата (види орендної плати: 1 — орендна плата, 2 — пеня, 3 — авансовий платіж, завдаток);

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

8) сплата платежу (без ПДВ) до бюджету за оренду державного майна за договором оренди, укладеним між органами приватизації та господарським товариством (фізичною особою-підприємцем).

Приклад заповнення поля «Призначення платежу»:

*	;	;	*22080100*11111111*№150*05.07.2013.*22222222*1*	;	;	;
			*22080200*11111111*№150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080300*11111111*№150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080100*3333333333*№150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080200*3333333333*№150*05.07.2013.*22222222*1*			
			*22080300*3333333333*№150*05.07.2013.*22222222*1*			
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — не заповнюється;

3 — не заповнюється;

4 —22080100, 22080200, 22080300 — коди класифікацій доходів бюджету;

11111111 — код за ЄДРПОУ орендаря, 3333333333 — реєстраційний номер облікової картки платника податків орендаря — фізичної особи — підприємця або АА111111 — серія та номер паспорта громадянина України орендаря — фізичної особи — підприємця (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь—які платежі за серією та номером паспорта);

№ 150 — номер договору оренди;

05.07.2013. — дата укладання договору оренди;

22222222 — код за ЄДРПОУ органу приватизації;

1 — орендна плата (види орендної плати: 1 — орендна плата, 2 — пеня, 3 — авансовий платіж, завдаток);

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

9) погашення платниками податків податкових векселів коштами.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» в разі погашення платником (підприємство «Космос», що має код за ЄДРПОУ 15120560) податкових векселів коштами.

*	;109	;15120560	;оплата податкового векселя	;	;	;XXXXXXXXXX
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («109» — оплата податкового векселя);

3 — код за ЄДРПОУ (реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта громадянина України (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь—які платежі за серією та номером паспорта)) платника, який здійснює сплату;

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — друкується номер векселя, у рахунок погашення якого здійснюється платіж;

10) погашення банком податкових векселів (податкових розписок) коштами.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» в разі погашення банком податкових векселів (податкових розписок) коштами за підприємство «Надія», що має код за ЄДРПОУ 30611145:

*	;109	;30611145	;оплата податкового векселя	;	;	;XXXXXXXXXX
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («109» — оплата податкового векселя);

3 — код за ЄДРПОУ платника, за якого здійснюється оплата (підприємство «Надія», що має код за ЄДРПОУ 30611145);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — друкується номер податкового векселя;

11) сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з юридичних осіб.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» в разі сплати грошового зобов'язання, визначеного за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з юридичних осіб, підприємством «Надія», що має код за ЄДРПОУ 30611145:

*	;130	;30611145	;сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з юридичних осіб	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («130» — сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з юридичних осіб);

3 — код за ЄДРПОУ платника, який здійснює сплату (підприємство «Надія», що має код за ЄДРПОУ 30611145);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється.

4. У разі сплати платежу до бюджету готівкою за заявою на переказ готівки банк при оформленні розрахункового документа у реквізиті «Призначення платежу» повторює текст, наведений у реквізиті «Призначення платежу» заяви на переказ готівки. Поле «Призначення платежу» заповнюється таким чином:

у разі сплати фізичною особою з реєстраційним номером облікової картки платника податків 1234567890 або із серією та номером паспорта громадянина України АА111111 (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта) земельного податку готівкою за заявою на переказ готівки:

*	;101	;1234567890	;земельний податок	;	;	;
*	;101	;АА111111	;земельний податок	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («101» — сплата суми податків і зборів / єдиного внеску);

3 — реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія та номер паспорта громадянина України (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про наявність права здійснювати будь—які платежі за серією та номером паспорта), щодо платежу якого формується заява на переказ готівки, — з реквізиту "код платника" заяви на переказ готівки;

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу — з реквізиту «призначення платежу» заяви на переказ готівки;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

5. При сплаті єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування поле «Призначення платежу» розрахункового документа заповнюється таким чином:

1) сплата суми єдиного внеску підприємством «Маяк», що має код за ЄДРПОУ 20120559:

*	;101	;20120559	;єдиний внесок за травень	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («101» — сплата суми податків і зборів /єдиного внеску);

3 — код за ЄДРПОУ платника, який здійснює сплату (підприємство "Маяк", що має код за ЄДРПОУ 20120559);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється;

2) повернення платнику помилково сплачених коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на підставі розрахункових документів територіальних органів ДФС.

Приклад заповнення поля «Призначення платежу» у разі повернення платнику (підприємство «Колос», що має код за ЄДРПОУ 20120559) помилково сплачених коштів єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування:

*	;107	;20120559	;повернення помилково зарахованих сум єдиного внеску	;	;	;
1	2	3	4	5	6	7

1 — службовий код («*»);

2 — код виду сплати («107» — повернення сум податків і зборів, помилково або надміру зарахованих до бюджету / єдиного внеску);

3 — код за ЄДРПОУ платника, якому здійснено повернення (підприємство "Колос", що має код за ЄДРПОУ 20120559);

4 — друкується роз'яснювальна інформація про призначення платежу;

5 — не заповнюється;

6 — не заповнюється;

7 — не заповнюється.

6. Сплата за кожним видом платежу та за кожним видом сплати має оформлятися окремим документом на переказ.

7. У разі заповнення поля «Призначення платежу» з порушенням вимог, визначених у цьому Порядку, документ на переказ приймається до виконання. При цьому вважається, що платник податків сплачує грошове зобов'язання (код виду сплати 101).

8. У разі наявності у платника податків / платника єдиного внеску податкового боргу / недоїмки з єдиного внеску розрахунковий документ на переказ коштів приймається до виконання незалежно від напряму сплати, зазначеного у полі «Призначення платежу» розрахункового документа. При цьому зарахування коштів відбувається у порядку черговості, встановленому Податковим кодексом України, а такому виду сплати органами ДФС присвоюється код виду сплати 140.

9. У разі виникнення будь-яких питань за довідками слід звертатися до територіального органу ДФС за місцем реєстрації.

10. Перелік кодів видів сплати (які вказуються в полі «Призначення платежу») розрахункового документа наведено в додатку до цього Порядку.

Начальник Управління організації обліку та аналізу інформації С. І. Воробей

Перелік кодів видів сплати

(Додаток до Порядку заповнення документів на переказ у разі сплати (стягнення) податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску, здійснення бюджетного відшкодування податку на додану вартість, повернення помилково або надміру зарахованих коштів (пункт 10))

Код виду сплати	**Вид сплати**
1	**2**
Використовуються під час заповнення документів на переказ платниками податків	
101	Сплата суми податків і зборів / єдиного внеску
109	Оплата податкового векселя
058	Проведення взаєморозрахунків з погашення податкового боргу та/або розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань
121	Сплата адміністративного штрафу
125	Авансові внески, нараховані на суму дивідендів та прирівняних до них платежів
128	Сплата грошових зобов'язань / сум єдиного внеску, визначених за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з фізичних осіб

Продовження Переліку кодів видів сплати

1	2
130	Сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами камеральної перевірки підрозділів податків і зборів з юридичних осіб
131	Сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами документальної/фактичної перевірки підрозділів аудиту
133	Сплата грошових зобов'язань / сум єдиного внеску, пені, визначених за результатами документальної/фактичної перевірки підрозділів податків і зборів з фізичних осіб
134	Сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки підрозділів аудиту (інші надходження)
135	Сплата фінансових санкцій, визначених підрозділом податків і зборів з юридичних осіб
136	Сплата грошового зобов'язання, визначеного територіальним органом ДФС за результатами роботи підрозділів погашення боргу
137	Сплата грошового зобов'язання, визначеного територіальним органом ДФС за результатами роботи інших підрозділів
138	Сплата грошового зобов'язання, визначеного за результатами перевірки підрозділів податків і зборів з фізичних осіб (інші надходження)
140	Надходження до бюджету коштів у рахунок погашення податкового боргу / недоїмки з єдиного внеску
145	Надходження розстрочених (відстрочених) сум
244	Сплата податкового зобов'язання за уточнюючим розрахунком у разі застосування податкового компромісу
246	Сплата податкового зобов'язання за податковим повідомленням—рішенням у разі застосування податкового компромісу
350	Передоплата (доплата) митних платежів
Використовуються під час заповнення документів на переказ органами виконавчої влади	
107	(-) Повернення сум податків і зборів, помилково або надміру зарахованих до бюджету / єдиного внеску
108	(-) Перерахування коштів з одного бюджетного рахунку на інший
058	Проведення взаєморозрахунків з погашення податкового боргу та/або розстрочених (відстрочених) грошових зобов'язань
114	(-) Повернення з бюджету сум податків, зборів та інших платежів за рішеннями судів
10С	(-) Повернення на електронний рахунок платника надміру сплачених сум ДВ
09Ї	(-) Відшкодовано ПДВ на поточний рахунок платника за рішенням суду
10К	(-) Відшкодовано ПДВ у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів за рішенням суду
110	(-) Відшкодування ПДВ на рахунок платника
111	(-) Відшкодування процентів за бюджетною заборгованістю
117	Надходження до бюджету коштів платника податків, щодо якого порушено провадження у справі про банкрутство
129	Повернення надміру утриманих (сплачених) сум податку з доходів фізичних осіб, які розраховуються контролюючим органом на підставі поданої платником податків податкової декларації за звітний календарний рік
141	Надходження до бюджету коштів у рахунок погашення податкового боргу/недоїмки з єдиного внеску
147	Стягнення в межах виконавчого провадження

Закінчення Переліку кодів видів сплати

1	2
148	Надходження в бюджет коштів від погашення податкового боргу в міжнародних правовідносинах
149	Надходження в бюджет коштів від реалізації безхазяйного майна, знахідок, спадкового майна, валютних цінностей і грошових коштів, власники яких невідомі, а також скарбів
240	(+) Надходження до бюджету коштів з рахунку в системі електронного адміністрування реалізації пального
242	(+) Надходження до бюджету коштів з рахунку в системі електронного адміністрування ПДВ
248	(-) Відшкодовано ПДВ у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів
258	Стягнення податкового боргу з ПДВ за рішенням суду в системі електронного адміністрування ПДВ
351	Перерахування до бюджету суми митних платежів
358	Сплата грошових зобов'язань з митних платежів, визначених за результатами контрольно—перевірочної роботи підрозділів податків і зборів з фізичних осіб
420	(+) Надходження сум бюджетного відшкодування ПДВ у рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу з інших платежів

{Остання редакція 26.04.2019}.

Додаток 4 до теми 7

Приклад табель-графіка документообігу, пов'язаного з рухом безготівкових коштів

№ з/п	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Оброблення документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує документ	Підтверджувальні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в регістрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Первинні документи підприємства												
1	Платіжне доручення	0410001	Безготівкові платежі підприємства	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	1-й екз. банку, другий — підприємству	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
2	Платіжна вимога	0410007	Вимога про сплату боргу дебітором	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	2	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
3	Реєстр платіжних вимог	Постанова НБУ від 21.01.04 № 22	Платіжні вимоги та супровідні документи в банк платника	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	2	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
4	Платіжна вимога-доручення	0410002	Вимога про сплату боргу дебітором	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	2	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 Роки
5	Заява на переказ готівки	Постанова НБУ від 29.12.2017 № 148	Здача готівки у банк	Бухгалтер з обліку касових операцій (касир)	Бухгалтер з обліку касових операцій (касир)	1	У день виконання	Касир	КО-2, КО-4, відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки

Продовження Додатка 4 до теми 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6	Квитанція банку на прийняття грошей	—»—	Підтвердження здачі готівки у банк	Банк	Банк	1	У день виконання	Касир	КО-4, розділ 1 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку касових операцій	3 роки
7	Корінці грошових чеків	Постанова НБУ від 21.01.2004 № 22	Безготівкові розрахунки за кредиторською заборгованістю	Довірена особа підприємства	Довірена особа підприємства	1	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
8	Реєстр грошових чеків	—»—	Отримані грошові чеки	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	3 — якщо одержувач коштів обслуговується цим же банком та 4 — іншим	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
9	Відомість про прийняті до оплати розрахункові чеки	—»—	Отримані розрахункові чеки	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	1	При отриманні розрахункового чека	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Звірка про оплату з відомістю 1.2 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
10	Реєстр розрахункових чеків	—»——	Розрахункові чеки, що подаються банку для їх оплати	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	2	При поданні розрахункових чеків до оплати у банк	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Звірка про оплату з відомістю 1.2 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
11	Заява на акредитив	0410003	Відкриття акредитиву	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	2	У день виконання банком	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
	Векселі видані		Розрахунки з кредиторами	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Керівник, головний бухгалтер	1	У день видачі (погашення)	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Журнал 3 при видачі, журна 1 при погашенні	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	До погашення

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Зовнішні первинні документи (платників, одержувачів та банку)												
12	Платіжне доручення	0410001	Розрахунки за дебіторською заборгованістю	Підприємство - платник	Копія банку	1	У день отримання виписки банк	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
13	Платіжна вимога	041000	Розрахунки за кредиторською заборгованістю	Підприємство - одержувач	Керівник, головний бухгалтер	1	У день надання акцепту (звірка за випискою банку)	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку без готівкових операцій	3 роки
14	Платіжна вимога-доручення	0410002	Розрахунки за кредиторською заборгованістю	Підприємство - одержувач	Керівник, головний бухгалтер	1	У день надання акцепту (звірка за випискою банку)	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку без готівкових операцій	3 роки
15	Квитанції на внесену готівку	Постанова НБУ від 29.12.2017 № 148	Розрахунки за кредиторською заборгованістю	Підприємство-платник	Копія банку	1	У день отримання виписки банку	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку без готівкових операцій	3 роки
16	Розрахункові чеки	Постанова НБУ від 21.01.04 р. № 22	Розрахунки за дебіторською заборгованістю	Підприємство-платник	Довірена особа підприємства-платника	1	У день отримання виписки банку	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Відомість 1.2 до журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку без готівкових операцій	3 роки
17	Реєстр документів за акредитивом	0410011	Назва товару (виконані роботи, надані послуги) згідно договору № _ від «_» р. та перелік документів, що додаються до реєстру	Одержувач коштів за акредитивом	Керівник та головний бухгалтер одержувача коштів за акредитивом	1	У день отримання виписки банку	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Звірка з відомістю 1.2 журналу 1	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку без готівкових операцій	3 роки

Закінчення Додатка 4 до теми 7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
18	Виписка банку з поточних та інших рахунків		Надходження та витрата коштів з поточних та інших рахунків	Банк	Банк	1	У день отримання	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	До кожної виписки прикладаються первинні документи	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
19	Меморіальний ордер	0410001	Розрахунки з банком за кредиторською та дебіторською заборгованістю	Банк	Банк	1	У день отримання виписки банку	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Розділ 3 журналу 1 або відомість 1.2	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	3 роки
20	Векселі одержані		Розрахунки з дебіторами	Підприємство-платник	Керівник, головний бухгалтер	1	У день видачі (погашення)	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	Журнал 3 при одержанні, журнал 1 при погашенні	Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку безготівкових операцій	До погашення

Тема 8.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ, ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ І ЦІЛЬОВОГО ФІНАНСУВАННЯ

8.1. Нормативно-методична база з обліку розрахунків

Правові та організаційні аспекти розрахунків підприємств з юридичними та фізичними особами, державою та фондами визначені здебільшого Кодексами України: Господарським; Цивільним; Податковим; Про працю. Окремі питання розрахунків підприємства регламентуються Законами України, зокрема:

— Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI (редакція від 01.01.2021);

— Законом України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26.06.1997 № 400/97-ВР (редакція від 01.01.2018);

— Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 № 1533-III (редакція від 20.12.2020);

— Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 № 1058-IV (редакція від 10.12.2020);

— Законом України «Про колективні договори та угоди» від 01.07.1993 № 3356-XII (редакція від 27.12.2019);

— Законом України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

Мають відношення до розрахунків підприємств з бюджетом, юридичними і фізичними особами також ряд постанов Кабінету Міністрів України:

— Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів від 2.02.2011 № 98;

— Про затвердження порядку обчислення середньої зарплати від 08.02.1995 № 100;

— Про обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням від 26.09.2001 № 1266.

Методологічні та організаційні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про стан розрахунків та її розкриття у фінансовій звітності визначаються насамперед НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; НП(с)БО 11 «Зобов'язання», Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Крім того, при відображенні в обліку та фінансовій звітності стану розрахунків, слід враховувати вимоги й інших НП(с)БО. Вказаною та іншою нормативною ба-

зою, яка регулює розрахунки та їх відображення в обліку та звітності має бути забезпечене кожне робоче місце бухгалтера відповідального за певну ділянку обліку розрахунків. Нормативна база на робочому місці може бути представлена як у документарному, так і в електронному вигляді. На наш погляд наявність такої бази у документарному вигляді є обов'язковою, що полегшує роботу працівників бухгалтерії з дебіторами та кредиторами.

8.2. Організація розрахунків з дебіторами

8.2.1. Основні завдання організації обліку з дебіторами

Основними завданнями організації обліку дебіторської заборгованості є:

— достовірне, своєчасне та повне відображення в обліку операцій, пов'язаних з виникненням дебіторської заборгованості;

— визначення об'єктів облікової політики щодо дебіторської заборгованості;

— визначення критеріїв та класифікаційних ознак дебіторської заборгованості;

— обґрунтування вибору оптимального методу обрахунку резерву сумнівних боргів;

— розробка графіку документообігу для документів за розрахунках з покупцями, що підтверджують виникнення дебіторської заборгованості, та доведення цієї інформації до облікових виконавців;

— складання облікових регістрів, в яких відображається дебіторська заборгованість, та звітності про стан дебіторської заборгованості;

— організація передачі інформації з облікових регістрів до центральної бухгалтерії (головному бухгалтеру) для її відображення в звітності.

Головним завданням управління дебіторською заборгованістю є:

— сприяння зростанню обсягу продаж шляхом надання комерційного кредиту (встановлюючи при цьому розмір та термін повернення боргу, розмір знижок та штрафних санкцій) і тим самим — зростанню прибутку;

— підвищення конкурентоспроможності за допомогою відстрочення платежів;

— визначення ступеня ризику несплати рахунків покупцями;

— розрахунок прогнозного розміру резерву сумнівних боргів;

— надання рекомендацій щодо зменшення кількості фактично або потенційно неплатоспроможних покупців;

— встановлення групи неплатників, у яких необхідно вимагати термінове погашення боргу;

— здійснення контролю за виконанням фінансових планів за звітні періоди у частині погашення дебіторської заборгованості підприємства;

— запровадження сучасних методів управління дебіторською заборгованістю, таких як: факторинг, страхування фінансових ризиків та ін.

Основні положення організації обліку дебіторської заборгованості, з якими підприємству необхідно визначитись наведені на рис. 8.1.

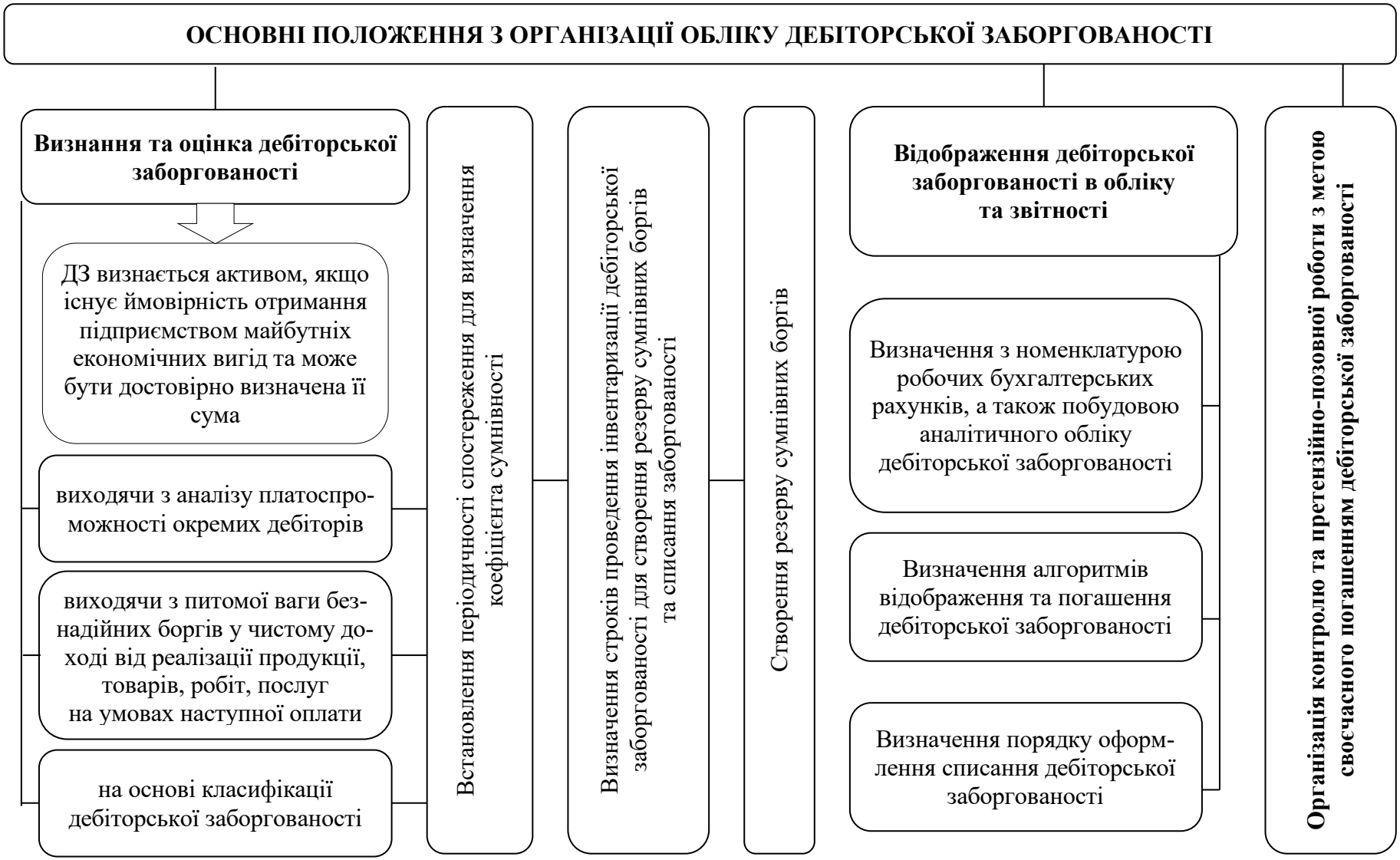


Рис. 8.1. Основні положення з організації обліку дебіторської заборгованості, з якими необхідно визначитись підприємству

8.2.2. Визнання та класифікація дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату. Критерії визнання дебіторської заборгованості аналогічні критеріям визнання, які застосовуються для всіх активів, а саме дебіторська заборгованість визнається активом, якщо:

— існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід;

— може бути достовірно визначена її сума.

Дебітори – це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Згідно з НП(с)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову і короткострокову. **Довгостроковою дебіторською заборгованістю** визнається сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12 місяців з дати балансу. Довгострокову дебіторську заборгованість відображають в балансі за її теперішньою вартістю.

У НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» наведене визначення **операційного циклу,** під яким розуміється проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності й отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

У національних стандартах відсутнє визначення поняття «нормальний операційний цикл», однак його можна опосередковано визначити на підставі п. 68 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», в якому зазначено: «якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то передбачається, що його тривалість становить 12 місяців». У дійсності деяким виробництвам притаманний триваліший операційний цикл, ніж 12 місяців (галузі виноробства, будівництва, сільського господарства), тому тривалість операційного циклу підприємства доречно фіксувати в організаційній частині Політики бухгалтерського обліку підприємства або в іншому розпорядчому документі.

Отже, якщо підприємство у своєму розпорядчому документі фіксує тривалість операційного циклу 15 місяців, то дебіторська заборгованість покупців за продукцію, товари, роботи і послуги, яка має бути погашена до 15 місяців з дати виникнення (за умовами договорів, внаслідок відстрочення платежу тощо) для підприємства вважається поточною.

Поточна дебіторська заборгованість (короткострокова) — це заборгованість, що виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом 12 місяців з дати балансу. Особливістю визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги є те, що вона визнається одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт чи послуг та оцінюється за первісною вартістю. Для визнання поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги необхідно, щоб виконувалися наступні критерії визнання доходу відповідно Н(П(с)БО 15, п. 8:

— покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

— підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

— сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

— є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов’язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Із визначень довгострокової й поточної дебіторської заборгованості можна зробити висновок: оскільки віднесення заборгованості до поточної або довгострокової прив’язане до дати балансу, на вказану дату слід переглядати довгострокову заборгованість за окремими дебіторами за термінами її погашення. Якщо виявиться, що до терміну погашення заборгованості залишилося менше 12 місяців, таку довгострокову заборгованість слід відобразити на дату балансу як поточну.

Приклад. Станом на 31 березня 202_ року в обліку відображена заборгованість працівника за наданою йому позикою, термін погашення якої — 10 травня наступного року. У звітності за перший квартал поточного року така заборгованість має бути відображена як довгострокова, оскільки вона буде погашена через 13 місяців і 10 днів після дати балансу (31 березня). У звіті за другий квартал цього року заборгованість повинна бути визнана поточною, оскільки її погашення передбачається через 10 місяців і 10 днів після дати балансу (30 червня).

Для того, щоб правильно класифікувати дебіторську заборгованість, потрібно чітко знати термін її погашення. Для цього необхідно проаналізувати умови відповідного договору. Якщо в договорі чітко зазначається строк виконання зобов’язання (на певну дату після перерахування передоплати, відвантаження товару, отримання позики), тоді при розрахунку строку погашення дебіторської заборгованості орієнтиром буде саме ця дата. При цьому для відліку 12-місячного строку спиратися необхідно не на дату відображення дебіторської заборгованості в обліку, а на найближчу дату балансу. Якщо в договорі не зазначено строк виконання зобов’язання або моменту пред’явлення вимоги, то відповідно до ст. 530 Цивільного кодексу України кредитор має право пред’явити вимогу в будь-який момент, зобов’язавши при цьому боржника виконати таке зобов’язання протягом 7 днів від дня пред’явлення вимоги (якщо обов’язок негайного виконання не випливає з договору або актів цивільного законодавства). Таку заборгованість слід вважати поточною.

Класифікація дебіторської заборгованості за різними ознаками представлена на рис. 8.2.

Отже, дебіторську заборгованість класифікують за різними ознаками, в тому числі здійснюють групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством з урахуванням фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні

звітні періоди. Зростання коефіцієнту сумнівності пов'язане із збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

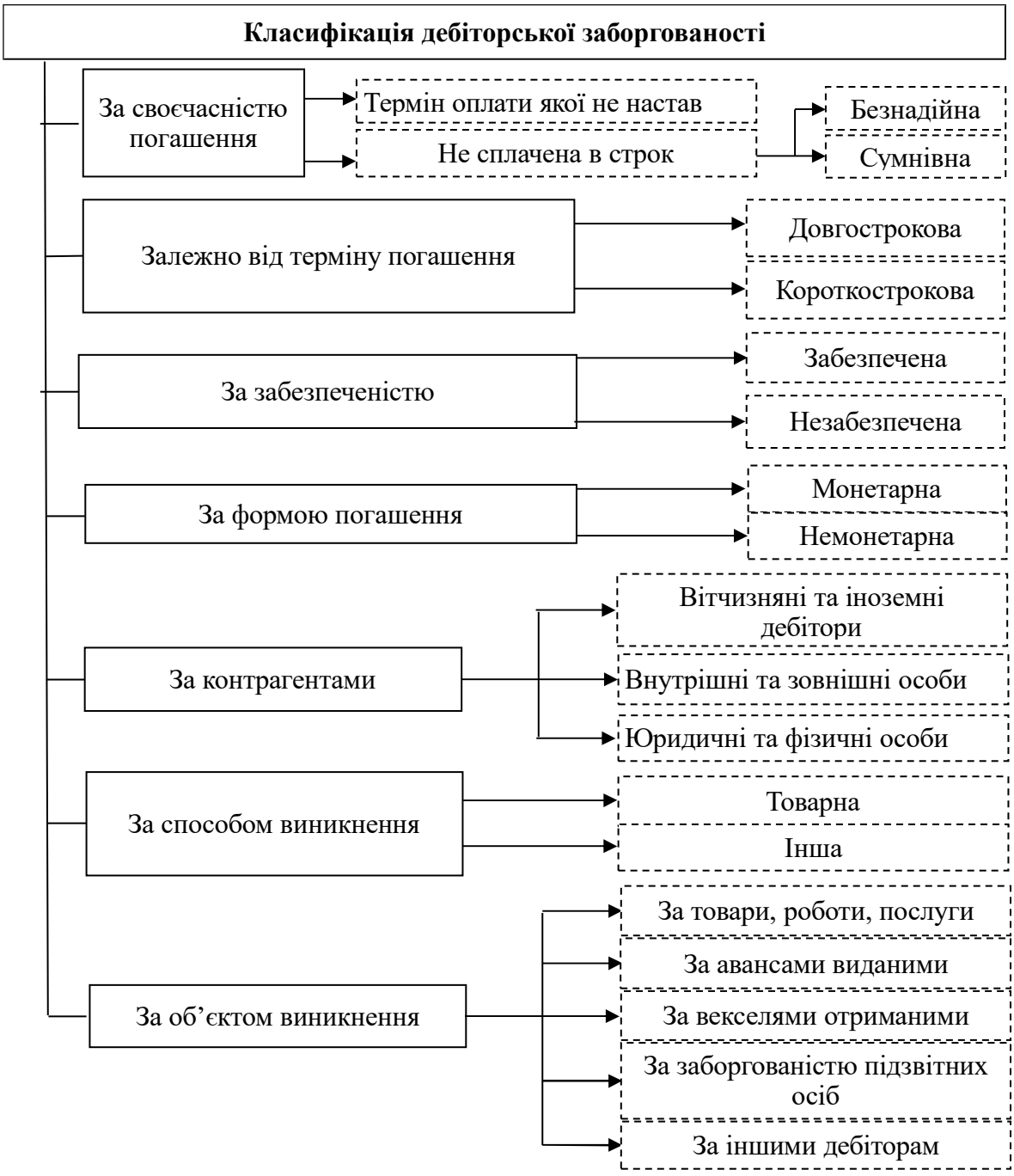


Рис. 8.2. Класифікація дебіторської заборгованості

Така класифікація дебіторської заборгованості використовується при обчисленні резерву сумнівних боргів та розкривається у примітках до фінансової звітності.

Згідно із **класифікацією за об'єктами**, щодо яких вона виникла, виділяють такі види дебіторської заборгованості:

— заборгованість орендаря за фінансовою орендою, яка відображається в балансі орендодавця;

— заборгованість забезпечена векселями;

— надані позики;

— дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги;

— дебіторська заборгованість за розрахунками (з бюджетом, за виданими авансами, з нарахованих доходів, із внутрішніх розрахунків);

— інша дебіторська заборгованість.

Залежно від своєчасності погашення дебіторську заборгованість поділяють на:

— дебіторську заборгованість, строк оплати якої не настав (строкова дебіторська заборгованість);

— дебіторську заборгованість не сплачену в строк (прострочена), у тому числі: сумнівна дебіторська заборгованість; безнадійна дебіторська заборгованість.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості визначена Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також Балансом (Звітом про фінансовий стан) за формою 1, які між собою взаємноузгоджені. Основні види дебіторської заборгованості та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку та в Балансі (Звіті про фінансовий стан) наведені в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Бухгалтерська класифікація дебіторської заборгованості

Вид дебіторської заборгованості	**Бухгалтерський рахунок**	**Рядок Балансу**
1	2	3
Довгострокова дебіторська заборгованість:		
— заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду оренді	181	1040
— довгострокові векселі одержані	182	1040
— інша дебіторська заборгованість	183	1040
— інші необоротні активи	184	1040
Поточна дебіторська заборгованість:		
— короткострокові векселі отримані	34	1120
— за продукцію, товари, роботи і послуги (крім заборгованості, яка забезпечена векселем, якщо така інформація наводиться в окремій статті)	36 (за вирахуванням 38)	1125
— за виданими авансами	371	1130
— за розрахунками з підзвітними особами	372	1131
— за нарахованими доходами	373	1140
— за претензіями	374	1155

Закінчення табл. 8.1

1	2	3
— за відшкодування завданих збитків	375	1155
— за позиками членам кредитних спілок	376	1155
— з іншими дебіторами	377	1155
—з державними цільовими фондами	378	1155
— розрахунки за операціями з деривативами	379	1155
— за розрахунками з бюджетом	641, 642	1135
— у тому числі з податку на прибуток	64	1136
— за розрахунками з внутрішніх розрахунків	682, 683, 36, 377	1145
— інша поточна дебіторська заборгованість	372, 374, 375, 376, 377, 378	1155

За способом погашення дебіторську заборгованість поділяють на **грошову і товарну.**

Виділяють ще два особливі види дебіторської заборгованості:

—відстрочені податкові активи — сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах та визначається відповідно до НП(с)БО 17 «Податок на прибуток« та відображається у рядку 1045 «Відстрочені податкові активи» Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства;

—витрати майбутніх періодів — витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів та які будуть визнані витратами у Звіті про фінансові результати у майбутніх звітних періодах згідно з принципом відповідності доходів та витрат. Такі витрати відображаються в рядку 1170 «Витрати майбутніх періодів» Балансу (Звіту про фінансовий стан) підприємства. До витрат майбутніх періодів належать: витрати, пов’язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Для накопичення інформації про дебіторську заборгованість та відображення операцій за нею, у Плані рахунків передбачені рахунки класу 1 «Необоротні активи» та класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи». Ці рахунки в Балансі (Звіті про фінансовий стан) об’єднуються у відповідні статті.

Крім того, для обліку дебіторської заборгованості використовується позабалансовий рахунок 071 «**Списана дебіторська заборгованість».** На цьому рахунку обліковується списана дебіторська заборгованість протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Дебіторська заборгованість остаточно списується з субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв’язку з закінченням строку обліку такої заборгованості.

Аналітичний облік списаної дебіторської заборгованості ведеться за кожним боржником.

8.2.3. Організація обліку поточної дебіторської заборгованості

З урахуванням принципу обачності, згідно з яким не можна завищувати доходи, на дату балансу поточна дебіторська заборгованість має бути відображена за чистою реалізаційною вартістю, яка являє собою різницю між первісною вартістю поточної дебіторської заборгованості й сумою резерву сумнівних боргів. Оцінку поточної дебіторської заборгованості в момент визнання та на дату балансу можна представити формулами:

У момент визнання	$\Longrightarrow$	*Первісна вартість*	=	*Сума одержаного доходу – торгові знижки – вартість повернених товарів;*
На дату складання балансу	$\Longrightarrow$	*Чиста реалізаційна вартість*	=	*Сума поточної дебіторської заборгованості – резерв сумнівних боргів.*

Залежно від своєчасності оплати поточну дебіторську заборгованість поділяють на звичайну, сумнівну та безнадійну. Звичайна дебіторська заборгованість (нормальна) це дебіторська заборгованість, строк сплати якої за договором ще не настав. Згідно з п. 4 НП(с)БО 10 сумнівною дебіторською заборгованістю є поточна дебіторська заборгованість щодо якої існує невпевненість її погашення боржником, до складу якої може потрапити будь-яка поточна дебіторська заборгованість, а також довгострокова дебіторська заборгованість, яка стала поточною з огляду на те, що до її погашення залишилося менше 12 місяців з дати балансу. Віднесення дебіторської заборгованості до сумнівної залежить від обставин і підтверджується професійним судженням.

Будь-яка заборгованість, як довгострокова, так і поточна, у певний момент може бути визнана підприємством **безнадійною,** тобто такою щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Упевненість у неповерненні дебіторської заборгованості ґрунтується на обставинах, з яких однозначно можна стверджувати про неповернення її боржником. Наприклад, підприємство-боржник було ліквідоване без правонаступника або судом винесено остаточне рішення на користь боржника.

Безнадійна дебіторська заборгованість в момент її визнання списується за рахунок суми створеного резерву сумнівних боргів, який формується на дату балансу на підставі даних бухгалтерського обліку минулих звітних періодів. При створенні резерву сумнівних боргів збільшуються інші витрати операційної діяльності, а списання безнадійної заборгованості відбувається не за рахунок зменшення раніше нарахованого доходу, а за рахунок зменшення резерву сумнівних боргів.

Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено, у разі визнання її безнадійною списується з балансу з відображенням у складі інших операційних витрат.

Після списання безнадійної дебіторської заборгованості підприємство зобов’язане враховувати її суму на позабалансовому рахунку протягом не

менше трьох років для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника. Для обліку сум списаної заборгованості застосовується субрахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість» позабалансового рахунка 07 «Списані активи». Якщо протягом трьох років заборгованість не буде відшкодована боржником, її списують із позабалансового рахунка. Сума заборгованості, відшкодованої після списання, в бухгалтерському обліку відображається за дебетом активних рахунків та кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

8.2.4. Організація документування операцій із дебіторською заборгованістю

Підставою для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості в бухгалтерському обліку є господарські договори та первинні документи, що засвідчують факт здійснення господарської операції. Організуючою ланкою організації документування операцій з дебіторською заборгованістю є графік (табель-графік) документообігу.

Основні документи з виникнення та погашення дебіторської заборгованості наведені в табл. 8.2, а структура організації синтетичного та аналітичного обліку за розрахунками з покупцями і замовниками – на рис. 8.3.

Таблиця 8.2

Документування операцій за дебіторською заборгованістю

№ з/п	Вид дебіторської заборгованості	Документи
1	2	3
1	За майно, що передано у фінансову оренду	Договір оренди, акту приймання-передачі основних засобів (нарахування заборгованості з фінансової оренди), довідка бухгалтерії (переведення заборгованості до складу поточної)
2	Векселі одержані	Вексель, акт приймання-передачі векселя, прибутковий касовий ордер, виписка банку
3	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Накладна, рахунок-фактура, рахунок, акт прийнятих робіт, послуг, податкові накладні, товарно-транспортні накладні (ТМ-1), товарні накладні, виписки банку
4	Розрахунки з іноземними покупцями	Комерційні документи (рахунки-фактури — *invoice*), транспортні накладні (*GMR* — залізнична накладна, авіа накладна, коносамент, товарно-транспортна накладна, пакувальні листи), платіжні документи на перерахування сум митних платежів та інших податків на розрахунки митних установ.
5	Резерв сумнівних боргів	Бухгалтерська довідка-розрахунок
6	Розрахунки за виданими авансами	Платіжне доручення, виписка банку
7	Розрахунки з підзвітними особами	Авансовий звіт з доданими виправдовуючи ми документами, прибуткові касові ордери, видаткові касові ордери
8	Розрахунки за нарахованими доходами	Бухгалтерська довідка-розрахунок
9	Розрахунки за претензіями	Претензія, акт приймання вантажу, рішення судових органів, (арбітражу), письмова згода постачальника на пред'явлену претензію, виписка банку

Закінчення табл. 8.2

10	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника, документи, що підтверджують внески по відшкодуванню матеріальної шкоди (накладна, прибутковий касовий ордер тощо)
11	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	Договір між членами кредитних спілок, видатковий касовий ордер, платіжні доручення, авізо про оприбуткування майна учасником, який веде спільні справи, або первинні документи про отримання майна (копії накладної, квитанції до прибуткових ордерів тощо)
12	Розрахунки з іншими дебіторами	Прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер, накладна, рахунок, виписка банку тощо

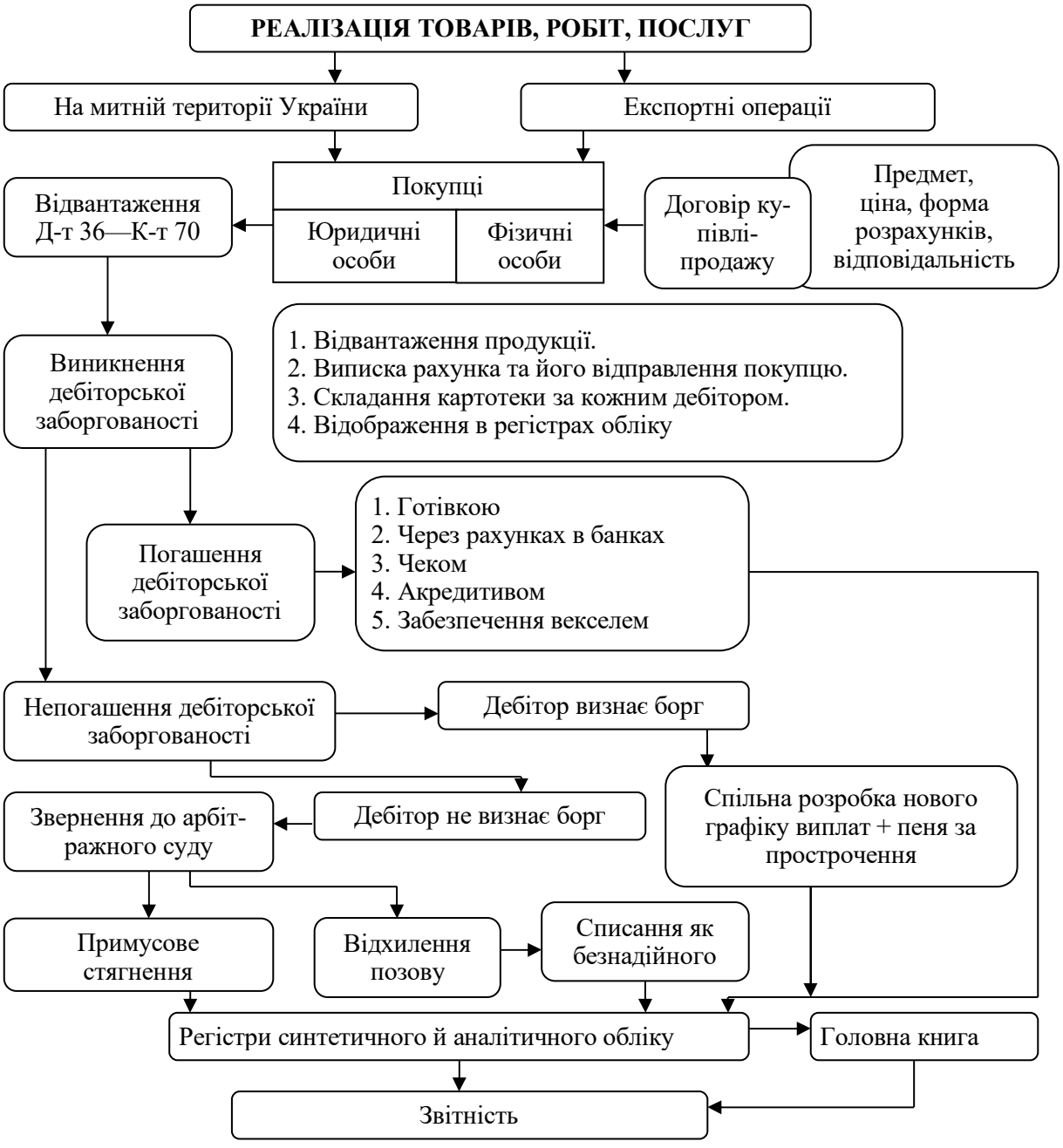


Рис. 8.3. Загальна схема організації бухгалтерського обліку розрахунків із покупцями та замовниками

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком. Регістром аналітичного обліку розрахунків з дебіторами є реєстр дебіторів (табл. 8.3). В ньому відображаються назви дебіторів, дата і документ, що засвідчує виникнення заборгованості, сума, дата і документ, що засвідчують погашення дебіторської заборгованості.

Таблиця 8.3

Форма реєстру дебіторів

№ з/п	**Найменування і адреса дебітора**	**За що виникла заборгованість**	**З якого часу**	**Сума заборгованості, тис. грн**	**Документ, який підтверджує заборгованість**	**Примітка**

Для контролю за станом дебіторської заборгованості та проведення аналізу своєчасності її погашення доцільно використовувати реєстр за формою, наведеною в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Реєстр дебіторської заборгованості за дебіторами

№ з/п	Назва дебітора	Фактичний стан д ебіторської заборгованості						Виставлені претензії					Кількість протермінованих місяців оплати						Примітки
		Дата виникнення	Вид (аванс, бартер тощо)	Сума, тис. грн	Документ (назва, №)	За які цінності	Сума, грн.	Дата	Документ	Результат (визнані відхилені)	Дебет	Кредит	0-1	1-3	3-6	6-9	9-12	Більш 12	

Аналітичний облік дебіторської заборгованості організовується у розрізі, наведеному в табл. 8.5.

Обліковими регістрами за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», є журнал 3 (І розділ) та відомість 3.1, в якій дані представлені в аналітичному розрізі.

Таблиця 8.5

Аналітичний облік дебіторської заборгованості

Шифр та назва рахунку	**Аналітичний облік**
18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»	Аналітичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення
34 «Короткострокові векселі одержані»	Аналітичний облік за вексельними операціями ведеться за кожним одержаним векселем у такому розрізі: векселі, строк сплати по яких ще не настав; векселі враховані банком; векселі, не оплачені у встановлений термін
36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати по якій ще не настав, а також заборгованість не сплачену в строк. Аналітичний облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком
37 «Розрахунки з різним дебіторами»	Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення. Аналітичний облік при розрахунках з підзвітними особами ведеться за кожною підзвітною особою, за позиками членам кредитних спілок — за кожним членом спілки, за розрахунками з працівниками — за кожним працівником
38 «Резерв сумнівних боргів»	Аналітичний облік ведеться в розрізі боржників або за строками непогашення дебіторської заборгованості залежно від того, за яким методом здійснюється нарахування резерву сумнівних боргів

Форма відомості простроченої дебіторської заборгованості підприємства представлена в таблиці 8.6.

Таблиця 8.6

Відомість простроченої дебіторської заборгованості підприємства станом на певний період

№ з/п	Назва підприємства, організації	Найменування заборгованості	Синтетичний рахунок	Дата виникнення заборгованості	Причини утворення заборгованості	Характер заборгованості	Сума, грн	Вжиті заходи урегулювання розрахунків
1	2	3	4	5	6	7	8	8
	Всього	X	X	X	X	X		X

Заборгованість, що відображається на субрахунках 183 «Інша дебіторська заборгованість», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», включає різні за своїм економічним змістом розрахунки з юридичними та фізичними особами. Економічний зміст розрахункових операцій розрахунків з іншими дебіторами наведено в табл. 8.7.

Обліковим регістром за рахунками 18, 37, 38 є журнал 3. Аналітичний облік операцій за рахунком 37 ведеться у відомості 3.2 до журналу 3.

Таблиця 8.7

Економічний зміст розрахункових операцій за субрахунками розрахунків з іншими дебіторами

Категорії дебіторів та кредиторів	Економічний зміст розрахунків
Підприємства та організації	За операціями некомерційного характеру (за роботи та послуги, виконані установами зв'язку, навчальними закладами, науково-дослідними організаціями тощо), згідно з виконавчими документами судових органів
Персонал підприємства	Згідно з виконавчими документами судових органів, за наданими безпроцентними позиками
Квартиронаймачі	З оплати житлово-комунальних послуг

Для узагальнення інформації про стан дебіторської заборгованості, списаної з балансу внаслідок неплатоспроможності боржників, та про суми невідшкодованих недостач і втрат від псування оборотних і необоротних активів призначений субрахунок 071 «Списана дебіторська заборгованість» позабалансового рахунка 07 «Списані активи». Зарахування сум на цей субрахунок здійснюється одночасно зі списанням суми сумнівної дебіторської заборгованості. Сума списаної дебіторської заборгованості обліковується на субрахунку протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового стану боржника. Остаточно списується дебіторська заборгованість з цього субрахунку після надходження суми в порядку відшкодування з одночасними записами за дебетом рахунків грошових коштів чи інших рахунків обліку активів і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів» або у зв'язку із закінченням строку обліку такої заборгованості.

Аналітичний облік на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» ведеться за кожним боржником.

8.2.5. Організація обліку розрахунків із підзвітними особами

Підзвітні особи — працівники підприємства, які отримали авансом грошові кошти (в обмежених розмірах) з каси чи іншим способом на відрядження, господарські витрати тощо. Через підзвітних осіб може також виплачуватись заробітна плата на підприємствах, в яких за штатом не передбачено посади касира або коли підзвітним особам, через віддаленість обслуговуваного філіалу чи дільниці, видаються платіжні (розрахунково-платіжні) відомості та гроші для виплати працівникам цих віддалених підрозділів.

Слід зазначити, що готівка може видаватись працівникам підприємства підзвіт на відрядження та на господарські потреби за розпорядженням керівника підприємства за умови, що у працівника немає заборгованості за раніше отриманими коштами. Готівка видається під звіт на обмежений строк, а саме:

— на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини на строк не більше 10 робочих днів;

— на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів — на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

— на всі інші виробничі (господарські) потреби — на строк не більше двох робочих днів, уключаючи день отримання готівки під звіт.

Не використана готівка до каси підприємства повинна бути повернута в тих грошових одиницях, в яких була видана.

Порядком ведення касових операцій розмір видачі готівки на відрядження та господарські потреби не лімітується (лімітується лише розрахунок готівкою за один день з одним підприємством — не більше ніж 10 тис. грн, а з фізичними особами — до 50 тис. грн включно).

Підзвітна особа, згідно з п.п. 170.9.2 Податкового кодексу України, повинна відзвітувати за отримані з каси підзвітні суми не пізніше **п'яти банківських днів** після повернення з відрядження або придбання товарів (робіт, послуг). Якщо готівка підзвітною особою для використання у відрядженні отримувалась з використанням платіжної картки, то відзвітувати треба не пізніше трьох **банківських днів** після повернення з відрядження (п.п. 170.9.3 ПКУ).

Готівка, видана підзвіт, але не витрачена і не повернена до каси установи (у сумі, виданій підзвіт, або в сумі, не підтвердженій авансовими звітами), наступного дня після закінчення зазначених вище термінів включається розрахунково до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня. Одержана в результаті розрахункова сума порівнюється з встановленим лімітом залишку готівки в касі.

Якщо працівник не повертає суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк (до закінчення третього або п'ятого, а в окремих випадках десятого чи двадцятого банківського дня, що настає за днем, у якому працівник завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок підприємства, що надало кошти під звіт), то така сума, згідно з Податковим кодексом України, підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб.

Згідно з Інструкцією «Про службові відрядження в межах України та за кордон», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 13.03.1998 № 59, службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника державного органу (поїздка державного службовця – за розпорядженням керівника державної служби), підприємства, установи та організації, що повністю або частково утримується (фінансується) за рахунок бюджетних коштів, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства). Документами, що підтверджують зв'язок такого відрядження з основною діяльністю підприємства зокрема (але не виключно) є:

— запрошення сторони, що приймає і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження;

— укладений договір чи контракт;

— інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини;

— документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозіумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

Приклад оформлення листа запрошення наведено в табл. 8.8.

Таблиця 8.8

Приклад оформлення листа-запрошення

ЛИСТ-ЗАПРОШЕННЯ

ТОВ «ПАРАЛЕЛЬ» 23 січня 2021 року проводить семінар за темою «Проблеми організації договірних відносин між суб'єктами господарювання та відображення їх у обліку».

Просимо Вас прийняти участь та внести свої зауваження щодо питань, які будуть розглядатися.

Семінар відбудеться в приміщенні будинку культури за адресою:

14027, м. Чернігів, бульвар Шевченка 251, кімната 10. Початок о 14:30.

Голова ТОВ *Петров* (Петров П. П.)

М. П.

Направлення працівника у відрядження оформлюють наказом (розпорядженням), у якому зазначаються мета виїзду, завдання (за потреби), пункт призначення (місто або міста призначення, інші населені пункти, найменування підприємства, установи або організації, куди відряджається працівник), строк (дата вибуття у відрядження та дата прибуття з відрядження), джерело фінансового забезпечення витрат на відрядження, а за потреби й інші ключові моменти (вид транспорту, інформація про додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження, у разі їх встановлення керівником), після затвердження кошторису витрат. У разі направлення працівника підприємства у службове відрядження за запрошенням подається його копія та за наявності програма заходів.

Строк відрядження в межах України не може перевищувати 30 календарних днів (за кордон – 60 календарних днів), але є і виключення.

Звичайно наказ про відрядження оформлюють у трьох екземплярах. Перший екземпляр підшивають до справ про відрядження, другий разом з кошторисом витрат на відрядження передається в бухгалтерію для розрахунку та видачі суми авансу на відрядження, третій видають працівнику, що направлений у відрядження.

Приклад форми наказу про відрядження наведено в табл. 8.9.

Окремі підприємства продовжують використовувати також посвідчення про відрядження за формою, затвердженою наказом ДПА України від 28.07.1997 № 260. Але цей наказ втратив чинність відповідно наказу Міністерства фінансів України від 21.06.2011 № 738. Необхідність оформлення посвідчення про відрядження підприємства можуть зазначати у внутрішніх Положеннях про службові відрядження.

Таблиця 8.9

Приклад оформлення наказу про відрядження

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ОРТОДОКС»
Код ЄДРПОУ 12345678

НАКАЗ № 15-в

15.01.2021 м. Чернігів

Про відрядження директора

З метою укладання договору про поставку комплектуючих та співробітництво у сфері виробничої діяльності.

1. Я, СИДОРЕНКО Олександр Олексійович відбуваю у відрядження на п’ять днів з 15 по 19 січня 2021 р. до ТОВ «Любисток» у місті Харків.

2. Фінансове забезпечення витрат на відрядження здійснити за рахунок ТОВ «Ортодокс».

3. Бухгалтерові відділу фінансово-господарського забезпечення Веремей О. Р. видати аванс на відрядження у розмірі, визначеному в кошторисі витрат.

Директор *Сидоренко* Сидоренко О. О.

Приклад кошторису витрат на відрядження наведено в табл. 8.10.

Таблиця 8.10

Приклад оформлення кошторису на видачу грошей на відрядження

КОШТОРИС
до наказу № *15-в від 15.02.2021 року*
на відрядження *Сидоренко О. О. у м. Харків*

Статті витрат	Сума, грн
Добові (*5* днів · *300* грн = *1500* грн)	1500,00
Проїзд до місця відрядження *Чернігів – Харків і назад*	1200,00
Проживання (*4 доби · 400 грн = 1600 грн*)	1600,00
Проїзд місцем відрядження	200,00
Інші витрати на відрядження	150,00
Разом	4650,00

Директор *Сидоренко* (підпис) Сидоренко О. О. (П.І.Б.)

Для контролю за відрядженнями та отримання за ними зведеної інформації на підприємстві бажано (не обов’язково) вести Журнал реєстрації відряджень (табл. 8.11).

Відрядженому працівникові перед від’їздом у відрядження видається грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання житла, добові та інші витрати. Невидача авансу на відрядження вважається порушенням гарантій і компенсацій при службових відрядженнях (ст. 121 КЗпП). За невидачу авансу на відрядження органи Мінпраці можуть скласти протокол про адміністративне правопорушення за ст. 41 КУпАП, згідно з яким судом (ст. 221 КУпАП) за таке правопорушення на винних може бути накладено штраф у розмірі 30-100, а повторно – 100-300 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Таблиця 8.11

Журнал реєстрації відряджень ТОВ «Ортодокс» на 2021 рік

№ з/п	Прізвище, ініціали	Місце роботи та (посада)	Місце відрядження	Дата й номер наказу (розпорядження)	Мета відрядження	Дата вибуття у відрядження	Дата прибуття з відрядження
…	…	…	…	…	…	…	…
15	*Сидоренко О. О.*	*директор*	*м. Харків*	*15-в від 15.02.2021*	*Укладання договору поставки*	*15.02.21*	*19.02.21*

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника, а днем прибуття з відрядження — день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відрядженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0 години і пізніше — наступна доба. Якщо станція, пристань, аеропорт розташовані за межами населеного пункту, де працює відряджений працівник, у строк відрядження зараховується час, який потрібний для проїзду до станції, пристані, аеропорту. Аналогічно визначається день прибуття відрядженого працівника до місця постійної роботи.

На працівника, який перебуває у відрядженні, поширюється режим робочого часу того підприємства, до якого він відряджений. Замість днів відпочинку, не використаних за час відрядження, інші дні відпочинку після повернення з відрядження не надаються.

Якщо працівник спеціально відряджений для роботи у вихідний або святковий чи неробочий день, то компенсація за роботу в цей день виплачується відповідно до чинного законодавства. При відбутті працівника у відрядження у вихідний день йому, після повернення з відрядження, надається інший день відпочинку. При поверненні працівника з відрядження у вихідний день йому також надається інший день відпочинку. Питання виходу працівника на роботу в день вибуття у відрядження та в день прибуття з відрядження регулюється правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства.

Працівнику, який направлений у службове відрядження, оплата праці за виконану роботу здійснюється за всі робочі дні тижня за графіком, установленим за місцем постійної роботи, та відповідно до умов, визначених трудовим або колективним договором, і розмір такої оплати праці не може бути нижчим середнього заробітку.

На час відрядження особи, яка працює за сумісництвом, оплата праці здійснюється підприємством, що її відрядило. У разі направлення працівника у відрядження одночасно з основної роботи і роботи за сумісництвом, оплата праці здійснюється підприємствами, що направляли працівника у відрядження, а видатки для відшкодування витрат на відрядження розподіляються між цими підприємствами за взаємною згодою.

За кожний день (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні в межах України, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі (разом з вимушеними зупинками), йому **виплачуються добові в межах сум, затверджених внутрішнім нормативним документом підприємства, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження**, а для відряджень за кордон — не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження (п.п. 170.9.1а ПКУ).

Відрядженим державним службовцям та працівникам підприємств, установ і організацій, які повністю або частково фінансуються за рахунок бюджетних коштів, склад витрат на відрядження і суми добових визначені постановою Кабінету Міністрів України «Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів» від 02.02.2011 № 98. Суми добових та граничних витрат на наймання приміщень для таких осіб періодично коригуються. На 2021 рік сума добових по Україні становить 60 грн, а на наймання житла — не більше 600 грн на добу. При відрядженні за кордон, залежно від країни відрядження, сума добових коливається від 25 до 50 доларів, а на наймання житла – до 250 доларів на добу. При цьому, окремим категоріям відряджених працівників передбачені підвищені норми добових та витрат на наймання житла.

При відрядженні працівника строком на один день або в місцевість, звідки працівник має змогу щоденно повертатися до місця постійного проживання, добові відшкодовуються як за повну добу.

Витрати на відрядження (крім добових) відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат, а саме: транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), у тому числі електронних квитків за наявності посадкового талона, якщо його обов'язковість передбачена правилами перевезення на відповідному виді транспорту, та розрахункових документів про їх придбання за всіма видами транспорту, в тому числі на чартерні рейси; рахунків, отриманих із готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання відрядженого працівника, в тому числі бронювання місць у місцях проживання; страхових полісів тощо. Витрати, понесені у зв'язку з відрядженням, що не підтверджені відповідними документами (крім добових витрат), працівникові не відшкодовуються.

Після повернення з відрядження працівник складає Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, форма якого затверджена наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841 (табл. 8.12). Цим же наказом затверджений порядок заповнення звіту (додаток 1 до теми 8).

Таблиця 8.12

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

№ *15* від *21 лютого* 20*21* року

Найменування податкового агента *ТОВ «Ортодокс»*
Код за ЄДРПОУ

1	2	3	4	5	6	7	8

Відділ Посада *директор*

Цех Професія

Сидоренко О. О.
П.І.Б.
Податковий номер (або серія і номер паспорта*)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Призначення авансу

Звіт затверджено в сумі *Чотири тисячі сімсот шістдесят чотири грн 00 коп.*

(словами)

Керівник *Сидоренко*
(підпис)
«*21*» *лютого* 20*21* року

Звіт перевірено

*___4764,00____*грн
«*21*» *лютого* 20*21* року
Бухгалтер *Акименко*

	Сума (грн, коп.)
Залишок попереднього авансу	–
Перевитрата	
Одержано (від кого, № та дата)	
1. *З каси, видатковий ордер № 15 від 15.02.2021 р.*	*4650,00*
2.	
3.	
Усього отримано	*4650,00*
Витрачено	*4754,00*
Залишок	–
Перевитрата	*104,00*

Дебет	Кредит	Сума (грн, коп.)
641	*372*	*366,68*
92	*372*	*4387,32*

Залишок унесений в сумі ___–_____ грн, коп.
Перевитрата видана
«22» лютого 2021 року Підпис *Акименко*

За касовим ордером № *16* від *22 лютого* 20*21* р.
платіжним дорученням
Перелік документів наведено на звороті.

РОЗПИСКА. Прийнятий на перевірку від авансовий звіт _____ 20__ року. На суму _____ грн коп. Документів _____ Підпис

При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк повернення:
Сума податку __–__ (грн, коп.) = неповернута сума _–___ (грн, коп.) х ставка податку***__–_ : 100**
Підпис особи, яка склала розрахунок *Акименко* **Дата складання розрахунку ____ 20__ р.**
З розрахунком ознайомлений: підпис *Сидоренко* Сидоренко О. О. ___ **дата** *22.02.2021 року*
(прізвище, ім'я, по батькові)

*Серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті.
** Сума розраховується з урахуванням пункту 164.5 статті 164 розділу IV Податкового кодексу України.
*** Ставка податку відповідно до пункту 167.1 статті 167 розділу IV Податкового кодексу України.

Зворотний бік

№ з/п	Дата документа	Кому, за що і на підставі якого документа заплачено	Сума (грн, коп.)	Дебет рахунка
1	*15.02.2021*	*Проїзд Чернігів-Харків, автобусний квиток без ПДВ*	*550,00*	*92*
2	*19.02.2021*	*Проїзд Харків-Чернігів, залізничний квиток без ПДВ*	*500,00*	*92*
		ПДВ	*100,00*	*641*
3	*15.02.2021*	*Квитанція готелю, сума без ПДВ (4 доби · 433,33)*	*1733,32*	*92*
		ПДВ (4 доби · 66,67)	*266,68*	*641*
4	*15.02–19.02.2021*	*13 квитків на внутрішньо міський транспорт на суму*	*104,00*	*92*
		Добові (5 днів · 300,00)	*1500,00*	*92*
		Усього	*4754,00*	*x*

Загальна схема організації роботи з підзвітними особами наведена на рис. 8.4.

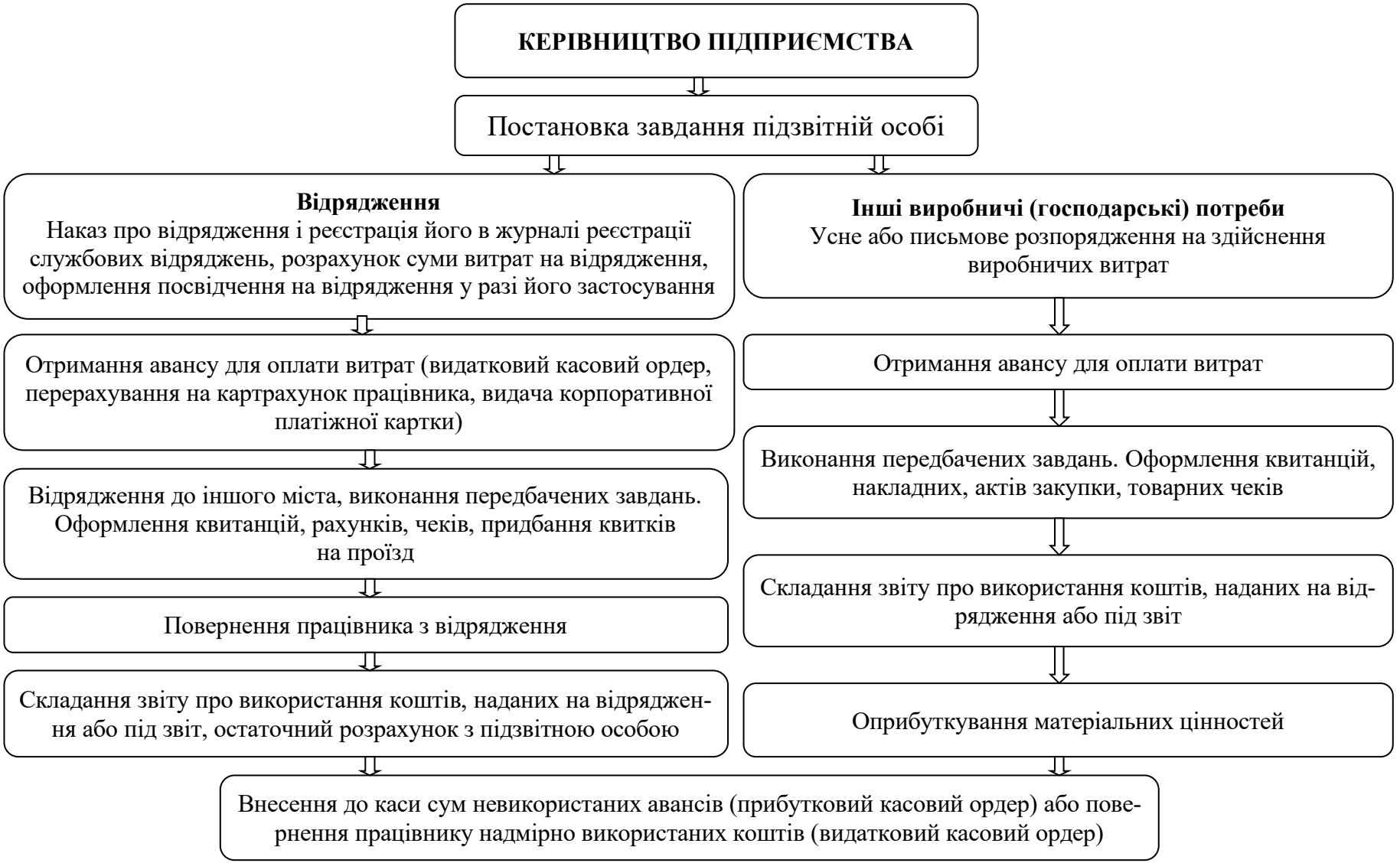


Рис. 8.4. Документальне (первинне) оформлення обліку розрахунків з підзвітними особами

Для обліку розрахунків з підзвітними особами призначено субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». Кредитові обороти за субрахунком 372 відображають у журналі-ордері № 3, а аналітичні дані за цим субрахунком у відомості 3.2 до цього журналу.

8.3. Організація обліку поточних зобов'язань, забезпечень і цільового фінансування

8.3.1. Визнання, класифікація, оцінка та основні завдання обліку зобов'язань

Значну питому вагу серед розрахункових операцій на підприємстві мають зобов'язання. Відповідно до НП(с)БО 11 зобов'язання — це заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

— довгострокові (не виникають у ході нормального операційного циклу і будуть погашені після 12 місяців від дати балансу);

— поточні (мають бути погашені протягом 12 місяців від дати балансу або протягом операційного циклу підприємства, якщо він триваліший за 12 місяців);

— забезпечення (зобов'язання з невизначеною сумою або часом погашення на дату балансу);

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

— доходи майбутніх періодів.

Доходи майбутніх періодів це вид поточних зобов'язань, адже по суті це є кредиторська заборгованість за продукцію, товари, послуги, які будуть поставлені у майбутньому.

Загальна структура зобов'язань підприємства наведена на рис. 8.5. На рис. 8.5 до довгострокових зобов'язань віднесений власний капітал, який є теж зобов'язанням перед власниками (засновниками) підприємства, особливий вид кредиторської заборгованості. Отже, у принципі власники – це довгострокові кредитори підприємства.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Рис. 8.5. Структура зобов'язань

Класифікація зобов'язань впливає на їх оцінку: довгострокові зобов'язання оцінюються за їх теперішньою (дисконтованою) вартістю; поточні – за сумою погашення; забезпечення визнаються витратами; непередбачені зобов'язання обліковуються на позабалансових рахунках за обліковою ціною.

У бухгалтерському обліку визнання зобов'язань при придбанні підприємством матеріальних та нематеріальних цінностей, послуг здійснюється із дотриманням принципу відповідності. Для цього використовується метод нарахування, дотримання якого, з точки зору визнання зобов'язань по відношенню до своїх кредиторів, вимагає від підприємства правильного визначення моменту переходу права власності на відповідні цінності або моменту отримання послуг. Саме у момент переходу права власності, який визначається, наприклад, умовами контракту, за відсутності одночасного розрахунку у грошовій формі з постачальниками та підрядниками виникають зобов'язання за отримані активи.

Основні завдання організації обліку зобов'язань наступні:

— чітке документування розрахунків;

— своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах;

— правдиве відображення інформації щодо заборгованості в звітності та примітках до неї;

— своєчасна перевірка розрахунків з постачальниками і підрядниками;

— попередження прострочення кредиторської заборгованості;

додержання строків розрахунків;

— своєчасне віднесення доходів майбутніх періодів на звітний період.

8.3.2. Організація договірного процесу

Основну частку поточних зобов'язань підприємства становлять розрахунки з постачальниками і підрядниками, які розглянемо більш детально.

Порядок і форми розрахунків між постачальником і покупцем визначаються господарськими договорами, внаслідок виконання яких у підприємства виникають поточні зобов'язання — кредиторська заборгованість. У наказі про облікову політику щодо обліку розрахунків з постачальниками і підрядниками слід відобразити:

— документообіг за розрахунками з постачальниками і підрядниками;

— структурні підрозділи (відділи), що відповідають за роботу з постачальниками і підрядниками;

— процедури поточного контролю за правильністю розрахунків з постачальниками і підрядниками і станом кредиторської заборгованості.

На великих підприємствах організація обліку кредиторської заборгованості покладається на розрахункові відділи (групи) бухгалтерії.

Специфічною особливістю операцій із кредиторської заборгованістю є те, що більша частина кредиторської заборгованості виникає на підставі попередньо укладених господарських договорів. Господарський договір є найбільш розповсюдженою і важливою підставою виникнення зобов'язання, основною формою реалізації товарно-грошових відносин в ринковій економіці. Отже, обов'язковою умовою укладання договорів має бути максимально точне відображення зобов'язань обох сторін.

Слід зазначити, що договірний процес є досить складним і складається з ряду стадій:

— планування;

— укладання договору;

— виконання договору;

— контроль і аналіз виконання договору.

Для кожної із стадій договірного процесу мають бути визначені конкретні виконавці та їх повноваження і процедури узгодження з іншими службами підприємства (юридичною, матеріально-технічного забезпечення, обліковою тощо). Порядок руху документації, пов'язаної з укладанням договорів доречно затвердити внутрішнім нормативним документом підприємства. Таким документом, наприклад, може бути додаток до наказу про організацію обліку на підприємстві.

Інформацію про стан виконання договору отримують із наступних первинних документів:

— накладні відправника на відпуск товарно-матеріальних цінностей (накладні, товарно-транспортні накладні, інвойси тощо);

— податкові накладні;

— журнал обліку вантажів, що надійшли (форма М-1);

— прибутковий ордер (М-4);

— акт про приймання матеріалів (М-7);

— акт про виявлені дефекти устаткування (М-17);

— платіжні та розрахункові документи;

— авансові звіти про використання виданої на господарські потреби готівки;

— інші документи, що підтверджують надходження матеріальних цінностей на підприємство та оплату за них.

У разі невиконання чи неякісного виконання договору поставки постачальнику виставляють претензію, а у разі її незадоволення — оформлюють позовну заяву у суд, якщо договір не завірений нотаріусом.

Підприємства та організації, чиї права і законні інтереси порушено, з метою безпосереднього врегулювання спору з порушником цих прав та інтересів звертаються до нього з письмовою претензією.

Претензія – це вимога щодо добровільного усунення порушень угоди. Порядок пред'явлення претензій визначено ст. 222 Господарського кодексу України. У претензії зазначаються:

— повне найменування і поштові реквізити заявника претензії та особи (осіб), якій претензія пред'являється;

— дата пред'явлення і номер претензії;

— обставини, на підставі яких пред'явлено претензію;

— докази, що підтверджують ці обставини;

— вимоги заявника з посиланням на нормативні акти;

— сума претензії та її розрахунок, якщо претензія підлягає грошовій оцінці;

— платіжні реквізити заявника претензії;

— перелік документів, що додаються до претензії.

Документи, що підтверджують вимоги заявника, додаються в оригіналах чи належним чином засвідчених копіях. Документи, які є у другої сторони, можуть не додаватись до претензії із зазначенням про це у претензії.

Претензія підписується повноважною особою підприємства, організації або їх представником та надсилається адресатові рекомендованим або цінним листом чи вручається під розписку.

Претензія розглядається в місячний строк, який обчислюється з дня одержання претензії.

У тих випадках, коли обов'язковими для обох сторін правилами або договором передбачено право переперевірки забракованої продукції (товарів) підприємством-виготовлювачем, претензії, пов'язані з якістю та комплектністю продукції (товарів), розглядаються протягом двох місяців.

Якщо до претензії не додано всі документи, необхідні для її розгляду, їх витребують у заявника із зазначенням строку їх подання, який не може бути менше п'яти днів, не враховуючи часу поштового обігу. При цьому перебіг строку розгляду претензії зупиняється до одержання витребуваних документів чи закінчення строку їх подання. Якщо витребувані документи у встановлений строк не надійшли, претензія розглядається за наявними документами.

При розгляді претензії підприємства та організації в разі необхідності повинні звірити розрахунки, провести судову експертизу або вчинити інші дії для забезпечення досудового врегулювання спору.

Підприємства та організації, що одержали претензію, зобов'язані задовольнити обґрунтовані вимоги заявника. Про результати розгляду претензії заявник повідомляється у письмовій формі.

Відповідь на претензію повинна містити:

— повне найменування та поштові реквізити підприємства, що дають відповідь, та підприємства, яким надсилається відповідь; дата і номер відповіді; дата і номер претензії, на яку дається відповідь; перелік доданих до відповіді документів та інших доказів (транспортні документи про відвантаження продукції (товарів); копія платіжного доручення про перерахування заборгованості та ін.;

— коли претензію визнано повністю або частково — визнана сума; номер і дата платіжного доручення на перерахування цієї сум чи строк та засіб задоволення претензії, якщо вона не підлягає грошовій оцінці;

— коли претензію відхилено повністю або частково — зазначені мотиви відхилення з посиланням на відповідні нормативні акти і документи, що обґрунтовують відхилення претензії, а також заявникові повинно бути повернуто оригінали документів, одержаних з претензією та надіслано документи, що обґрунтовують відхилення претензії, якщо їх немає у заявника претензії.

Підписується відповідь на претензію уповноваженою особою підприємства після візування її керівником структурного підрозділу, головним бухгалтером, юридичною службою та надсилається рекомендованим листом, листом з оголошеною цінністю чи вручається під розписку.

Для обліку претензійної роботи на підприємствах ведуть журнали пред'явлених та отриманих претензій. Форма Журналу обліку претензій, пред'явлених підприємству наведена в табл. 8.13.

Таблиця 8.13

Журнал обліку претензій, пред'явлених підприємству

№	Дата і вхідний номер	Дата і номер претензії	Найменування заявника, юридична адреса	Сума претензії (якщо вона підлягає грошовій оцінці)	Зміст претензії Дата	Структурний підрозділ, який перевіряє претензію і готує відповідь на неї	Дата і номер відповіді	Результат розгляду претензії		Дата і номер платіжного документа про перерахування суми, визнаної у відповіді
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

У разі незгоди підприємства з результатами претензійної роботи, воно може продовжувати вирішення проблеми у судовому порядку. Для цього до суду подається позовна заява, вимоги до якої викладені у ст. 175 Цивільно-процесуального кодексу України.

Претензійні та позовні матеріали підприємства і ті, що надійшли до нього зберігаються в окремих папках (незакінчені претензії; незакінчені позовні матеріали; закінчені претензії; закінчені позовні матеріали).

Закінчені претензійні та позовні матеріали зберігаються юридичною службою на протязі трьох років до передачі їх на збереження в архів. Ці матеріали підшиваються у відповідні папки в тій послідовності, у якій вони були зареєстровані.

Ведення претензійної та позовної роботи на підприємстві детально розкрито в рекомендаціях Міністерства юстиції України «Порядок ведення претензійної та позовної роботи на підприємстві, в установі, організації» від 23.01.2007 № 35-14/7.

8.3.3. Організація документування та обліку зобов'язань

Для обліку зобов'язань підприємства використовують рахунки 4—6 класу. За рахунками четвертого класу обліковують зобов'язання перед засновниками (внески до статутного капіталу підприємства та суми накопиченого у процесі діяльності прибутку (збитку)), а також цільові надходження, забезпечення майбутніх витрат і платежів, страхові резерви.

На рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання» узагальнюють інформацію про: заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням (заборгованість, яка не підля-

гає погашенню протягом операційного циклу підприємства або протягом 12 місяців з дати балансу); заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки; суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки; заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями.

На рахунках класу 6 «Поточні зобов'язання» обліковується і узагальнюється інформація про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Перелік основних первинних документів та регістрів, що застосовуються при обліку зобов'язань наведений в табл. 8.14.

Таблиця 8.14

Основні документи та регістри, що застосовуються при обліку зобов'язань

Вид зобов'язань	**Підстави для відображення в обліку**	**Синтетичний облік**	**Аналітичний облік**
1	2	3	4
Власний капітал			
40 Зареєстрований (пайовий) капітал»	Документи на оприбуткування активів	Журнал 7	За кожним акціонером (учасником)
42 »Додатковий капітал»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 7	Відомість 7.1 до журналу 7
43 »Резервний капітал»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 7	За видами резервного капіталу
44 »Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 7	Відомість 7.2 до журналу 7
45 «Вилучений капітал»	Заяви акціонерів (учасників), довідки-розрахунки, документи на оплату акцій (часток)	Журнал 7	У розрізі акціонерів (учасників)
46 »Неоплачений капітал»	Реєстр підписки на акції (частки), статути господарських товариств	Журнал 7	За кожним акціонером (учасником)
Забезпечення зобов'язань та цільове фінансування			
47 »Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	Політика бухгалтерського обліку, бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 7	Відомість 7.3 до журналу 7
48 »Цільове фінансування і цільові надходження»	Договори (з бюджетами та фондами, фізичними та юридичними особами), документи про передачу активів, документи про виконання умов за договорами	Журнал 7	За об'єктами та видами цільового фінансування і цільових надходжень
49 »Страхові резерви»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 7	За видами страхових резервів

Продовження табл. 8.14

1	2	3	4
Довгострокові зобов'язання			
50 »Довгострокові позики»	Договір позики, бухгалтерські довідки-розрахунки, виписки банку про надходження та погашення позик	Журнал 2, розділ 1	Журнал 2, розділ 3 «Аналітичні дані до рахунка 50»
51 »Довгострокові векселі видані»	Договори, реєстри векселів виданих	Журнал 3, розділ 1	За векселями виданими
52 »Довгострокові зобов'язання за облігаціями»	Рішення про випуск облігацій, виписка з реєстру випуску, документи на отримання активів за продані та про розрахунки за викупленими облігаціями	Журнал 3, розділ 2	За кожним випуском облігацій
53 »Довгострокові зобов'язання з оренди»	Договір фінансової оренди з розрахунком плати за устаткування та фінансових витрат, виписки банку про розрахунки, бухгалтерські довідки-розрахунки	Журнал 3, розділ 2	За кожним договором
54 »Відстрочені податкові зобов'язання»	Бухгалтерські довідки-розрахунки	Журнал 3, розділ 2	
55 »Інші довгострокові зобов'язання»	Договори про відстрочку зобов'язань за податками та внесками до фондів, договори про фінансову допомогу, акти звірки зобов'язань, бухгалтерські довідки-розрахунки	Журнал 3, розділ 2	За видами зобов'язань
Поточні зобов'язання			
60 »Короткострокові позики»	Договір позики, бухгалтерські довідки-розрахунки, виписки банку про надходження та погашення позик	Журнал 2, розділ 2	Журнал 2, розділ 3 «Аналітичні дані до рахунка 60»
61 »Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 3, розділ 2	За видами заборгованості та кредиторами
62 »Короткострокові векселі видані»	Книга обліку векселів виданих	Журнал 3, розділ 1	Відомість 3.4 до журналу 3
63 »Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	Договір, накладні, податкові накладні, платіжні документи про сплату заборгованості та авансів	Журнал 3, розділ 1	Відомість 3.3 до журналу 3
64 »Розрахунки за податками й платежами»	Бухгалтерська довідка-розрахунок	Журнал 3, розділ 2	Відомість 3.6 до журналу 3
65 »Розрахунки зі страхування»	Бухгалтерська довідка-розрахунок, документи з нарахування заробітної плати	Журнал 5 (5а), розділ 3 «Витрати діяльності»	За окремими фондами та об'єктами нарахувань і відрахувань

Закінчення табл. 8.14

1	2	3	4
66 »Розрахунки за виплатами працівникам»	Відомості П-49, П-50, П-51, П-52 (будь-яка), Книга обліку заробітної плати	Журнал 5 (5а), розділ 3 «Витрати діяльності»	За об'єктами витрат та видами заробітної плати
67 »Розрахунки з учасниками»	Відомість обліку дивідендів нарахованих, платіжна відомість, відомості та виписки банку про перерахування дивідендів на картрахунки	Журнал 3, розділ 2	За акціонерами (учасниками)
68 »Розрахунки за іншими операціями»	Договори, акти, накази про надання благодійної допомоги, відомості про нарахування благодійної допомоги, бухгалтерські довідки, інші документи, що підтверджують виникнення кредиторської заборгованості	Журнал 3, розділ 1	Відомість 3.5 до журналу 3
69 »Доходи майбутніх періодів»	Договори поставки, документи на реалізацію, інформація у пресі та гарантійних талонах	Журнал 3, розділ 2	За видами доходів та кредиторами (за необхідності)

8.4. Організація обліку довгострокових боргових зобов'язань

Довгострокові боргові зобов'язання включають в себе довгострокові дебіторську та кредиторську заборгованості.

Розміри дебіторської та кредиторської заборгованості й їх співвідношення суттєво впливають на фінансовий стан підприємства, а також на прийняття рішень та/або оцінку зовнішніми користувачами фінансової звітності. Так, значне перевищення дебіторської заборгованості над кредиторською свідчить про відволікання засобів з обороту у великому обсязі й може призвести до банкрутства підприємства внаслідок неможливості сплатити борги кредиторам. Перевищення кредиторської заборгованості над дебіторською може привести до неплатоспроможності підприємства.

Згідно з НП(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» та НП(с)БО 11 «Зобов'язання» довгострокові боргові зобов'язання на дату балансу відображаються за їх теперішньою вартістю, визначення якої залежить від умов та виду боргового зобов'язання.

Довгострокова дебіторська заборгованість. Перелік видів довгострокової дебіторської заборгованості у НП(с)БО 10 не наведено. Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій склад довгострокової дебіторської заборгованості наведено на рис. 8.6.

До складу тощо можна віднести відстрочені податкові активи (рахунок 17), відстрочену на строк понад рік довгострокову дебіторську заборгованість за фінансовими інвестиціями, відстрочку понад рік зі сплати дивідендів.

Рис. 8.6. Структура довгострокової дебіторської заборгованості

Проте не всю довгострокову дебіторську заборгованість слід відображати за теперішньою вартістю. Так, згідно з п. 5 НП(с)БО 14 «Оренда» «орендар відображає в бухгалтерському обліку одержаний у фінансову оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю активу або теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів». Отже, боргові зобов'язання за фінансовою орендою не підпадають під дію НП(с)БО 10 та 11.

Заборгованість за довгостроковими векселями одержаними на дату балансу однозначно має відображатися за теперішньою вартістю. Однак, якщо підприємство вирішило такий вексель продати, то він втрачає свою довгостроковість і класифікується як фінансовий актив, призначений для перепродажу, який згідно з п. 30 НП(с)БО 13 «Фінансові інструменти» після визнання дату балансу має оцінюватись за справедливою вартістю.

Довгострокова дебіторська заборгованість за авансами виданими, якими передбачено відстрочку поставки на строк понад 12 місяців з дати їх видачі, вважаємо, відображенню на дату балансу за теперішньою вартістю не підлягає, що обґрунтовується **визначенням теперішньої вартості у НП(с)БО 11 як дисконтованої суми майбутніх платежів** (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства. Отже, якщо підприємство вже сплатило кошти, то і майбутніх платежів не буде. До того ж, у п. 2.28 Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 № 433 вказано, що у статті «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» відображається сума авансів, наданих іншим підприємствам у рахунок наступних платежів. При цьому строк платежу не вказаний. З цих же причин не підлягає дисконтуванню й заборгованість за бартерним контрактом із зустрічною поставкою понад 12 місяців.

Довгострокові позики фізичним і юридичним особам та довгострокова поворотна допомога безумовно мають відображатись на дату балансу за теперішньою вартістю. Проте, якщо в договорах позики або про надання по-

воротної фінансової допомоги терміни повернення не вказані, або вказано на погашення на вимогу, то така заборгованість класифікуватись як довгострокова не може.

До складу довгострокової дебіторської заборгованості належать також відстрочені податкові активи (рахунок 17), якщо їх погашення очікується у строк понад рік. Проте, їх відображення в обліку та звітності регламентується НП(с)БО 17 «Податки на прибуток», а тому потреба в дисконтуванні відпадає.

На практиці бувають випадки, коли погашення фінансових інвестицій на основі додаткових угод чи рішень уряду відкладається на строк понад рік. У цьому разі фінансові інвестиції перекласифіковують у довгострокову дебіторську заборгованість. У підприємства в такому випадку є два варіанти дій: чекати погашення заборгованості або їх перепродати. У першому випадку відображення сум за теперішньою вартістю обов'язкове, у другому — така заборгованість стає фінансовим активом, утримуваним для перепродажу.

Довгострокові зобов'язання. З тексту НП(с)БО 11 до довгострокових зобов'язань належать ті, які будуть погашені у терміни, що перевищують операційний цикл підприємства або повинні бути погашені після дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Склад довгострокових зобов'язань згідно з НП(с)БО 11 та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій наведено на рис. 8.7.

Як і у випадку з довгостроковою дебіторською заборгованістю, не всі довгострокові зобов'язання на дату балансу відображаються за теперішньою вартістю. Так, з групи інших довгострокових зобов'язань, довгострокові зобов'язання за облігаціями, згідно з НП(с)БО 13 «Фінансові інвестиції», відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю, а довгострокові зобов'язання з фінансової оренди відображають згідно з НП(с)БО 14 «Оренда». Проте довгострокові зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів не підпадають під дію П(с)БО 14, а тому на дату балансу повинні відображатись за теперішньою вартістю. Слід також зазначити, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не є складовою доходів позики від власників, а тому вони відображаються в обліку через рахунки власного капіталу (субрахунок 425 «Інший додатковий капітал»), а не рахунки дебіторської чи кредиторської заборгованості. У зв'язку з цим позики від власників не підлягають відображенню в обліку та звітності за теперішньою вартістю.

Відстрочені податкові зобов'язання мають відображатись в обліку згідно з НП(с)БО 17 «Податки на прибуток», в п. 11 якого вказано, що сума зобов'язання або дебіторської заборгованості з податку на прибуток за поточний та попередній періоди визначається відповідно до податкового законодавства.

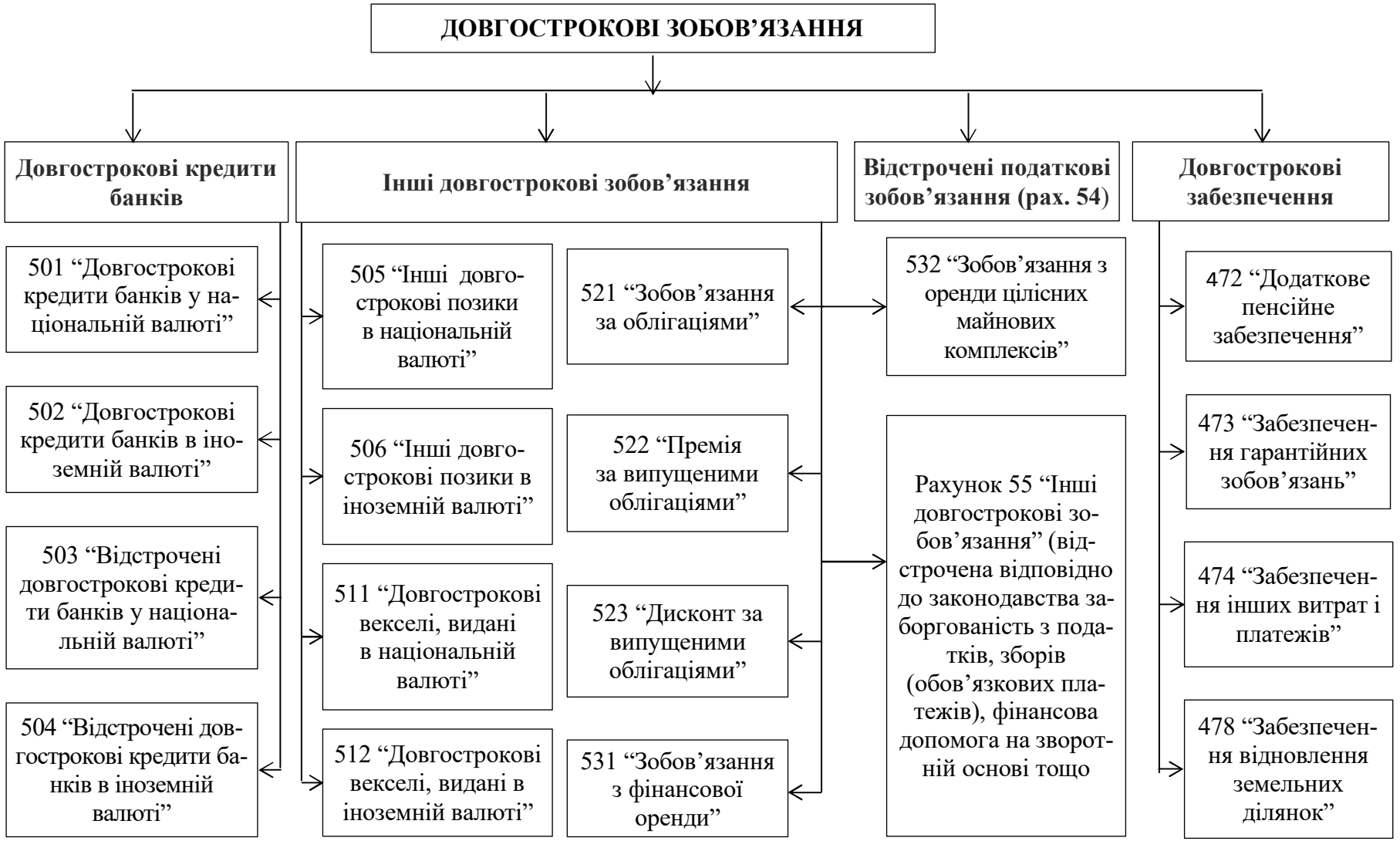


Рис. 8.7. Структура довгострокових зобов'язань

З довгострокових зобов'язань, які обліковуються на рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання», перелічені в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, довгострокові зобов'язання (відстрочена відповідно до законодавства заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі) повинні відображатись на дату балансу за теперішньою вартістю.

Не підлягають дисконтуванню позики без строку повернення, або до запитання тому що немає гарантії, що вимога до повернення не буде пред'явлена кредитором протягом наступних 12 місяців. Крім того, за такими позиками ніколи не мине строк давнини, що забезпечує кредитору їх повернення у майбутньому на вимогу протягом 30 днів згідно зі ст. 1049 Господарського кодексу України.

Забезпечення визнаються як зобов'язання, якщо їх можна достовірно оцінити, оскільки вони є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що їх погашення вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди. З переліку забезпечень, наведених в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до довгострокових можуть входити повністю або частково, які обліковують на субрахунках 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», 478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

Розрахунки теперішньої вартості. Конкретний порядок визначення теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань у НП(с)БО 10 та 11 не розкрито. У загальному випадку при визначенні теперішньої вартості використовують загальновизнану формулу, яку пропонує використовувати також Державна фіскальна служба України:

$$PV = FV : (1 + r)^N, \quad (1)$$

де *PV* (анг. – *Present Value*) – теперішня (дисконтована) вартість грошей (дисконтована сума майбутніх платежів);

FV (анг. *Future Value*)) – сума яка буде повернута через деякий період (початкова сума плюс плата за користування нею);

r – ставка на капітал – плата за користування засобами (коефіцієнт який визначається у відсотках та показує відношення приросту початкової суми до базової величини, за яку має бути вибрана поточна (*PV*) або майбутня (*FV*) вартість грошей.

N – кількість періодів дисконтування.

Виникати довгострокові боргові зобов'язання можуть протягом усього звітного року й первісно оцінюються за собівартістю, яка потім коригується згідно з прийнятими стандартами обліку та звітності. Якщо таке боргове зобов'язання виникло, наприклад, у середині звітного кварталу, і на дату балансу має відображатись за теперішньою вартістю, то виникає питання щодо обґрунтування періоду дисконтування (день, квартал, рік). У зв'язку з тим, що відо-

бражати довгострокові боргові зобов'язання за теперішньою вартістю вимагається на дату балансу, періодом дисконтування доцільно обирати квартал.

Ставки відсотка (дисконтування). Важливим моментом при визначенні теперішньої вартості боргових зобов'язань є визначення ставки дисконтування. У НП(с)БО немає вимог щодо порядку визначення ставок дисконтування для розрахунків теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» вказано, що ставка дисконтування має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка дисконтування не має відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

У п. 14 П(с)БО 28 «Зменшення корисності» вказано, що «ставка дисконту базується на ринковій ставці відсотка (до вирахування податку), що використовується в операціях з аналогічними активами. За відсутності ринкової ставки відсотка ставка дисконту базується на ставці відсотка на можливі позики підприємства або розраховується за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства. Але ці вимоги стосуються активів, які генерують грошові потоки, а тому не можуть бути обов'язковими при визначенні теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань, а їх використання для цих цілей можливе лише в результаті професійного судження бухгалтера.

Розглянемо можливі методи визначення ставки відсотка для розрахунку теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань.

Визначення ринкової ставки відсотка. Ринкова прибутковість – це середня прибутковість всіх або великої вибірки активів. Визначення ринкової ставки відсотка (ринкової прибутковості), залежно від виду зобов'язання може бути здійснено на основі інформації про:

— прибутковість за банківськими вкладами (грошовими та в банківських металах);

— процентні ставки за банківськими кредитами та іншими позиками;

— прибутковість за державними цінними паперами;

— облікову ставку рефінансування НБУ;

— ринкову прибутковість цінних паперів (за даними Української біржі;

— прибутковість за іноземними державними цінними паперами;

— ставки, визначеної на основі нормативних документів;

— тощо.

Розрахунок ставки дисконтування за методом середньозваженої вартості капіталу підприємства (англ. *WACC, Weighted Average Cost of Capital*). За цим методом визначається норма доходу, яку варто виплатити за використання інвестиційного капіталу, який складається з власного капіталу й позикового. Розрахунок проводять за формулою

$$WACC = R_e \frac{E}{V} + R_d (1 - t) \frac{D}{V},$$

де R_e та R_d — очікувана (необхідна) прибутковість власного та позикового капіталу відповідно;

E – сума власного капіталу підприємства;

D – сума позикового капіталу підприємства;

V – сума власного і позикового капіталу формує капітал компанії ($V = E + D$);

t – ставка податку на прибуток.

Розрахунок ставки дисконтування на основі моделі Гордона (модель дивідендів постійного росту). Ця модель може застосовуватись компанією, яка випускала звичайні акції з дивідендними виплатами. Розрахунок проводять за формулою:

$$r = \frac{DIV}{P(1 - fc)} + g,$$

де DIV – розмір очікуваних дивідендних виплат на одну акцію за рік;

P – вартість розміщення акції;

f_c – витрати на емісію акції;

g – темп приросту дивідендів.

Формули для визначення ставки дисконтування, на основі показників рентабельності підприємства наведені таблиці 8.15.

Переваги формул, наведених в таблиці 8.15, полягають у тому, що показники розраховуються на основі статей фінансової звітності.

Ставки дисконтування можуть включати надбавки на ризик чи/та інфляцію, ураховувати фактор оподаткування.

Відображення в обліку та звітності дисконтних різниць. Довгострокові боргові зобов'язання, які підлягають дисконтуванню, виникають унаслідок будь-якої діяльності, а дисконтування здійснюють для їх оціночного визнання. Отже дисконтні різниці між номінальною та теперішньою вартістю боргових зобов'язань слід відображати у складі інших доходів чи витрат.

Таблиця 8.15

Формули для розрахунку ставки дисконтування на основі рентабельності капіталу

Показник, що розраховується	**Формула розрахунку**
ROA – рентабельність активів (*Return On Assets*)	$\frac{\textit{Чистий прибуток}}{\textit{Середня величина активів}}$
ROE – рентабельність власного капіталу (*Return On Equity*)	$\frac{\textit{Чистий прибуток}}{\textit{Власний капітал}}$
ROCE – рентабельність задіяного капіталу (*Return On Capital Employed*)[1]	$\frac{\textit{Чистий прибуток} + \textit{дивідендні виплати}}{\textit{Власний капітал} + \textit{довгострокові зобов'язання}}$
ROACE – рентабельність задіяного капіталу (*Return on Average Capital Employed*)[2]	$\frac{\textit{Чистий прибуток} - \textit{дивідендні виплати}}{\textit{Середня величина задіяного капіталу}}$

[1] Формула може бути застосована компаніями, які мають на фондовому ринку привілейовані акції і через них мають довгострокові зобов'язання.

[2] Береться середня величина власного капіталу + довгострокові зобов'язання на початок і кінець звітного періоду.

Приклад. Підприємство 15.10.2019 р. отримало позику від іншого підприємства у розмірі 100,0 тис. грн на 2 роки. Повернення кредиту і сплата відсотків в розмірі 20 % річних здійснюються одноразово у кінці строку. Прийнята ставка дисконтування для такої позики – 15 % річних.

Для розрахунку квартальної (r_{kv}) або денної (r_d) ставки дисконтування на основі річної застосовують формулу.

$$r_{kv} = \sqrt[n]{(1+r)} - 1,$$

де r – річна ставка у відсотках, поділена на 100.

n – кількість періодів (кварталів, днів).

Квартальна ставка дисконту становитиме

$$r_{kv} = \sqrt[n]{(1+0,15)} - 1 = 0,0355580763416.$$

Позикою після дати балансу 31.12.2019 року підприємство буде користуватись 7 кварталів і 15 днів, або 7,1648351648 кварталу.

У зв'язку з тим, що відсотки нараховуються і сплачуються одноразово в строк повернення кредиту, весь грошовий потік з повернення позики та нарахованих відсотків відбудеться в одну дату 15.10.2021 р. Отже, теперішня вартість кредиту становитиме:

$$PV = FV : (1+r)^N = 140000 : (1+0,0355580763416)^{7,1648351648} = 108994,74 \text{ грн.}$$

У балансі станом на 31.12.2019 р. буде відображена теперішня вартість позики в сумі 108994,74 грн та доходи в сумі 108994,74 – 100000 = 8994,74 грн.

Методи розподілу між звітними періодами дисконтних різниць від визначення теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань національними стандартами бухгалтерського обліку не визначені, а тому є предметом бухгалтерського судження. Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» для цих цілей визначено метод ефективної ставки відсотка, який ми і застосуємо. Розрахунок річної ефективної ставки відсотка проведемо за формулою

$$\sum_{i=0}^{n} \frac{\text{ГП}_\text{i}}{(1+i_{еф.})^{t_i}} = 0,$$

де $ГП_i$ – потік грошових коштів за період t_i;

$i_{еф}$ – ефективна ставка відсотка за період, що відповідає одиниці виміру періодів виникнення потоків грошових коштів (день, місяць, рік), тобто, якщо період виникнення потоків грошових коштів виражений у днях, то використовується денна $i_{ефd}$;

t_i – тривалість періоду (термін до) виникнення i-го грошового потоку, виражений в одиницях виміру періодів виникнення потоків грошових коштів (дні, місяці, роки).

Розрахувати $i_{еф}$ за формулою ручним способом досить складно, а тому можна скористатись функціями ВСД Microsoft Office Excel, або ЧИСТВНДОХ, аргументом яких є попередньо побудований часовий ряд потоків грошових коштів. Для розрахунку складемо графік грошового потоку (колонки 1-2 таблиці 3) та за допомогою функції ЧИСТВНДОХ Microsoft Office Excel отримуємо коефіцієнт $i_{еф}$.= 0,04693215, який відображає річну норму збитковості. Квартальна норма збитковості ($I_{еф}$) дорівнює річній поділеній на 4 (0,04693215 : 4 = 0,011733037).

Розраховуємо теперішню вартість позики та витрати на кожну дату балансу (табл. 8.16).

Таблиця 8.16

Розрахунок теперішньої вартості позики та дисконтного доходу за звітними періодами до прикладу 1

Дата	Грошовий потік	Теперішня вартість позики на дату балансу	Дохід	Витрати = теперішня вартість на початок періоду помножена на $I_{еф}$ = 0,011733037
1	2	3	4	5
31.12.2019	108994,74	108994,74	8994,74	
31.03.2020	0	107715,90*		1278,84
30.06.2020	0	106452,07		1263,83
30.09.2020	0	105203,06		1249,01
31.12.2021	0	103968,71		1234,35
31.03.2021	0	102748,84		1219,87
30.06.2021	0	101543,28		1205,56
30.09.2021	0	100351,87		1191,41
15.10.2021	-100000	100000,00		351,87
		Сума	8994,74	8994,74

*108994,74 – 1278,84 = 107715,90.

Бухгалтерські проводки до прикладу наведено в таблиці 8.17.

Таблиця 8.17

Бухгалтерські проводки до прикладу

Господарська операція	**Дебет**	**Кредит**	**Сума, грн**
1	2	3	4
А) Проводки у дебітора			
Отримана поворотна фінансова допомога 15.11.2019 р.	311	505	100000,00
Приведення суми допомоги до теперішньої вартості	505	746	8994,74
31.12.2019 р.	746	793	8994,74
31.03.2020 р. та на кожну наступну дату балансу (включно	977	505	1278,84
до 30.09.2020 р.) розподіляються різниці між номінальною	793	977	1278,84
та теперішньою вартістю допомоги за квартальною нормою (за 3 квартали 1278,84 + 1263,83 + 1249,01 = 3791,68)			
31.12.2020 р. довгострокова заборгованість переводиться в	505	611	100000,00
поточну з одночасним списанням залишкової суми дискон-	977	505	5203,06
нту (8994,74 – 3791,68 = 5203,06)	793	977	5203,06
15.10.2021 р. Повернення поворотної фінансової допомоги	611	311	100000,00

Закінчення табл. 8.17

1	2	3	4
Б) Проводки у кредитора			
Видана поворотна фінансова допомога	183	311	100 000,00
Приведення суми допомоги до теперішньої вартості	977	183	8994,74
31.12.2019 р.	793	977	8994,74
31.03.2020 р. та на кожну наступну дату балансу (включно	183	746	1278,84
до 30.09.2020 р.) розподіляються різниці між номінальною та теперішньою вартістю допомоги за квартальною нормою	746	793	1278,84
31.12.2020 р. довгострокова заборгованість переводиться в	377	183	100000,00
поточну з одночасним списанням залишкової суми дисконту	183	746	5203,06
	746	793	5203,06
15.10.2021 р. Повернення поворотної фінансової допомоги	311	377	100000,00

Слід зазначити, що у дебітора та кредитора відповідне довгострокове боргове зобов'язання може мати різну теперішню вартість. Наприклад, якщо дебітор і кредитор застосовують ринкову ставку дисконтування за позиками, то у кредитора може бути застосована дисконтна ставка на банківські вкладення, а у дебітора на банківські позики, яка переважно більша за ставку на депозити.

8.5. Інвентаризація розрахунків з дебіторами та кредиторами

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

При проведенні інвентаризації розрахунків з дебіторами і кредиторами керуються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

При проведенні інвентаризації усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. Форма акту звірки взаємної заборгованості наведена в табл. 8.18.

В окремих випадках, коли до кінця звітного періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що випливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Таблиця 8.18

Форма акта звіряння розрахунків

АКТ ЗВІРЯННЯ РОЗРАХУНКІВ

між

_____

(назва підприємств, організацій, установ)

За результатами звіряння рахунків і документів за

_____

_____

—

_____

—

(надані послуги, виконані роботи, відпущені (одержані) матеріальні цінності тощо)

№ з/п	Рахунок, документ		За даними кредитора, сума, грн	За даними дебітора, сума, грн	Розходження суми, грн
	Дата	№			
1	2	3	4	5	6
Всього					

Керівник підприємства-кредитора
Головний бухгалтер

Керівник підприємства-дебітора
Головний бухгалтер

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо:

— дотримання строку позовної давності;

— дотримання строків платежів за борговими зобов'язаннями;

— обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками;

— одержаних і виданих векселів;

— одержаних позикових коштів;

— наданих кредитів (позик);

— з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами.

Під час проведення інвентаризації розрахунків шляхом документальної перевірки установлюються:

— правильність розрахунків із банками, контролюючими органами, іншими підприємствами, а також зі структурними підрозділами підприємства, виділеними на окремі баланси;

— заборгованість підзвітних осіб;

— правильність і обґрунтованість сум заборгованості за нестачами і крадіжками.

В акті інвентаризації вказуються найменування проінвентаризованих субрахунків і суми виявленої неузгодженої дебіторської і кредиторської заборгованостей, безнадійних боргів та кредиторської і дебіторської заборго-

ваностей, щодо яких строк позовної давності минув. До нього додається довідка про дебіторську і кредиторську заборгованості, щодо яких строк позовної давності минув, із зазначенням найменування і місцезнаходження таких дебіторів або кредиторів, суми, причини, дати і підстави виникнення заборгованості (для бюджетних установ — листи до установ вищого рівня з приводу виділення коштів для погашення такої заборгованості).

В акті інвентаризації розрахунків щодо відшкодування матеріальних збитків вказуються прізвище боржника, за що і коли виник борг, дата прийняття судового рішення або іншого органу (добровільної згоди боржника) про відшкодування суми матеріальної шкоди, а якщо таке рішення не прийняте, то зазначаються дата пред'явленого підприємством позову і сума заборгованості на дату інвентаризації.

Окремо складається акт інвентаризації кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув і яка планується до списання. В бюджетних установах такий акт затверджується керівником бюджетної установи.

Інвентаризація коштів цільового фінансування полягає у перевірці обґрунтованості їх залишку шляхом зіставлення даних про надходження на підприємство коштів цільового фінансування та їх використання відповідно до їх цільового призначення.

З метою списання дебіторської та кредиторської заборгованості, строк позовної давності якої минув, на підприємстві створюється комісія зі списання дебіторської та кредиторської заборгованості. За результатами роботи комісії така заборгованість списується за рішенням керівника.

Оформлюють результати розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами Актом інвентаризації розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами за формою № інв-17 (табл. 8.19), затвердженою постановою Держкомстату СРСР від 28.12.1989 № 241.

Таблиця 8.19

Форма № інв-17

АКТ
інвентаризації розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами

Номер документа | | Дата складання | __.___.20_ р.

На підставі наказу від __ _____ 202_ р. № ___ проведено інвентаризацію розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами станом на ___ _____ 202_ р.

При інвентаризації встановлено таке:

1. Щодо дебіторської заборгованості

Найменування статей балансу	Рахунок	Сума за балансом			Із загальної суми, зазначеної у графі 3, заборгованість, щодо якої минула позовна давність
		усього	у тому числі		
			заборгованості, підтверджені дебіторами	заборгованості, не підтверджені дебіторами	
1	2	3	4	5	6
Разом					

Зворотна сторона форми № інв-17

2. Щодо кредиторської заборгованості

Найменування статей балансу	Рахунок	Сума за балансом			Із загальної суми, зазначеної у графі 3, заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності
		усього	у тому числі		
			заборгованості, підтверджені кредиторами	заборгованості, не підтверджені кредиторами	
1	2	3	4	5	6
	Разом				

Голова комісії _____ (посада) _____ (підпис) _____ (П.І.Б)

Члени комісії:

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (П.І.Б.)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (П.І.Б.)

_____ (посада) _____ (підпис) _____ (П.І.Б.)

Підставою для заповнення графи 6 акту форми № інв-17 є довідка, яка додається до акту (табл. 8.20). Довідка складається в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку.

Таблиця 8.20

Додаток до форми інв-17

_____

(підприємство, організація)

ДОВІДКА

до акта № __ інвентаризації розрахунків із покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами ___ _____ 202_ р.

№ з/п	Найменування та адреса дебітора, кредитора	За що значиться заборгованість	З якого часу	Документ, що підтверджує заборгованість, та особа, винна у пропуску строку позовної давності			Примітка
				дебіторської	кредиторської		
1	2	3	4	5	6	7	8

Бухгалтер _____

8.6. Відповідальність за невиконання договірних зобов'язань

Види і розміри відповідальності за несвоєчасну сплату зобов'язань за податками і внесками до фондів наведена в темі 13. А тому в цій темі наводиться відповідальність лише за невиконання договірних зобов'язань.

Порядок виконання договірних зобов'язань визначено Господарським та Цивільним кодексом України. Цими ж кодексами, а також Адміністративним та Кримінальним кодексом визначена і відповідальність за їх невиконання.

Статтею 193 Господарського кодексу України визначено, що суб'єкти господарювання та інші учасники господарських відносин повинні виконувати господарські зобов'язання належним чином відповідно до закону, інших правових актів, договору, а за відсутності конкретних вимог щодо виконання зобов'язання – відповідно до вимог, що у певних умовах звичайно ставляться.

Боржник, який прострочив виконання господарського зобов'язання, відповідає перед кредитором (кредиторами) за збитки, завдані простроченням, і за неможливість виконання, що випадково виникла після прострочення (ст. 220). Крім того до боржника можуть бути застосовані штрафні санкції у вигляді грошової суми (неустойка, штраф, пеня) (ст. 230).

Штраф – це неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання. **Пеня** – це неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

Статтею 530 Цивільного кодексу України (ЦК) передбачено, що зобов'язання підлягає виконанню у строк визначений договором, а у разі, якщо строк (термін) виконання зобов'язання визначений вказівкою на подію, яка неминуче має настати, підлягає виконанню з настанням цієї події.

Якщо строк (термін) виконання боржником обов'язку не встановлений або визначений моментом пред'явлення вимоги, кредитор має право вимагати його виконання у будь-який час. **Боржник повинен виконати такий обов'язок у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги**, якщо обов'язок негайного виконання не випливає із договору або актів цивільного законодавства.

Згідно зі ст. 625 Цивільного кодексу України **боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також три проценти річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом.**

8.7. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте порядок визнання дебіторської заборгованості.
2. Опишіть основні завдання організації обліку дебіторської та кредиторської заборгованості.

3. Як класифікують кредиторську заборгованість?

4. Охарактеризуйте документальне оформлення обліку розрахунків з підзвітними особами.

5. Опишіть класифікацію дебіторської заборгованості.

6. Назвіть основні положення політики організації обліку дебіторської заборгованості.

7. Які можуть бути положення щодо політики організації обліку кредиторської заборгованості?

8. Охарактеризуйте облікову політику підприємства стосовно кредиторської заборгованості.

9. Розкрийте основні позиції облікової політики щодо дебіторської заборгованості.

10. Назвіть основні первинні документи та регістри, що застосовуються при організації обліку кредиторської заборгованості.

11. Опишіть документування господарських операцій з обліку дебіторської заборгованості.

12. Розкрийте порядок оцінки дебіторської заборгованості на дату балансу.

13. Охарактеризуйте порядок списання безнадійної заборгованості.

14. Опишіть порядок інвентаризації боргових зобов'язань на підприємстві.

15. Розкрийте порядок оцінки довгострокових боргових зобов'язань на дату балансу.

16. Перелічіть види довгострокової дебіторської заборгованості, які підлягають оцінці на дату балансу за теперішньою вартістю.

17. Назвіть види довгострокової кредиторської заборгованості, які на дату балансу оцінюються за теперішньою вартістю.

18. Розкрийте відповідальність підприємств за несвоєчасні розрахунки з кредиторами.

19. Охарактеризуйте порядок претензійної роботи на підприємстві.

20. Перелічіть основну нормативну базу, яка регламентує облік та організацію обліку боргових зобов'язань.

8.8. Тести

1. Матеріальні цінності, що надійшли від постачальника, оприбутковують на підставі:

а) накладної про надходження від постачальника;

б) розрахунків бухгалтерії;

в) податкових накладних;

г) виписки банку;

д) інше.

2. Кредиторська заборгованість, за якою минув строк позовної давності відноситься до:

а) доходу звітного періоду в якому минув строк позовної давності;

б) витрат майбутніх періодів;

в) витрат операційного періоду в якому виникла ця заборгованість;

г) інше.

3. Визначення дебіторської заборгованості наведене в НП(с)БО:

а) 10;

б) 11;

в) 12.

4. На позабалансових рахунках відображається:

а) вся дебіторська заборгованість;

б) лише списана дебіторська заборгованість;

в) не списана дебіторська заборгованість.

5. Довгострокова дебіторська заборгованість, яка підлягає погашенню протягом 12 місяців з дати балансу відображається:

а) у складі довгострокової дебіторської заборгованості;

б) поточної дебіторської заборгованості;

в) наводиться у балансі довідково.

6. Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом, відображається у балансі:

а) за первісною вартістю;

б) за дисконтованою вартістю;

в) за чистою реалізаційною вартістю.

7. Підставою для відрядження працівника є:

а) наказ про відрядження;

б) розпорядження про відрядження;

в) постанова про відрядження;

г) будь-який з вищеназваних документів.

8. Довгострокова дебіторська заборгованість га дату балансу оцінюється за вартістю:

а) погашення;

б) теперішньою;

в) майбутньою.

9. Бухгалтер має право провести взаємозалік розрахунків з покупцем:

а) у будь-якому випадку;

б) лише у випадку, коли є наказ керівника підприємства;

в) у випадку, коли є заборгованість підприємства покупцю;

г) у випадку наявності заборгованості покупцю та його згодою.

10. Резерв сумнівних боргів може створюватись за дебіторською заборгованістю:

а) будь-якою;

б) товарною;

в) не товарною.

11. Норми добових в Україні для підприємств недержавної форми власності встановлюються:

а) законом;

б) указами Президента;

в) постановами Кабінету Міністрів України;

г) наказами Міністерства фінансів України;

д) наказами по підприємству;

е) Податковим кодексом.

12. З працівника, який невчасно відзвітувався і не повернув до кінця звітного місяця невикористані підзвітні суми:

а) стягується штраф у розмірі 15 % від неповернених сум;

б) з неповернених сум вираховується податок з доходів фізичних осіб;

в) стягується штраф та вираховується податок з доходів на суму неповернених коштів.

13. Доходи майбутніх періодів — це:

а) капітал підприємства;

б) резерв майбутніх витрат і платежів;

в) його зобов'язання.

14. Поточні зобов'язання оцінюються:

а) за сумою погашення;

б) за первісною вартістю;

в) за дисконтованою вартістю.

15. Непередбачені зобов'язання обліковують:

а) на балансових рахунках;

б) на позабалансових рахунках;

в) як на балансових, так і позабалансових рахунках.

16. Проведення інвентаризації розрахунків з дебіторами та кредиторами є:

а) обов'язковим;

б) необов'язковим;

в) обов'язковим лише в окремих випадках.

17. Якщо до кінця звітного періоду розбіжності за дебіторською та кредиторською заборгованістю не усунені або залишились не з'ясованими, то розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною у своєму балансі в сумах:

а) за меншою з неузгоджених сум;

б) за більшою з неузгоджених сум;

в) що випливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

18. Боржник, який прострочив виконання грошового зобов'язання, на вимогу кредитора зобов'язаний сплатити суму боргу з урахуванням:

а) встановленого індексу інфляції за весь час прострочення;

б) встановленого індексу інфляції за весь час прострочення, а також 3 % річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом.

в) трьох процентів річних від простроченої суми, якщо інший розмір процентів не встановлений договором або законом.

19. Штраф за невиконання боргових зобов'язань – це:

а) неустойка, що обчислюється у відсотках від суми невиконаного або неналежно виконаного зобов'язання;

б) неустойка, що обчислюється у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день прострочення виконання.

20. Ставки дисконтування для визначення теперішньої вартості довгострокових боргових зобов'язань визначаються:

а) законом;

б) на основі облікової ставки НБУ;

в) на основі ринкової вартості капіталу;

г) на основі відсотків банків на відповідні позики;

д) підприємством самостійно з урахуванням вимог НП(с)БО та суті боргового зобов'язання, яке оцінюється;

е) інше.

Додаток 1 до теми 8

Порядок складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.09.2015 № 841
(редакція від 19.04.2016)

ПОРЯДОК
складання Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

1. Вимоги щодо надання коштів на відрядження встановлено підпунктом 170.9.1 пункту 170.9 статті 170 розділу IV Податкового кодексу України (далі - Кодекс) та іншими нормативно-правовими актами, пов'язаними із службовими відрядженнями у межах України та за кордон.

2. Дія цього Порядку поширюється на осіб, що видали платнику податку - фізичній особі кошти на відрядження або під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, та платників податків - фізичних осіб, які отримали такі кошти.

3. Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (далі - Звіт), подається до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує таке відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт.

За наявності надміру витрачених коштів така сума повертається платником податку в касу або зараховується на банківський рахунок особи, що їх видала, до або при поданні зазначеного Звіту.

Дія абзаців першого та другого цього пункту поширюється також на витрати, пов'язані з відрядженням чи виконанням деяких цивільно-правових дій, оплачених з використанням корпоративних платіжних карток, дорожніх, банківських або іменних чеків, інших платіжних документів.

При цьому, якщо під час службового відрядження платник податку отримав готівку із застосуванням платіжних карток, він подає Звіт і повертає суму надміру витрачених коштів до закінчення третього банківського дня після завершення відрядження. Відрядженій особі - платнику податку, який застосував платіжні картки для проведення розрахунків у безготівковій формі, а строк подання платником податку Звіту не перевищив десяти банківських днів, за наявності поважних причин роботодавець (самозайнята особа) може продовжити такий строк до двадцяти банківських днів (до з'ясування питання в разі виявлення розбіжностей між відповідними звітними документами).

4. Якщо платник податку не повертає суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає граничний строк (до закінчення третього або п'ятого, а в окремих випадках десятого чи двадцятого банківського дня, що настає за днем, у якому платник податку завершує відрядження або завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок податкового агента платника податку, що надав кошти під звіт), то така сума, розрахована з урахуванням пункту 164.5 статті 164 розділу IV Кодексу, підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб відповідно до пункту 167.1 статті 167 розділу IV Кодексу за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) за відповідний місяць. У разі недостатності суми доходу - за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

5. У разі коли платник податку припиняє трудові або цивільно-правові відносини з особою, що видала такі кошти, сума податку на доходи фізичних осіб утримується за рахунок останньої виплати оподатковуваного доходу при проведенні остаточного розрахунку, а у разі недостатності суми такого доходу непогашена частина податку включається до податкового зобов'язання платника податку за наслідками звітного (податкового) року.

Якщо повне утримання такої суми податку є неможливим внаслідок смерті чи визнання платника податку судом безвісно відсутнім або оголошення судом померлим, така сума утримується при нарахуванні доходу за останній для такого платника податку податковий період, а в непогашеній частині визнається безнадійною до сплати.

6. Звіт складається платником податку (підзвітною особою), що отримав(ла) такі кошти на підприємствах всіх організаційно-правових форм або у самозайнятої особи.

Фізична особа, яка отримала такі кошти, заповнює всі графи Звіту, крім: «Звіт перевірено», «Залишок унесений (перевитрата видана) в сумі за касовим ордером», кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, розрахунку суми утриманого податку за несвоєчасно повернуті витрачені кошти на відрядження або під звіт, які заповнюються особою, яка надала такі кошти. Графу «Звіт затверджено» підписує керівник (податковий агент).

В.о. Директора Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку Ю. П. Романюк

Тема 9.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА РОЗРАХУНКІВ ЗА ІНШИМИ ВИПЛАТАМИ

9.1. Завдання та нормативно-правове забезпечення організації обліку розрахунків з оплати праці

Облік виплат працівникам є досить складною топологічною ділянкою бухгалтерського обліку, яка вимагає ретельного організаційного, кадрового та інформаційного забезпечення. Звичайно цю ділянку роботи доручають найбільш кваліфікованим працівникам. Головними завдання є:

— своєчасне та достовірне обчислення витрат робочого часу на підприємстві;

— своєчасне та достовірне нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам підприємства;

— повне та своєчасне утримання податків та обов'язкових платежів із заробітної плати та доходів працівника, а також своєчасне їх перерахування до відповідних бюджетів та фондів;

— контроль за дотриманням штатної дисципліни і використанням фонду заробітної плати;

— своєчасне, повне та достовірне відображення у зовнішній звітності інформації про розрахунки за заробітною платою.

Питання заробітної плати регулюються досить широким колом нормативних документів, основні з яких наведені в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Основна нормативна база з регулювання оплати праці

№ з/п	Нормативний документ	Відносини, які регулюються документом
1	2	3
1	Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР	У статтях 43, 45 та 46 Конституції України визначено, що кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом. Право на своєчасне одержання винагороди за працю захищається законом. Кожен, хто працює, має право на відпочинок. Громадяни мають право на соціальний захист, що включає право на забезпечення їх у разі повної, часткової або тимчасової втрати працездатності, втрати годувальника, безробіття з незалежних від них обставин, а також у старості та в інших випадках, передбачених законом

Продовження табл. 9.1

1	2	3
2	Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII	Визначає правові засади і гарантії здійснення громадянами України права розпоряджатися своїми здібностями до продуктивної і творчої праці, а також регулює трудові відносини між роботодавцем та робітником
3	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI	Визначає порядок оподаткування всіх видів доходів фізичних осіб
Закони України		
1	«Про оплату праці» від 24.03.95 № 108/95	Визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах, на підставі трудового договору з підприємствами, установами, організаціями усіх форм власності та господарювання, а також з окремими громадянами та сфери державного і договірного регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функцій заробітної плати
2	«Про охорону праці» від 14.10.1992. № 2694-XII	Визначає основні положення щодо реалізації конституційного права працівників на охорону їх життя і здоров'я у процесі трудової діяльності, на належні, безпечні і здорові умови праці, регулює за участю відповідних органів державної влади відносини між роботодавцем і працівником з питань безпеки, гігієни праці та виробничого середовища і встановлює єдиний порядок організації охорони праці в України
3	«Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР	Встановлює державні гарантії права на відпустку, визначає умови, тривалість і порядок надання її працівникам
4	«Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування « від 23.09.1999 № 1105-XIV	Визначає правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування, гарантії працюючих громадян щодо їх соціального захисту у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, вагітністю та пологами, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, охорони життя та здоров'я
5	«Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 № 1533-III	Визначає правові, фінансові та організаційні засади загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття
6	«Про колективні договори та угоди» від 01.07.1993 № 3356-XII	Визначає правові засади розробки, укладення та виконання колективних договорів і угод з метою сприяння регулюванню трудових відносин та соціально-економічних інтересів працівників і роботодавців
7	«Про індексацію доходів населення» від 03.07.1991 № 1282-XII	Визначає правові, економічні та організаційні основи підтримання купівельної спроможності населення України в умовах зростання цін з метою дотримання встановлених Конституцією України гарантій щодо забезпечення достатнього життєвого рівня населення України

Продовження табл. 9.1

1	2	3
Постанови Кабінету Міністрів України		
1	Порядок обчислення середньої заробітної плати від 08.02.1995 № 100	Визначає Порядок обчислення середньої заробітної плати, які застосовуються для різних випадків. Серед них: надання працівникам щорічної відпустки, додаткових відпусток у зв'язку з навчанням, додаткової відпустки працівникам, які мають дітей, або виплати їм компенсації за невикористані відпустки; надання працівникам творчої відпустки; виплати вихідної допомоги; службових відряджень тощо
2	Про затвердження Порядку тривалості і умов надання щорічних відпусток працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формами навчання, де навчальний процес має свої особливості» від 28.06.1997 № 634	Визначає термін надання та умови щорічних відпусток працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах
3	Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений від 26.09.2001 № 1266	Визначає механізм обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (далі – страхові виплати), у разі настання страхового випадку, а також оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства, установи та організацій
4	Про затвердження Переліку виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими умовами праці, робота в яких дає право на скорочену тривалість робочого тижня від 21.02.2001 № 163	Наведений перелік виробництв, цехів, професій і посад із шкідливими умовами праці, робота в яких дає право на скорочену тривалість робочого тижня
5	Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 22.12.2010 № 1170	Визначає перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування

Продовження табл. 9.1

1	2	3
Нормативні документи міністерств та відомств		
1	Інструкція про порядок надходження, обліку та витрачання коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, затверджена постановою правління Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 26.06.1999 № 11	Визначає порядок реєстрації страхувальників, розмір страхових внесків, порядок нарахування та строки сплати страхових внесків, порядок стягнення заборгованості за коштами Фонду та нарахування пені, поточні рахунки і порядок витрачання коштів Фонду, порядок обліку та звітність за коштами Фонду, порядок контролю за сплатою платежів до Фонду і витрачанням його коштів, відповідальність платників і службових осіб, порядок розгляду скарг за платежами Фонду
2	Методичні рекомендації щодо оплати праці працівників малих підприємств, схвалені Наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 13.08.2004 № 186	Надання методичної та практичної допомоги керівникам та фахівцям малих підприємств, які займаються вирішенням питань з організації оплати праці працівників, з розробки, впровадження та використання найбільш раціональних умов для їх виробничої, підприємницької та комерційної діяльності систем оплати праці
Нормативна база з обліку заробітної плати		
1	«Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» (наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 № 489)	Регламентовано склад кадрових та первинних документів з обліку заробітної плати
2	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій та інструкція із його застосування (наказ Мінфіну України від 30.11.1999 № 291)	Визначені рахунки для накопичення інформації щодо виплат працівникам та порядок їх застосування
3	НП(с)БО 11 «Зобов'язання» (наказ Мінфіну України від 31.01.2000 № 20)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
4	НП(с)БО 16 «Витрати» (наказ Мінфіну України від 31.12.2000 № 318)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності
5	НП(с)БО 26 «Виплати працівникам» (наказ Мінфіну України від 28.10.2003 № 601)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності
Нормативні документи підприємства		
1	Колективний договір підприємства	Визначає відносини працедавця та найманих працівників у сфері виробництва, у сфері зайнятості населення, у сфері оплати праці, умови праці і відпочинку, у сфері соціального захисту та задоволення духовних потреб працівників

Закінчення табл. 9.1

1	2	3
2	Положення про оплату праці	Визначає загальні засади оплати праці на підприємстві та порядок преміювання за показники роботи
3	Норми виробітку і розцінки	Наводяться норми виробітку та розцінки за виконані відрядні роботи
4	Положення про фонди матеріального заохочення та соціального розвитку	Визначається порядок формування та використання відповідних фондів
5	Наказ Про облікову політику підприємства	Визначає альтернативні підходи до відображення у обліку і звітності інформації про виплати працівникам та формування забезпечень виплат

9.2. Загальні засади організації оплати праці

Згідно зі ст. 5 Закону України «Про оплату праці» організація оплати праці на підприємствах має здійснюватися на підставі:

— законодавчих та інших нормативних актів;

— генеральної угоди на державному рівні;

— галузевих, регіональних угод;

— колективних договорів;

— трудових договорів.

Підприємство самостійно встановлює систему та форму оплату праці. Під **системою оплати праці**, згідно з методичними рекомендаціями щодо оплати праці працівників малих підприємств, схвалених Наказом Міністерство праці та соціальної політики України від 13.08.2004 № 186, мається на увазі визначений взаємозв'язок між показниками, що характеризують міру (норму) праці та міру його оплати в межах і понад норми праці, які гарантують одержання працівником заробітної плати у відповідності з фактично досягнутими результатами праці (відносно норми), погодженої між працівником і роботодавцем ціною його робочої сили. **Форма оплати праці** – це той чи інший вид систем оплати, згрупований за ознаками основного показника обліку результатів праці при оцінці виконаної працівником роботи з метою її оплати.

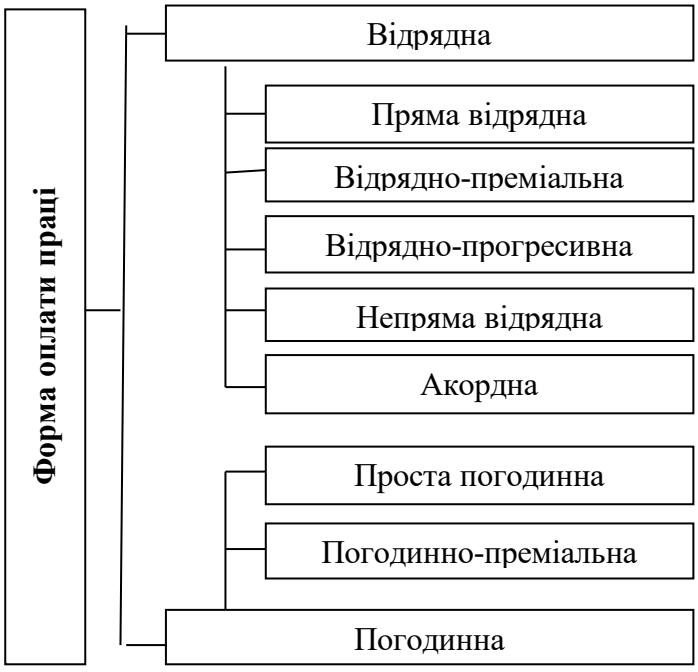


Рис. 9.1. Форми оплати праці

В Україні виділяють такі системи та форми оплати праці (рис. 9.1).

При відрядній формі оплати праці розрахунок заробітної плати здійснюють виходячи із відрядних розцінок за одиницю виготовленої продукції (послуг, робіт). **При прямій відрядній** формі оплати праці працівник винагороджується за відрядними розцінками за одиницю виробітку незалежно від рівня виконаних норм виробітку. Заробіток визначається множенням обсягу якісно виконаних робіт на відрядну розцінку.

При **відрядно-преміальній** формі працівник, крім оплати праці за розцінками, за умови виконання (перевиконання) норм виробітку, додатково преміюється у встановленому колективному (трудовому) договорі розмірі.

При **відрядно-прогресивній оплаті** праці розцінки за одиницю виробітку зростають разом зі зростанням їх кількості. Наприклад, норма виробітку за зміну 100 одиниць, за які працівник повинен отримати 500 грн. заробітної плати, тобто в середньому 5 грн за одиницю. Відрядні розцінки можуть бути встановлені за перші 20 одиниць — 3 грн/одиниця, другі 20 одиниць — 4 грн/одиниця, треті 20 одиниць – 5 грн/одиниця, четверті 20 одиниць — 6 грн/одиниця і останні 20 одиниць — 7 грн/одиниця. Поділ денної норми на групи відрядної оплати може бути й інший, наприклад, 5 або 10 % денної норми. Така система відрядної оплати стимулює працівника до виконання денної норми.

Відрядна заробітна плата може бути індивідуальною та груповою (бригадною). При останній заробітна плата за виконані роботи розподіляється між членами бригади пропорційно розрядним коефіцієнтам робітників та кількості відпрацьованих ними годин. Можливий розподіл також за іншими пропорціями, узгодженими між усіма працівниками бригади.

Акордна оплата праці є різновидом відрядної. **Проста акордна** форма передбачає нарахування заробітної плати за відрядними розцінками на весь встановлений (узгоджений) обсяг комплексу робіт. При **акордно-преміальній** оплаті праці передбачається додатково виплата премії за вчасність та якість виконаної роботи звичайно у розмірі 10-50 % понад відрядні розцінки. Застосування акордної форми оплати праці суттєво зменшує обсяг робіт із обліку праці й її оплаті, тому що не потрібні щоденні наряди і розрахунки заробітної плати, а в один день видається загальний наряд із переліком робіт та їх оплатою, а кінцевий розрахунок із кожним працівником здійснюється одноразово після завершення комплексу робіт.

Непряма відрядна система праці – застосовується для оплати праці допоміжних працівників (підсобників) і залежить від результатів роботи основних працівників, яких вони обслуговують.

Сутність погодинної системи оплати праці полягає у встановленні погодинних ставок. При погодинно-преміальній формі працівника нараховується премія при відпрацюванні денної чи місячної норми часу.

Норми праці (норми виробітку, часу, обслуговування, чисельності) встановлюються для працівників з урахуванням досягнутого рівня техніки, технології, організації виробництва та праці й підлягають обов’язковій заміні новими в міру проведення атестації і раціоналізації робочих місць, упровадження нової техніки, технології і організаційно-технічних заходів, що забезпечують зростання продуктивності праці.

Норми праці встановлюються на невизначений термін і діють до моменту їхнього перегляду в зв'язку зі зміною умов, на які вони були розраховані. **Тимчасові норми** встановлюються на період освоєння тих або інших робіт за відсутності затверджених норм. **Разові норми** встановлюються на окремі роботи, що носять одиничний характер (позапланові, аварійні). Введення, заміна і перегляд норм праці здійснюється за узгодженням з профспілковою організацією.

Норми виробітку (норми часу) і норми обслуговування визначаються виходячи з нормальних умов праці, якими вважаються:

— справний стан машин, верстатів і пристроїв;

— належна якість матеріалів та інструментів, необхідних для виконання роботи, і їхнє своєчасне надання;

— своєчасне забезпечення виробництва електроенергією, газом та іншими джерелами енергоживлення;

— своєчасне забезпечення технічною документацією;

— безпечні умови праці (дотримання правил і норм із техніки безпеки, необхідне освітлення, опалення, вентиляція, усунення шкідливих впливів шуму, випромінювань, вібрації й інших факторів, що негативно впливають на здоров'я робітників тощо).

Відрядна розцінка визначається шляхом ділення погодинної (денної) тарифної ставки, що відповідає розрядові виконуваної роботи, на погодинну (денну) норму виробітку. При погодинній оплаті працівникам установлюються нормовані завдання. Для виконання окремих функцій і обсягів робіт можуть бути встановлені норми обслуговування або норми чисельності працівників.

Згідно із ст. 96 Кодексу Законів про працю України (КЗпП) **основною системою оплати праці** є **тарифна**, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і професійні стандарти (кваліфікаційні характеристики). Тарифна система оплати праці використовується при розподілі робіт залежно від їхньої складності, а працівників – залежно від кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою для формування та диференціації розмірів заробітної плати та покликана виконувати наступні функції:

— визначати мінімальні гарантовані рівні оплати праці працівників;

— забезпечувати обґрунтовану диференціацію в межах встановлених мінімальних гарантій розмірів оплати праці залежно від кваліфікації та складності виконуваних робіт;

— стимулювати підвищення кваліфікації працівників та індивідуальних результатів їх праці.

Тарифна сітка – сукупність кваліфікаційних тарифних розрядів та відповідних їм тарифних коефіцієнтів, за якими визначається розмір тарифних ставок оплати праці працівників залежно від складності виконуваних робіт та кваліфікації працівників. Вона формується на основі тарифної ставки робітника першого розряду та міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Тарифний розряд – елемент тарифної сітки, що характеризує складність виконуваних робіт та рівень кваліфікації працівника, здатного виконувати роботу відповідної складності. Цей показник визначається за Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників.

Тарифна ставка – елемент тарифної сітки, який визначає годинний (денний або місячний) розмір оплати праці працівника залежно від складності виконуваних робіт або його кваліфікації (присвоєного йому тарифного розряду).

Схема посадових окладів — проранжований від вищої (перший керівник підприємства, фірми, установи, закладу, організації) до нижчої (технічний виконавець) посади штатного розпису посад керівників, професіоналів, фахівців та технічних службовців з визначеними за кожною посадою посадовими окладами в абсолютному (грн) або відносному (посадові коефіцієнти) розмірі.

Для робітників можуть застосовуватись міжрозрядні тарифні коефіцієнти визначені Рекомендаціями щодо визначення заробітної плати працюючих в залежності від особистого внеску працівника в кінцеві результати роботи підприємства, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 31.03.1999 № 44 (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Тарифні сітки рекомендовані Мінпраці України

Тарифні розряди	Тарифні коефіцієнти		
	для підприємств, де немає складних і високотехнологічних робіт та застосовують просте обладнання	для підприємств, де немає особливо складних і високотехнологічних робіт та особливо складного обладнання	для підприємств, де є особливо складні і високоточні роботи та особливо складне обладнання
I	1,0	1,0	1,0
II	1,12	1,14	1,15
III	1,25	1,30	1,32
IV	1,41	1,48	1,51
V	1,60	1,68	1,72
VI	—	1,90	1,95
VII	—	—	2,2
VIII	—	—	2,45

Для керівників і спеціалістів на підприємствах розробляються єдині схеми посадових окладів, які рекомендується пов’язувати з тарифними ставками робітників (наприклад, заробітна плата **директору встановлюється не вище 4,5–5 розмірів середньої заробітної плати робітника**). Для керівників і спеціалістів можуть розроблятись окремі тарифні сітки, а також загальні тарифні сітки з оплати праці усіх категорій персоналу підприємства, які включають до 17 розрядів.

Рекомендації не мають обов’язкового характеру і підприємства можуть розробляти власні показники для оцінки праці своїх працівників.

Для окремих галузей тарифні сітки й умови оплати праці затверджені відповідними міністерствами і відомствами. У разі відсутності затверджених для тієї або іншої галузі тарифних сіток і умов оплати праці, підприємс-

тво самостійно відносить виконувані роботи до визначених тарифних розрядів і присвоює кваліфікаційні розряди робітникам за узгодженням із профспілковою організацією. При цьому мають бути дотримані норми трудового законодавства, враховані умови колективного договору й економічна ситуація на підприємстві.

Згідно з Кодексом законів про працю **розмір заробітної плати** працівника за повністю виконану місячну (годинну) норму праці **не може бути нижчим за розмір мінімальної заробітної плати**.

Крім оплати праці за відрядною чи погодинною формою, працівникам встановлюються доплати і надбавки. На національному рівні розмір доплат і надбавок визначаються Генеральними угодами на відповідний рік. Генеральною угодою про регулювання основних принципів і норм реалізації соціально-економічної політики і трудових відносин в Україні на 2019-2021 роки встановлені наступні надбавки та доплати (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

Доплати та надбавки згідно з Генеральною угодою на 2019-2021 роки

Найменування доплат і надбавок	**Розміри доплат і надбавок**
1	2
Доплати	
За суміщення професій (посад)	доплата одному працівнику не обмежується максимальним розміром і встановлюється в межах економії фонду заробітної плати за тарифною ставкою і окладом суміщуваної посади працівника
За розширення зони обслуговування або збільшення обсягу робіт	розмір доплати одному працівнику не обмежується і визначається наявністю економії за тарифними ставками і окладами, які могли б виплачуватися за умови дотримання нормативної чисельності працівників
За виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника	до 100 % тарифної ставки (окладу, посадового окладу) відсутнього працівника
За роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці	за роботу у важких і шкідливих умовах праці – 4, 8 і 12 % тарифної ставки (окладу) за роботу в особливо важких і особливо шкідливих умовах праці – 16, 20 і 24 % тарифної ставки (окладу)
За інтенсивність праці	до 12 % тарифної ставки (окладу)
На період освоєння нових норм трудових затрат	підвищення відрядних розцінок до 20 % підвищення тарифних ставок до 10 %
За керівництво бригадою (бригадиру, не звільненому від основної роботи)	доплата диференціюється залежно від кількості робітників у бригаді (до 10, понад 10, понад 25 осіб). Конкретний розмір доплати визначається галузевими (міжгалузевими), територіальними угодами залежно від розміру ставки розряду, присвоєного бригадиру, якщо чисельність ланки становить більше ніж п'ять осіб, ланковим встановлюється доплата в розмірі до 50 % відповідної доплати бригадира
За роботу у вечірній час – з 18 до 22 години (при багатозмінному режимі роботи)	20 % годинної тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за кожну годину роботи в такий час
За роботу в нічний час	35 відсотків годинної тарифної ставки (посадового окладу) за кожну годину роботи в цей час

Закінчення табл. 9.3

1	2
Надбавки	
За високу професійну майстерність	диференційовані надбавки до тарифних ставок (окладів) робітників: III розряду – 12 %; IV розряду – 16 %; V розряду – 20 %; VI і вищих розрядів – 24 % тарифної ставки (окладу)
За класність водіям легкових і вантажних автомобілів, автобусів	водіям: 2-го класу – 10 %; 1-го класу – 25 % установленої тарифної ставки за відпрацьований водієм час
За класність машиністам електровозів, тепловозів, електропоїздів, дизель-поїздів	до 25 % установленої тарифної ставки за відпрацьований машиністом час
За високі досягнення у праці	до 50 % посадового окладу
За виконання особливо важливої роботи на певний термін	до 50 % посадового окладу

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат **встановлюються** підприємствами в **колективному договорі** з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, Генеральною, галузевими (міжгалузевими) і територіальними угодами.

Згідно зі ст. 50-53, 61 КЗпП нормальна тривалість робочого часу працівників не може перевищувати 40 годин на тиждень. Для окремих категорій працівників встановлено скорочений робочий тиждень (36 годин; 30 годин; 24 години). КЗпП передбачені наступні випадки скороченої тривалості робочого часу:

— для працівників у віці від 16 до 18 років – 36 годин у тиждень, а для осіб у віці від 15 до 16 років (учнів у віці від 14 до 15 років, що працюють у період канікул) – 24 години на тиждень [14];

— для працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами праці — не більш 36 годин на тиждень. Перелік виробництв, цехів, професій і посад зі шкідливими умовами праці, робота на яких надає право на скорочену тривалість робочого часу, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 21.02.2001 № 163.

Підприємства колективним договором можуть встановлювати і меншу норму тривалості робочого часу.

Для працівників установлюється 5-денний робочий тиждень з двома вихідними днями, а на підприємствах, де за характером виробництва й умовам роботи встановлення 5-тиденного робочого тижня є недоречним, установлюється 6-тиденний робочий тиждень з одним вихідним днем.

[14] Тривалість робочого часу учнів, що працюють протягом навчального року у вільний від навчання час не може перевищувати половини зазначеної максимальної тривалості робочого часу.

Відповідно до ст. 73 КЗпП робота не здійснюється на підприємствах у наступні святкові і неробочі дні:

— 1 січня – Новий рік;

— 7 січня – Різдво Христове;

— 8 березня – Міжнародний жіночий день;

— 1 травня – День праці;

— 9 травня – День перемоги над нацизмом у Другій світовій війні (День перемоги);

— 28 червня – День Конституції України;

— 24 серпня – День незалежності України;

— 14 жовтня – День захисника України;

— 7 січня і 25 грудня – Різдво Христове (релігійне свято);

— один день (неділя) – Пасха (Великдень) (релігійне свято);

— один день (неділя) – Трійця (релігійне свято).

Робота у святкові та вихідні дні оплачується у подвійному розмірі. За бажанням працівника робота вихідного дня може бути компенсована шляхом надання іншого дня відпочинку.

Напередодні святкових і неробочих днів тривалість роботи (крім працівників із скороченим графіком роботи) скорочується на одну годину. Якщо святковий або неробочий день збігається з вихідним, вихідний день переноситься на наступний після святкового або неробочого. На безперервно діючих підприємствах (їхніх цехах, ділянках тощо), де за умовами виробництва (роботи) не може бути дотримана встановлена для даної категорії працівників тривалість робочого часу, допускається, за узгодженням з профспілковою організацією підприємства, застосування підсумованого обліку робочого часу, але тривалість робочого часу за обліковий період не повинна перевищувати нормальної кількості робочих годин.

Оплата роботи у святкові і неробочі дні розраховується таким чином:

— при відрядній оплаті — за подвійними відрядними розцінками;

— працівникам, робота яких оплачується за погодинними або денними ставками, – у розмірі подвійної погодинної або денної ставки;

— працівникам, що одержують місячний оклад, — у розмірі одинарної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота у вихідний день виконувалась в межах місячної норми робочого часу, і в розмірі подвійної погодинної або денної ставки понад оклад, якщо робота виконувалась понад місячну норму.

При залученні працівників до виконання понаднормових робіт, понаднормові роботи не повинні перевищувати для кожного працівника 4 годин протягом двох днів поспіль і 120 годин на рік. Компенсація понадурочних робіт шляхом надання відгулу не допускається.

Понадурочні роботи оплачуються:

— за погодинною системою оплати праці – в подвійному розмірі годинної ставки;

— за відрядною системою оплати праці – у розмірі 100 % тарифної ставки працівника відповідної кваліфікації, оплата праці якого здійснюється за погодинною системою, — за всі відпрацьовані надурочні години;

— у разі підсумованого обліку робочого часу оплачуються як надурочні всі години, відпрацьовані понад встановлений робочий час в обліковому періоді.

9.3. Поняття заробітної плати та доходів працівників

Згідно зі ст. 94 КЗпП **заробітна плата** – це винагорода, обчислена зазвичай у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства, установи, організації і максимальним розміром не обмежується. Державою забезпечується її мінімальний розмір, який затверджується у Законі Україні «Про державний бюджет» на відповідний рік.

Заробітна плата працівників підприємств виплачується **у грошових знаках**. Дозволяється здійснювати виплату банківськими чеками.

За наявності відповідного пункту у колективному договорі, можлива виплати заробітної плати у натуральному вигляді у розмірі, що не перевищує 30 % нарахованої за місяць. При цьому вартість натуральної частини обчислюється за цінами не вище собівартості готової продукції (товарів, робіт, послуг).

Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі забороняється.

Заробітна плата складається із складових, наведених на рис. 9.2.

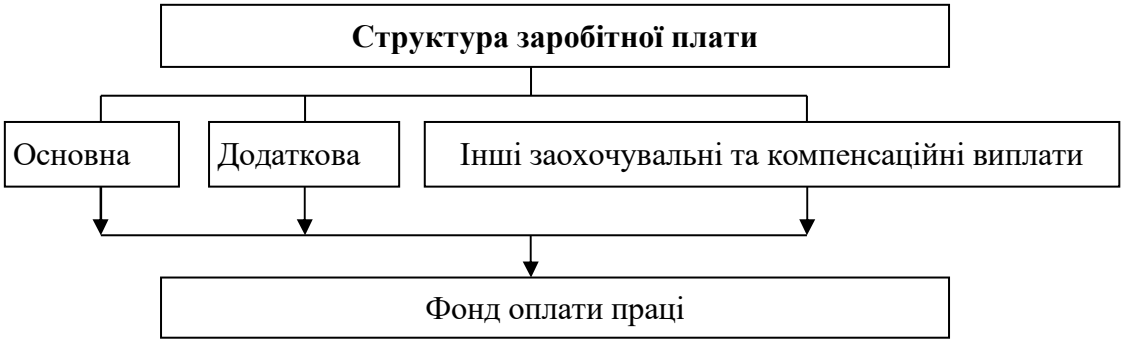


Рис. 9.2. Структура заробітної плати

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

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

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, виплати в межах грантів, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які виплачуються понад встановлені зазначеними актами норми.

Зміст кожної складової фонду оплати праці згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державним комітетом статистики України від 13.01.2004 № 5, наведений у таблиці (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Зміст складових фонду оплати праці

Складова фонду оплати праці	**Зміст складової фонду оплати праці**
1	2
Основна заробітна плата	— винагороди за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, включаючи в повному обсязі внутрішнє сумісництво; — суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (виручки), отриманих від реалізації продукції (робіт, послуг), у разі, якщо вони є основною заробітною платою; — гонорар штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва й (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на даному підприємстві;
Основна заробітна плата	— оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених чинним законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком, не з вини працівника; — оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників; — оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення); — вартість продукції, виданої працівникам при натуральній формі оплати праці.
Додаткова заробітна плата	— надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених чинним законодавством; — премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування; — відсоткові або комісійні винагороди, виплачені додатково до тарифної ставки (окладу, посадового окладу); — оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні у розмірах та за розцінками, установленими чинним законодавством — оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством;

Продовження табл. 9.4

1	2
	— суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування в дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) місця роботи і назад, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств; — суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників; — суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати; — вартість безоплатно наданих окремим категоріям працівників відповідно до законодавства житла, вугілля, комунальних послуг, послуг зв'язку та суми коштів на відшкодування їхньої оплати; — витрати, пов'язані з наданням безкоштовного проїзду працівникам залізничного, авіаційного, морського, річкового, автомобільного транспорту та міського електротранспорту; — вартість безкоштовно наданого працівникам форменого одягу, обмундирування, що може використовуватися поза робочим місцем та залишається в особистому постійному користуванні, або сума знижки у разі продажу форменого одягу за зниженими цінами; — оплата за невідпрацьований час: оплата, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання щорічних (основної та додаткових) відпусток та додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством; оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору; оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток; суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів тощо
Інші заохочувальні та компенсаційні виплати	— нарахування за невідпрацьований час, не передбачені чинним законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги по частковому безробіттю), брали участь у страйках; — винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема: винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи); премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду; премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, уведення в дію в строк і достроково виробничих потужностей й об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші; премії за виконання важливих та особливо важливих завдань; одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як грошовій, так і натуральній формі); грошова винагорода державним службовцям за сумлінну безперервну працю в органах державної влади, зразкове виконання трудових обов'язків; вартість безкоштовно наданих працівникам акцій; — матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом;

Закінчення табл. 9.4

1	2
	– виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі: витрати в розмірі страхових внесків підприємств на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна); оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях; оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах; вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів підприємства; вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування; інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплати на газети та журнали, протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених чинним законодавством)

На розмір заробітної плати впливає низка факторів (кваліфікація, розряд роботи, обсяг виконаних робіт тощо) і верхня її межа не обмежується. Державою регламентується лише її нижня межа – **мінімальна заробітна плата. Мінімальна заробітна плата –** встановлений законом мінімальний розмір оплати праці за виконану працівником місячну (годинну) норму праці. Розмір мінімальної заробітної плати затверджується Законом України «Про Державний бюджет» на відповідний рік.

Якщо **нарахована заробітна плата** працівника, який виконав місячну норму праці, **є нижчою** за встановлений законом розмір мінімальної заробітної плати, роботодавець **проводить доплату** до рівня мінімальної заробітної плати, яка виплачується щомісяця одночасно з виплатою заробітної плати.

Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи. В окремих випадках, за особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок роботодавця.

Згідно із Законом України «Про індексацію доходів населення» заробітна плата, з метою часткового або повного відшкодування подорожчання споживчих товарів і послуг, підлягає **індексації. Індексуються суми** в межах прожиткового мінімуму, встановленого для відповідних соціальних і демографічних груп населення, якщо величина індексу споживчих цін перевищила поріг індексації, який встановлено в розмірі 103 %. Методика проведення індексації затверджена Постановою Кабінету Міністрів України «Про порядок проведення індексації грошових доходів населення» від 17.07.2003 № 1078.

На отримані працівником **доходи, які не належать до фонду оплати праці,** єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не нараховується. Перелік таких доходів затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 22.12.2010 № 1170. До них належать:

І. Виплати, які здійснюються у грошовій формі:

1. Соціальні допомоги та виплати, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, на народження дитини, сім'ям із неповнолітніми дітьми тощо).

2. Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію згідно із законодавством та колективними договорами (включаючи грошову допомогу державним службовцям та науковим (науково-педагогічним) працівникам), військовослужбовцям при звільненні з військової служби.

3. Надбавки та доплати до державних пенсій працюючим пенсіонерам.

4. Вихідна допомога у разі припинення трудового договору.

5. Відшкодування, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

6. Витрати на відрядження, а саме: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

7. Компенсаційні виплати та добові, які виплачуються у разі переїзду на роботу в іншу місцевість згідно із законодавством.

8. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім надбавок та доплат до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи».

9. Компенсація моральної шкоди працівникам, що виплачується за рішенням суду.

10. Винагорода, що сплачується за авторським договором на створення та використання творів науки, літератури та мистецтва, крім гонорару штатним працівникам редакцій газет, журналів, інших засобів масової інформації, видавництв, установ мистецтва та (або) оплата їх праці, що нараховується за ставками (розцінками) авторської (постановочної) винагороди, нарахованої на відповідному підприємстві.

11. Винагороди за відкриття, винаходи та раціоналізаторські пропозиції та їх використання.

12. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, що направляються для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться в дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у визначених законодавством розмірах.

13. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструмента та особистого транспорту.

14. Довічна плата за звання дійсного члена та члена-кореспондента академії наук.

15. Позики, видані працівникам для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства.

16. Матеріальна допомога разового характеру, що надається окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання.

16. Допомога, що виплачується молодим спеціалістам під час відпустки після закінчення навчального закладу.

II. Виплати, які надаються в натуральній або грошовій формі:

1. Вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих працівникам в обсягах та за переліком професій, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 14 квітня 2004 р. № 462 «Деякі питання обкладення податком з доходів фізичних осіб вартості безоплатно наданих вугілля та вугільних брикетів», або виплата грошової компенсації вартості такого вугілля та вугільних брикетів.

2. Платіж згідно з договорами добровільного медичного та пенсійного страхування працівників і членів їх сімей.

3. Витрати на колективне харчування плавскладу річкового, морського та рибопромислового флоту, а також харчування льотного складу цивільної авіації під час виконання завдань польоту, що можуть бути прирівняні до добових витрат, що виплачуються у разі відрядження.

4. Витрати на харчування учасників спортивних заходів, у тому числі суддів, на час перебування на спортивних змаганнях та навчально-тренувальних зборах у межах установлених норм.

5. Відшкодування працівникам витрат на придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх роботодавцем або вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування.

6. Вартість придбаних роботодавцем проїзних квитків, що персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у разі потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку із специфікою роботи).

7. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

8. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

9. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім суми заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників, за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), а саме: витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу та назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень).

10. Витрати на проведення культурно-освітніх і оздоровчих заходів та утримання громадських служб (крім оплати праці працівників, які їх обслуговують).

11. Витрати на благоустрій садівничих товариств (будівництво шляхів, енерго- та водопостачання, осушення та інші витрати загального характеру), будівництво гаражів для працівників.

12. Витрати на платне навчання працівників і членів їх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом.

13. Вартість житла, переданого у власність працівникам.

14. Витрати на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я.

15. Доходи за акціями та інші доходи від участі працівників у власності підприємства (дивіденди, відсотки, виплати за паями), а також доходи від здавання в оренду землі.

9.4. Організація обліку заробітної плати

Виплати працівникам у бухгалтерському обліку регламентуються НП(с)БО 26 «Виплати працівникам». Структура виплат згідно з цим стандартом наведена на рис. 9.3.

Склад кадрових та первинних документів з обліку заробітної плати визначено наказом Державного комітету статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 № 489:

— П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»;

— П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»;

— П-4 «Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (контракту)»;

— П-5 «Табель обліку використання робочого часу»;

— П-6 «Розрахунково-платіжна відомість працівника»;

— П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)».

Наказ № 489 не зареєстровано в Міністерстві юстиції України, а тому він носить рекомендаційний характер. Тобто, підприємство може вносити у затверджені форми зміни, з урахуванням потреб підприємства.

У табелі зазначається табельний номер, посада, стать і ПІБ працівника та робляться відмітки про присутність чи відсутність його на робочому місці із кодовим (буквеним або цифровим) зазначенням причин відсутності.

Табелі ведуть за місцем роботи табельники чи керівники виробничих підрозділів. Наприкінці місяця табелі підсумовують, підписують і здають в бухгалтерію, де їх після перевірки використовують для складання розрахунково-платіжних відомостей та звітності про використання робочого часу. На окремих підприємствах табельний облік ведуть у табелях спрощеної форми. У цьому разі в табелі відмічають лише відхилення від нормативної тривалості робочого дня.

Рис. 9.3. Структура виплат працівникам за НП(с)БО 26 «Виплати працівникам»

Табельний облік є формою контролю за використанням робочого часу та станом трудової дисципліни на підприємстві, установі, організації. На практиці використовують різні способи табельного обліку, окремі з яких наведені на рис. 9.4.

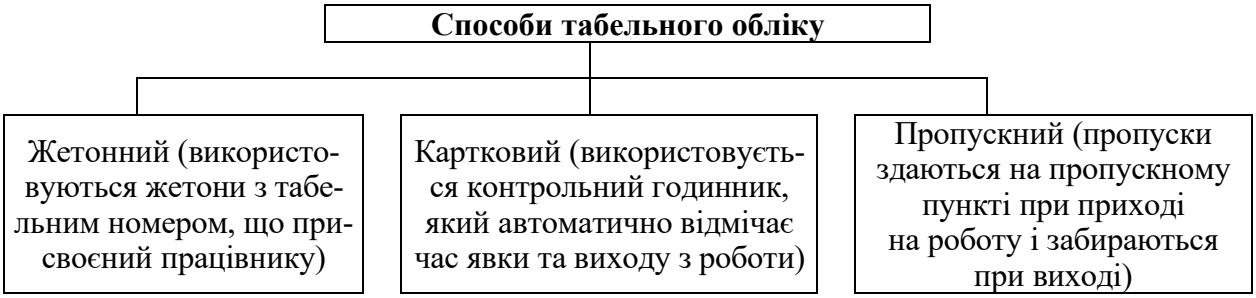


Рис. 9.4. Класифікація та характеристика способів табельного обліку

Підставою для нарахування заробітної плати при погодинній формі оплати праці є «Табель обліку використання робочого часу» за формою П-5 (табл. 9.5).

Таблиця 9.5

Форма табеля обліку робочого часу

ТАБЕЛЬ ОБЛІКУ РОБОЧОГО ЧАСУ

№ п/п	Табельний номер	Стать (ч/ж)	ПІБ, посада	Відмітки про явки та неявки за числами місяця (годин)																Відпрацьовано за місяць						Всього неявок		з причин за місяць									Оклад, тарифна ставка, грн.
				01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	Х	днів	Годин							основна та додаткова відпустки	відпустки у зв'язку з навчанням, творчі, в обов'язковому порядку та інші	відпустки без збереження заробітної плати за згодою сторін	…	простої	прогули	страйки	тимчасова непрацездатність	інші	
																				всього	з них:															
																					надурочно	нічних	вечірніх	вихідних, святкових													
				16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31							години	Коди 8-10	Коди 11-15, 17,22	Коди 18	…	Коди 23	Коди 24	Коди 25	Коди 26-27	Коди 28-30	
																										дні	дні/год	дні/год	дні/год	…	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	дні/год.	
																			Х																	
																			Х																	
																			Х																	
																			Х																	
РАЗОМ:																																				

Відповідальна особа _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

"__"_____20__р.

Керівник структурного підрозділу _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

«__»_____20__р.

Працівник кадрової служби _____ (посада) _____ (підпис) _____ (ПІБ)

«__»_____20__р.

Для нарахування основної заробітної плати працівникам, яким встановлена відрядна оплата праці, необхідно, крім табеля обліку використання робочого часу, мати відомості про виробіток і розцінки за виконані роботи. Відомості про виробіток беруть з облікових листків праці і виконаних робіт (індивідуальних чи групових). Використовують типові форми облікових листків, нарядів на виконану відрядну роботу, реєстрів на здану на склад продукцію, вироби й інше. Для водіїв первинним документом для нарахування заробітної плати є подорожній лист, форму якого підприємство розроблює та затверджує самостійно із дотриманням усіх обов'язкових реквізитів. Серед інших документів, що підтверджують обсяг виробітку можуть бути такі: рапорти; змінні рапорти; доплатні листки; довідки-розрахунки; листки обліку простоїв; маршрутні листи в поєднанні з рапортами; журнали робіт; акти про брак тощо.

Заробітна плата виплачується у робочі дні не рідше ніж два рази на місяць. Перший раз у вигляді авансу (за перші 15 календарних днів), другий раз – у вигляді заробітної плати (друга половина місяця). **Кінцевий розрахунок із працівником повинен бути здійснений не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата**, а проміжок часу між виплатами повинен бути не більше шістнадцяти календарних днів. У разі якщо день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

Конкретні строки виплат заробітної плати встановлюються колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів – представниками, обраними й уповноваженими трудовим колективом).

Схема документообігу при нарахуванні і виплаті заробітної плати при застосуванні журнально-ордерної форми обліку наведена на рис. 9.5.

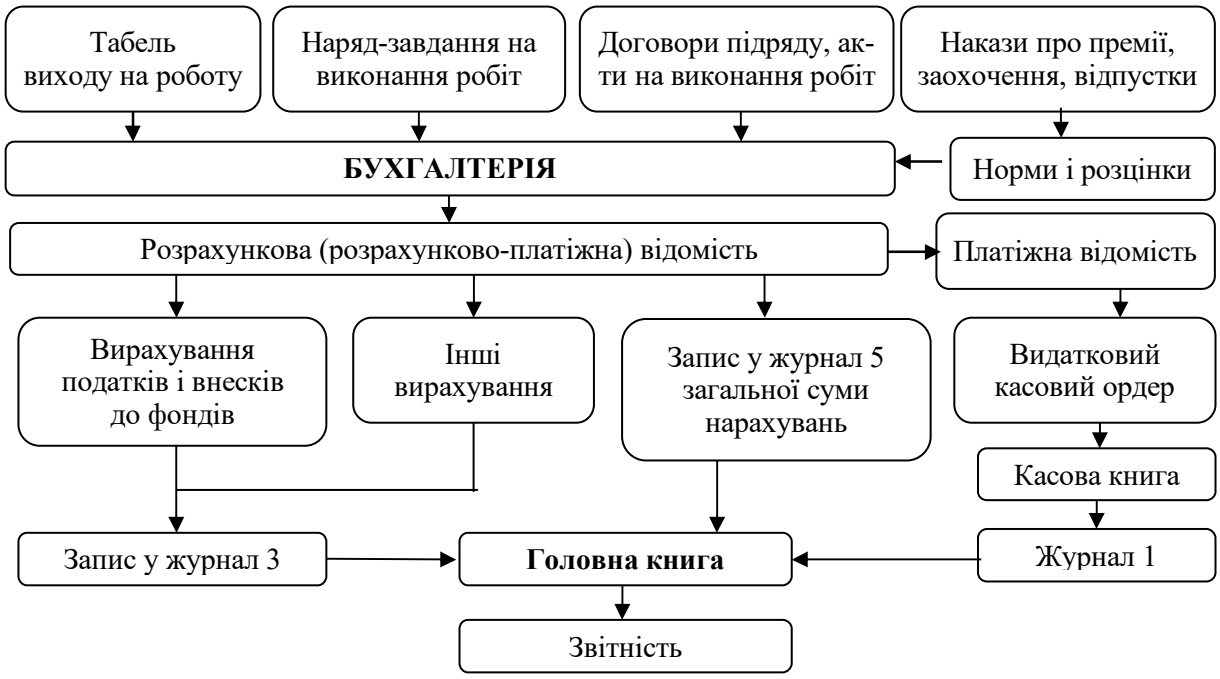


Рис. 9.5. Схема документообігу при нарахуванні та виплаті заробітної плати

Із заробітної плати утримуються податок на доходи фізичних осіб та військовий збір. Єдиний соціальний внесок на заробітну плату нараховується за рахунок роботодавця. Розміри нарахувань та відрахувань із заробітної плати наведені в табл. 9.6.

При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за формулою

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

де K — коефіцієнт;

C_n — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Таблиця 9.6

Розмір податків та обов'язкових платежів, які нараховуються і утримуються із заробітної плати станом на 2021 рік

Вид податку (платежу)	**Вид доходів**	**Ставка, %**
Нарахування на фонд оплати праці (сплачує підприємство)		
Єдиний соціальний внесок	Фонд оплати праці найманих працівників	22
	Винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами	22
	Допомога з ТВП (як перші п'ять днів за рахунок коштів підприємства, так і решта днів хвороби, допомога по вагітності та пологах за рахунок коштів ФСС)	22
	Заробітна плата і лікарняні для працюючих осіб з інвалідністю	8,41
	Для підприємств та організацій **всеукраїнських громадських організацій** осіб з інвалідністю, зокрема товариств УТОГ та УТОС, в яких кількість осіб з інвалідністю становить не менше як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менше як 25 % суми витрат на оплату праці	5,3
	Єдиний внесок для підприємств та організацій громадських організацій осіб з інвалідністю, в яких кількість осіб з інвалідністю становить не меншу як 50 % загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менше як 25 % суми витрат на оплату праці	5,5
Утримання із фонду оплати праці (сплачує працівник)		
Податок на доходи фізичних осіб	Фонд оплати праці найманих працівників, винагороди фізичним особам за цивільно-правовими договорами	18
Військовий збір	Фонд оплати праці найманих працівників	1,5

Мінімальна сума єдиного соціального внеску на одного працюючого встановлена в сумі, що дорівнює добутку мінімальної заробітної плати на відповідний місяць на ставку єдиного внеску. **Максимальна сума нарахування єдиного внеску** на одного працюючого дорівнює добутку п'ятнадцяти розмірів мінімальної заробітної плати на відповідний місяць на ставку єдиного внеску.

Згідно з п.1 ст. 169 Податкового кодексу України (ПКУ) платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподатковуваного доходу, отримуваного від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму податкової соціальної пільги (табл. 9.7).

Пільга з податку на доходи фізичних осіб надається у розмірі 50 % прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, і застосовується до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати.

Таблиця 9.7

Розмір податкової соціальної пільги за групами працівників

Категорія працівників	**Джерело ПКУ**	**Розмір податкової соціальної пільги, %**
1	2	3
Будь-який платник податку Працівник утримує двох чи більше дітей – у розрахунку на кожну дитину	пп. 2 п. 1 ст. 169	100
—одинока матір (батько), вдова (вдівець) або опікун, піклувальник - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; —утримує дитину з інвалідністю - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; —особа, віднесена законом до першої або другої категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; —учень, студент, аспірант, ординатор, ад'юнкт; —особа з інвалідністю I або II групи, у тому числі з дитинства; —особа, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; —учасник бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»	пп. 3 п. 1 ст. 169	150
—Герой України, Герой Радянського Союзу, Герой Соціалістичної Праці або повний кавалер ордена Слави чи ордена Трудової Слави, особа, нагородженою чотирма і більше медалями «За відвагу»;	пп. 4 п. 1 ст. 169	200

Закінчення табл. 9.7

1	2	3
— учасник бойових дій під час Другої світової війни або особа, яка у той час працювала в тилу, та особою з інвалідністю I і II групи, з числа учасників бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; — колишні в'язні концтаборів, гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни або особа, визнаною репресованою чи реабілітованою; — особа, яка була насильно вивезена з території колишнього СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з колишнім СРСР або була окупована фашистською Німеччиною та її союзниками; особа, яка перебувала на блокадній території колишнього Ленінграда (Санкт-Петербург, Російська Федерація) у період з 8 вересня 1941 року по 27 січня 1944 року.		

Для отримання податкової соціальної пільги платник податку має мати заробітну плату (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди) меншу ніж **розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.**

Сума з податку на доходи фізичних осіб визначається за формулою

$$ПДФО = (ЗП – ПСП) \cdot СП,$$

де *ЗП* — заробітна плата;
ПСП — податкова соціальна пільга;
СП — ставка податку.

Приклад. 9.1. Працівнику за січень 2021 року нараховані 7000,00 грн заробітної плати. Визначити суму заробітної плати до видачі та вирахувань з неї.

Вирішення прикладу 9.1. Утримуємо військовий збір $7000 \cdot 0{,}015 = 105$ грн. Для визначення суми податку на доходи фізичних осіб визначимо право працівника на податкову соціальну пільгу. Для цього порівняємо його заробітну плату із граничним розміром, який дає право на податкову соціальну пільгу. На 1 січня 2021 року прожитковий мінімум для працездатної особи становить 2270 грн. Множимо цю величину на 1,4 та округлюємо до найближчих 10 грн. Отримуємо 3180 грн. Отже цей працівник права на податкову соціальну пільгу не має, а тому сума ПДФО становитиме $7000 \cdot 0{,}18 = 1260$ грн. Сума до видачі: $7000 – 105 – 1260 = 5635$ грн.

Приклад. 9.2. Працівнику за січень 2021 року нараховані 6000 грн. Він є одиноким батьком, який виховує двох дітей. Визначити суму заробітної плати до видачі та вирахувань з неї.

Вирішення прикладу 9.2. Утримуємо військовий збір 6000 · 0,015 = 90 грн. Оскільки працівник виховує двох дітей, то гранична величина для отримання податкової соціальної пільги збільшується пропорційно кількості дітей, тобто складе 3180 · 2 = 6360 грн. Оскільки 6000 грн заробітної плати менше ніж 6360 грн, то працівник має право на соціальну податкову пільгу. Згідно з пп. 3 п 1 ст. 169 ПКУ розмір податкової соціальної пільги для цього працівника буде складати 150 % від розміру, який визначений пп. 1 п. 1 ст. 169 ПКУ і збільшена на кількість дітей. Тобто вона становитиме 2270 · 0,5 · 1,5 · 2 = 3405 грн. Сума податку на доходи фізичних осіб становитиме (6000,00 – 3405) · 0,18 = 467,10 грн. Сума до видачі дорівнюватиме 6000 – 90 – 467,10 = 5442,90 грн.

Підприємство може нараховувати працівнику доходи і у не грошовій формі. При нарахуванні доходів у будь-яких негрошових формах об'єкт оподаткування податком на доходи фізичних осіб визначається як вартість такого нарахування, визначена за звичайними цінами, помножена на коефіцієнт, який розраховується за такою формулою

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

де K — коефіцієнт;

C_n — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування визначається, зважаючи на звичайну ціну, що включає податок на додану вартість (якщо особа, яка здійснює таке нарахування, є його платником) та акцизного збору (якщо надається підакцизний товар).

9.5. Організація обліку виплат працівникам за невідпрацьований час

Крім оплати за відпрацьований час, обсяг виконаних робіт і виготовлену продукцію, заробітна плата може нараховуватись, відповідно до чинного законодавства, і за інших причин, що мають відношення до діяльності цього підприємства. Так, за час виконання державних та громадських обов'язків, передбачених законодавством, за працівником зберігається середній заробіток. Зберігається середній заробіток також під час відрядження працівникам, направленим для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій із відривом від виробництва, переїзду на нову роботу, на час медичного обстеження, донорам у день здачі крові та наступного дня, за час простою не з вини працівника. У цих випадках у розрахунок заробітної плати враховують усі види виплат, що входять у фонд заробітної плати.

При нарахуванні заробітної плати працівникам за невідпрацьований час слід враховувати вимоги постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати» від 08.02.1995 № 100, який поширюється на такі випадки:

—надання працівникам усіх видів відпусток, передбачених законодавством (крім відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами) або виплати їм компенсації за невикористані відпустки;

—виконання працівниками державних і громадських обов'язків у робочий час;

— переведення працівників на іншу легшу нижчеоплачувану роботу за станом здоров'я;

— переведення вагітних жінок і жінок, які мають дітей віком до трьох років, на іншу легшу роботу;

— надання жінкам додаткових перерв для годування дитини;

— виплати вихідної допомоги;

— службових відряджень (крім службових відряджень державних службовців);

— вимушеного прогулу та за час затримки виконання рішення суду;

— направлення працівників на обстеження до медичних закладів;

— звільнення працівників-донорів від роботи;

—залучення працівників до виконання військових обов'язків;

— тимчасового переведення працівника у разі виробничої потреби на іншу нижчеоплачувану роботу;

— інших випадках, коли згідно з чинним законодавством виплати провадяться виходячи із середньої заробітної плати.

Працівникам підприємства при звільненні у зв'язку із скороченням штатів, ліквідації підприємства чи реорганізації виплачується вихідна допомога у розмірі не менше за середньомісячній заробіток, а особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи 1-2 категорій — додатково 3 місячні заробітки. Ці виплати є компенсаційними. Розмір вихідної допомоги залежно від умов припинення трудового договору наведено в табл. 9.8.

Не входить у витрати виробництва й обліковується на субрахунку № 663 допомога з тимчасової втрати працездатності. **Порядок нарахування виплат**, які пов'язані з настанням **тимчасової втрати працездатност**і визначено Законом України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105 та Постановою Кабінету Міністрів України «Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» від 26.09.2001 № 1266.

Первинним документом, який підтверджує факт настання випадку тимчасової втрати працездатності є **лікарняний листок та** Протокол засідання комісії із соціального страхування.

Таблиця 9.8

Розмір вихідної допомоги залежно від умов припинення трудового договору

Мінімальний обов'язковий розмір вихідної допомоги при звільненні (ст. 44 КЗпП)	**Підстава припинення трудового договору**
Не менше одного середньомісячного заробітку	Відмова працівника від переведення на роботу в іншу місцевість разом з підприємством, установою, організацією, а також відмова від продовження роботи у зв'язку зі зміною істотних умов праці (п. 6 ст. 36 КЗпП)
	Зміни в організації виробництва і праці, в тому числі ліквідації, реорганізації, банкрутства або перепрофілювання підприємства, установи, організації, скорочення чисельності або штату працівників (п. 1 ст. 40 КЗпП)
	Виявленої невідповідності працівника займаній посаді або виконуваній роботі внаслідок недостатньої кваліфікації або стану здоров'я, які перешкоджають продовженню даної роботи, а так само в разі скасування допуску до державної таємниці, якщо виконання покладених на нього обов'язків вимагає доступу до державної таємниці (п. 2 ст. 40 КЗпП)
	Поновлення на роботі працівника, який раніше виконував цю роботу (п. 6 ст. 40 КЗпП)
У розмірі двох мінімальних заробітних плат	Призов або вступ працівника на військову службу, направлення на альтернативну (невійськову) службу (п. 3 ст. 36 КЗпП)
У розмірі, передбаченому колективним договором, але не менше тримісячного середнього заробітку	Розірвання трудового договору працівником (за власним бажанням) унаслідок порушення власником або уповноваженим ним органом законодавства про працю, колективного чи трудового договору (ст. 38, 39 КЗпП)
Не менше ніж шестимісячний середній заробіток	у разі припинення трудового договору з підстав зазначених у пункті 5 частини першої статті 41

Комісія із соціального страхування утворюється на кожному підприємстві з чисельністю працівників понад 15 із представників застрахованих осіб та роботодавця у рівній кількості. Якщо на підприємстві менше 15 працюючих, то на загальних зборах обирається уповноважений із соціального страхування. (Положення про комісію (уповноваженого) зі страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності затверджене постановою правління Фонду соціального страхування України від 19.07.2018 № 13).

Комісії підвідомчі наступні основні питання:

— призначення одноразової допомоги з тимчасової непрацездатності, по вагітності і пологах, поховання;

— контроль за правильністю нарахування та своєчасною виплатою матеріального забезпечення або прийняття рішення про відмову у його призначенні;

—призупинення виплати матеріального забезпечення (повністю або частково);

— здійснення контролю за правильністю обґрунтованістю видачі листків непрацездатності та інших документів, які є підставою для надання матеріального забезпечення та соціальних послуг;

— забезпечення оздоровчих заходів: виділення путівок на санаторно-курортне лікування та до санаторіїв-профілакторіїв застрахованим особам, членам їх сімей та студентам, до дитячих оздоровчих закладів, а також питання утримання санаторіїв-профілакторіїв, надання соціальних послуг у позашкільній роботі з дітьми.

Для розрахунку виплат щодо тимчасової втрати працездатності використовують середню заробітну плату за останні **12 календарних місяців** за місцем роботи, де стався страховий випадок, починаючи з місяця, що передує місяцю настання страхового випадку. Якщо працівник працював на підприємстві менше 12 місяців до настання страхового випадку, заробіток для нарахування допомоги розраховують за правилами, наведеними в табл. 9.9.

Таблиця 9.9

Визначення розрахункового періоду для обчислення виплат у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю, якщо працівник працював менше ніж 12 календарних місяців

Розрахунковий період	**Порядок обчислення заробітної плати**
Трудові відносини складають менше 12 місяців	Фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа)
Трудові відносини складають менше ніж календарний місяць	Фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку
Якщо у розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа з поважних причин не мала заробітку або страховий випадок настав у перший день роботи	Середня заробітна плата визначається виходячи з тарифної ставки (посадового окладу) або її частини, встановленої на день настання права на страхову виплату. Якщо тарифна ставка (посадовий оклад) не встановлюється, розрахунок проводиться виходячи з розміру мінімальної заробітної плати (або її частини), встановленого законом на день настання страхового випадку. Середня кількість днів буде становити 30,44
Якщо протягом дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування застрахована особа має страховий стаж менше шести місяців	Виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище за розмір мінімальної заробітної плати, встановлений законом у місяці настання страхового випадку.

Залежно від **страхового стажу** (періоду (строку), протягом якого особа підлягала соціальному страхуванню) допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності надається у таких розмірах:

— 50 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3 років;

— 60 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3 до 5 років;

— 70 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5 до 8 років;

— 100 % середньої заробітної плати (доходу) – застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років;

Страховий стаж обчислюється за даними, що містяться в реєстрі застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування.

В окремих випадках, незалежно від страхового стажу, допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності надається у розмірі 100 % середньої заробітної плати (доходу): застрахованим особам, віднесеним до 1-3 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни, постраждалим учасникам Революції Гідності та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань»; донорам, які мають право на пільгу, передбачену статтею 20 Закону України «Про безпеку та якість донорської крові та компонентів крові»; особам, реабілітованим відповідно до Закону України «Про реабілітацію жертв репресій комуністичного тоталітарного режиму 1917-1991 років», із числа тих, яких було піддано репресіям у формі (формах) позбавлення волі (ув'язнення) або обмеження волі чи примусового безпідставного поміщення здорової людини до психіатричного закладу за рішенням позасудового або іншого репресивного органу. Для призначення допомоги по тимчасовій непрацездатності в розмірі 100 % середньої заробітної плати (доходу) вище перелічені застраховані особи додають до лікарняного листка копії відповідних посвідчень або інші документи, які підтверджують право на пільгу.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) не може перевищувати максимальну величину бази нарахування єдиного внеску (**15 мінімальних заробітних плат) з розрахунку на один календарний день**, яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду на середньомісячну кількість календарних днів **(30, 44).**

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю не надається у таких випадках:

— у разі одержання застрахованою особою травм або її захворювання при вчиненні нею кримінального правопорушення;

— у разі навмисного заподіяння шкоди своєму здоров'ю з метою ухилення від роботи чи інших обов'язків або симуляції хвороби;

— за час перебування під арештом і за час проведення судово-медичної експертизи;

— за час примусового лікування, призначеного за постановою суду;

— у разі тимчасової непрацездатності у зв'язку із захворюванням або травмою, що сталися внаслідок алкогольного, наркотичного, токсичного сп'яніння або дій, пов'язаних із таким сп'янінням;

— за період перебування застрахованої особи у відпустці без збереження заробітної плати, творчій відпустці, додатковій відпустці у зв'язку з навчанням.

Із нарахованих сум допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності утримується податок на доходи фізичних осіб і військовий збір та на неї нараховується єдиний соціальний внесок.

Слід зазначити, що відповідно до НП(с)БО 26 виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Визнаються також зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді премії та інші заохочувальні виплати, якщо робота, виконана працівниками у цьому періоді, дає їм право на отримання таких виплат у майбутньому. Інші довгострокові виплати працівникам визнаються зобов'язанням через створення на дату балансу забезпечення в сумі теперішньої вартості цього зобов'язання на дату балансу за вирахуванням справедливої вартості на дату балансу активів програми, якими буде погашатися це зобов'язання.

9.6. Організація обліку відпусток

Законом України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР визначено наступні види відпусток:

— щорічні відпустки: основна відпустка; додаткова відпустка за роботу із шкідливими та важкими умовами праці; додаткова відпустка за особливий характер праці; інші додаткові відпустки, передбачені законодавством;

— додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;

— творча відпустка;

— відпустка для підготовки та участі в змаганнях;

— соціальні відпустки: відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами; відпустка для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; відпустка у зв'язку з усиновленням дитини; додаткова відпустка працівникам, які мають дітей або повнолітню дитину - особу з інвалідністю з дитинства підгрупи А I групи;

— відпустки без збереження заробітної плати.

Тривалість основної та додаткової відпусток для різних категорій працівників за відпрацьований робочий рік наведена в табл. 9.10.

Таблиця 9.10

Тривалість щорічної відпустки згідно з Законом України «Про відпустки»

№ з/п	Категорія працівника	Тривалість (к. дн.)
Щорічна основна		
1	Промислово-виробничому персоналу вугільної, сланцевої, металургійної, електроенергетичної промисловості, а також персоналу, зайнятому на відкритих гірничих роботах, роботах на поверхні шахт, розрізів, кар'єрів і рудників, будівельно-монтажних роботах у шахтному будівництві, на транспортуванні та збагаченні корисних копалин	24 Відпустка збільшується за кожні два відпрацьованих роки на 2 к. дн., але не може бути більше 28 к. дн.
	Невоєнізованим працівникам гірничорятувальних частин	
2	Працівникам, зайнятим: — на підземних гірничих роботах, у розрізах, кар'єрах, рудниках глибиною 150 м і нижче	28
	— у розрізах, кар'єрах і рудниках глибиною до 150 м (відпустка збільшується на 4 к. дн., якщо стаж роботи співробітника на цьому підприємстві 2 роки та більше)	24
3	Працівникам лісової промисловості та лісового господарства, державних заповідників, національних парків, що мають лісові площі, лісомисливських господарств, постійних лісозаготівельних і лісогосподарських підрозділів інших підприємств, лісництв	28 За Списком професій і посад
4	Воєнізованому особовому складу гірничорятувальних частин	30
5	Особам віком до 18 років	31
6	Інвалідам I і II груп	30
	Інвалідам III групи	26
7	Керівним працівникам навчальних закладів і установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним і науковим працівникам	До 56
8	Сезонним працівникам, тимчасовим працівникам	Пропорційно до відпрацьованого ним часу
Щорічна додаткова		
1	Особам, зайнятим на роботах із шкідливими і важкими умовами праці	До 35 за Списком виробництв, цехів, професій і посад
2	Працівники, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах та умовах підвищеного ризику для здоров'я	
3	Працівникам з ненормованим робочим днем (згідно із списками посад, робіт та професій, визначених колективним договором, угодою)	До 7

Загальна тривалість щорічних основної та додаткових відпусток не може перевищувати 59 календарних днів, а для працівників, зайнятих на підземних гірничих роботах – 69 календарних днів. **Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки** повної тривалості у перший рік роботи настає після закінчення **шести місяців** безперервної роботи на даному підприємстві.

Щорічні відпустки повної тривалості до настання шестимісячного терміну безперервної роботи у перший рік роботи на даному підприємстві за бажанням працівника надаються:

1) жінкам — перед відпусткою у зв'язку з вагітністю та пологами або після неї, а також жінкам, які мають двох і більше дітей віком до 15 років або дитину з інвалідністю;

2) особам з інвалідністю;

3) особам віком до вісімнадцяти років;

4) чоловікам, дружини яких перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами;

5) особам, звільненим після проходження строкової військової служби, військової служби за призовом під час мобілізації, на особливий період, військової служби за призовом осіб офіцерського складу або альтернативної (невійськової) служби, якщо після звільнення із служби вони були прийняті на роботу протягом трьох місяців, не враховуючи часу переїзду до місця проживання;

6) сумісникам — одночасно з відпусткою за основним місцем роботи;

7) працівникам, які успішно навчаються в навчальних закладах та бажають приєднати відпустку до часу складання іспитів, заліків, написання дипломних, курсових, лабораторних та інших робіт, передбачених навчальною програмою;

8) працівникам, які не використали за попереднім місцем роботи повністю або частково щорічну основну відпустку і не одержали за неї грошової компенсації;

9) працівникам, які мають путівку (курсівку) для санаторно-курортного (амбулаторно-курортного) лікування;

10) батькам – вихователям дитячих будинків сімейного типу;

11) в інших випадках, передбачених законодавством, колективним або трудовим договором.

Працівникам, діти яких у віці до 18 років вступають до навчальних закладів, розташованих в іншій місцевості, за їхнім бажанням надається щорічна відпустка або її частина (не менш як 12 календарних днів) для супроводження дитини до місця розташування навчального закладу та у зворотному напрямі. За наявності двох або більше дітей зазначеного віку така відпустка надається окремо для супроводження кожної дитини.

За другий та наступні роки роботи щорічні відпустки можуть бути надані працівникові в будь-який час відповідного робочого року.

Статтею 15 Закону України «Про відпустки» передбачені відпустки у зв'язку з навчанням. Так, студентам-вечірникам вузів III та IV рівнів акредитації першого та другого курсів надається відпустка тривалістю 20 календарних днів, третього і наступних курсів — 40 календарних днів на рік на період установчих занять, виконання лабораторних робіт, здачі заліків та іспитів, а заочникам, незалежно від рівня акредитації вузу, відповідно 30 та 40 календарних днів. Для здачі державних іспитів надається відпустка строком 30 ка-

лендарних днів, а на період підготовки та захисту дипломних робіт для вузів нижчого рівня – 2 місяці, вищого — 4 місяці. Постановою Кабінету Міністрів від 28.06.1997 № 634 окремим працівникам, які навчаються у вищих навчальних закладах з вечірньою та заочною формою навчання, де навчальний процес має свої особливості, відпустка із збереженням заробітної плати додатково подовжується на 20 днів (театральне мистецтво, кіно- і телемистецтво) чи на 10 днів (культура, музичне мистецтво). Цим категоріям студентів, а також філологам (мова та література) щорічно надається також додаткова відпустка на 10 календарних днів без збереження заробітної плати.

Відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами надається до пологів – 70 календарних днів, а після пологів – 56 календарних днів (70 календарних днів – у разі народження двох і більше дітей та у разі ускладнення пологів), починаючи з дня пологів. Тривалість відпустки у зв'язку з вагітністю та пологами обчислюється сумарно і становить 126 календарних днів (140 календарних днів – у разі народження двох і більше дітей та в разі ускладнення пологів). Вона надається повністю незалежно від кількості днів, фактично використаних до пологів. Оплата цієї відпустки здійснюється повністю за рахунок Фонду соціального страхування.

Сума відпускних розраховується як добуток середньої заробітної плати за календарний день за попередні 12 місяців (або менший строк у випадках передбачених законом) на кількість календарних днів відпустки.

Середньоденний заробіток визначають за формулою:

$$\bar{З}=\frac{З}{(Д-В)}, \qquad (9.4)$$

де $\bar{З}$ — середня заробітна плата;

З — загальна сума виплат працівнику за останні 12 місяців;

Д — кількість календарних днів у розрахунковому періоду (12 місяців);

В — кількість святкових та неробочих днів згідно законодавства;

Згідно з Листом Міністерства соціальної політики України «Щодо обчислення середньої заробітної плати для оплати часу відпусток» від 09.12.2011 № 1105/13/81-11 до **виплат, які враховуються при розрахунку середньої заробітної плати для оплати відпускних** належать:

— основна заробітна плата;

— доплати й надбавки (за надурочну роботу та роботу в нічний час; суміщення професій і посад; розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт робітниками з погодинною оплатою; високі досягнення в праці (високу професійну майстерність); умови праці; інтенсивність праці; керівництво бригадою, вислугу років та інші);

—виробничі премії;

—премії за економію конкретних видів палива, електроенергії і теплової енергії;

—винагорода за підсумками річної роботи та вислугу років тощо;

—індексація та виплати за час, протягом якого за працівником зберігається середній заробіток (за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо);

—допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

У випадках, коли працівник працював не повні 12 місяців, то розрахунковим періодом може бути:

— менше 12 місяців – виплати за фактичний час роботи працівника;

— 2 календарні місяці – виплати за 2 місяці;

— менше 2 місяців – виплати за фактично відпрацьований час.

Із сум відпускних утримується податок з доходів фізичних осіб, військовий збір та нараховується єдиний соціальний внесок.

Згідно з п. 7 НП(с)БО 26 «Виплати працівникам» виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Тому, всі підприємства (окрім, мікропідприємств та фізичних осіб-підприємців) зобов'язані створювати забезпечення виплат відпусток. У системі бухгалтерських рахунків для цього призначений рахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток».

Витрати забезпечення виплат відпусток можуть бути направлені виключно на такі виплати:

— оплату щорічних (основної та додаткових) відпусток;

— оплату додаткових відпусток працівникам, які мають дітей;

— компенсацію за невикористану відпустку;

— нарахування єдиного соціального внеску на суми цих відпускних та компенсації.

Згідно з п. 13 НП(с)БО 11 «Зобов'язання» «сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Тобто суму забезпечення розраховують за формулою:

$$ЗВ=ЗП_{факт}\cdot\frac{РВ_{план}}{ФОП_{план}}\cdot ЄСВ,$$

де ЗВ – сума місячного резерву на виплату відпусток, грн;

$ЗП_{факт}$ – фактична сума заробітної плати, грн;

$РВ_{план}$ – річна планова сума на оплату відпусток, грн;

$ФОП_{план}$ – річний фонд оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

СВ – ставка відсотка єдиного соціального внеску на відповідний період (якщо ставка 22 %, то у формулі застосовується коефіцієнт 1,22).

Сума нарахованого забезпечення виплат відпусток відноситься на рахунки відповідних витрат.

Схема документообігу та кореспонденції рахунків при наданні чергових відпусток за умови створення забезпечень виплати відпусток наведена на рис. 9.6.

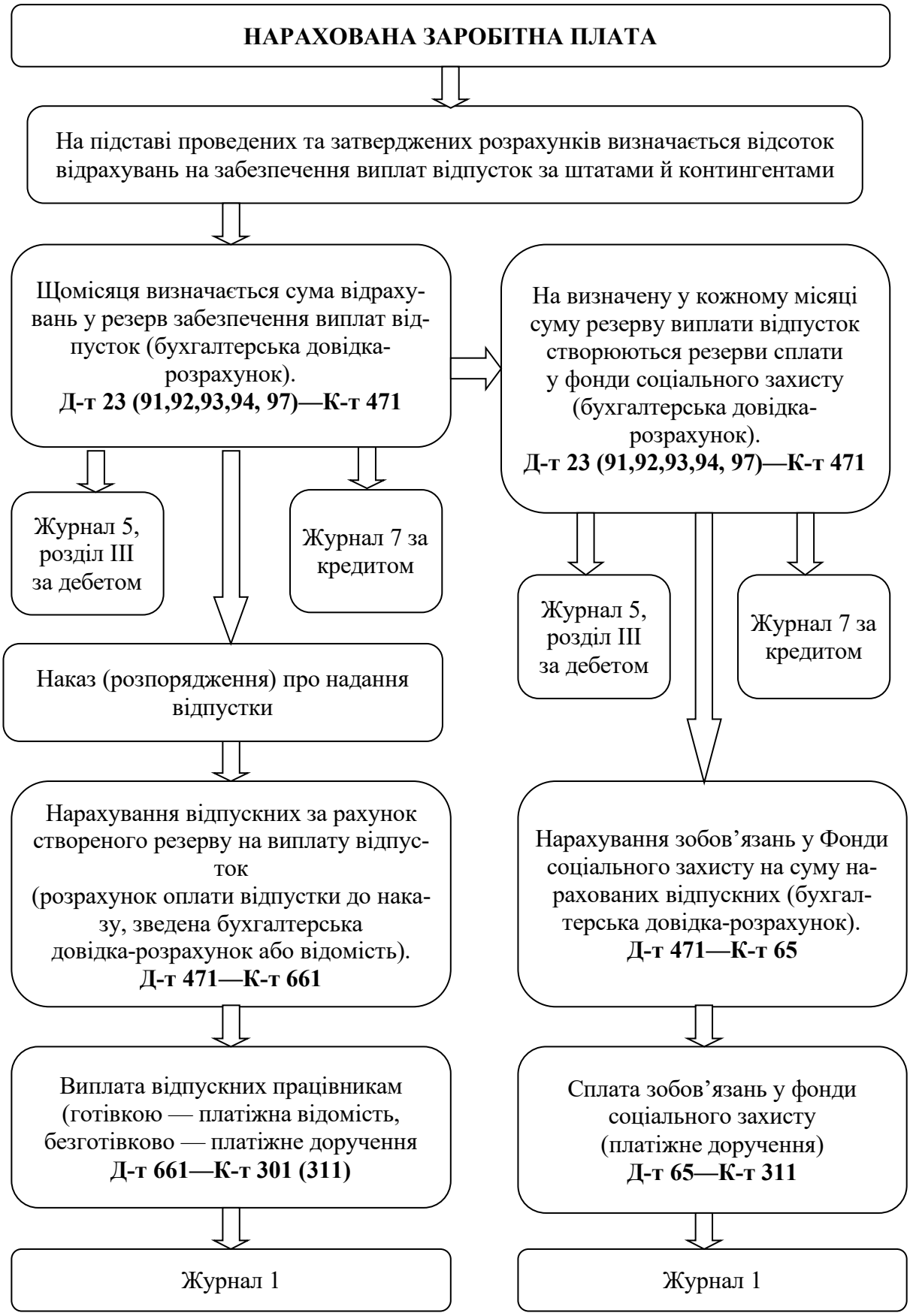


Рис. 9.6. Схема документообігу та кореспонденції рахунків при наданні чергових відпусток за умови створення забезпечень виплати відпусток

На початку року на кожному підприємстві складається графік надання чергових відпусток з урахуванням потреб безперебійного забезпечення виробництва та бажань працівників. Графік узгоджують з профспілковим комітетом чи іншою стороною, уповноваженою представляти колектив. Після узгодження графіка він затверджується наказом по підприємству.

На підставі затвердженого графіка надання відпусток кожен місяць видаються накази (розпорядження) про надання відпустки конкретним працівникам, які можуть бути як груповими, так і індивідуальними. На підставі наказу робиться розрахунок відпускних. З наказом та розрахунком відпускних обов'язково ознайомлюють працівника. Форма наказу (розпорядження) про надання відпустки наведена в додатку 2 до теми 9.

Відпускні працівник має отримати не пізніше ніж за три дні до початку відпустки.

9.7. Організація обліку розрахунків за дивідендами

Основним документом із розрахунків за дивідендами є Відомість обліку дивідендів. У відомості наводяться такі дані:

— найменування (підприємства чи прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) акціонера (засновника);

— № особового (поточного) рахунка;

— період, за який виплачуються дивіденди;

— категорія акцій;

— кількість акцій;

— дивіденд на акцію;

— сума дивідендів;

— податки з дивідендів;

— сума до виплати;

— відмітки про виплату.

Узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо) здійснюється на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками», який має субрахунки:

— 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

— 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками» відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

На субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують дивіденди, нараховані власникам простих та привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами, джерел.

На субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» підприємства ведуть облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства.

Загальна схема документообігу розрахунків за дивідендами наведена на рис. 9.7.

Рис. 9.7. Документообіг, пов'язаний із нарахуванням та виплатою дивідендів

9.8. Контроль за правильністю нарахування заробітної плати

При здійсненні контролю за правильністю нарахування заробітної плати слід враховувати вимоги Конституції України, Кодексу законів про працю України, Закону України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, Закону України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.1993 № 3356-XII та інші законодавчі акти України.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» контроль за додержанням законодавства про оплату праці на підприємствах України державний контроль здійснюють:

— центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику з питань нагляду та контролю за додержанням законодавства про працю (Міністерство праці і соціальної політики, у складі якого утворено Державний департамент по нагляду за додержанням законодавства про працю);

— податкові органи.

Зазначені державні органи мають право одержувати від суб'єктів господарювання та найманих ними осіб інформацію, документи і матеріали та відвідувати місця здійснення господарської діяльності під час виконання трудової функції такими найманими особами. Податкові органи мають право на проведення перевірки без попереднього попередження платника у випадках, передбачених законодавством.

Громадський контроль за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють професійні спілки та їх об'єднання, які представляють інтереси найманих працівників.

Вищий нагляд за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють Генеральний прокурор України і підпорядковані йому прокурори. Приховування від зазначених органів будь-якої інформації з питань оплати праці не допускається.

При проведенні контролю за правильністю нарахування заробітної плати насамперед звертають увагу на:

— офіційне оформлення прийняття на роботу найманих працівників;

— виплату мінімальної заробітної плати;

— складові фонду оплати праці та правильність їх розрахунку;

— дотримання законодавства при оплаті праці за простої та у разі виявлення браку;

— забезпечення прав працівників на гарантії та компенсації;

— правомірність виплати заробітної плати натурою;

— дотримання норм робочого часу на підприємстві;

— правильність розрахунків при суміщенні професій, виконанні обов'язків тимчасово відсутніх працівників та за роботу за сумісництвом;

— правильність індексації заробітної плати.

Враховуючи те, що основою організації оплати праці є тарифна система, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики, при здійсненні контролю за правильністю нарахування заробітної плати на підприємстві перевіряється правильність застосування тарифної системи.

Одним з основних документів при організації оплати праці на підприємстві є **колективний договір.** Відповідно до ст. 1 Закону України «Про колективні договори і угоди» колективний договір (угода) укладається на основі чинного законодавства, прийнятих сторонами зобов'язань з метою регулювання виробничих, трудових і соціально-економічних відносин і узгодження інтересів працівників, власників та уповноважених ними органів.

У колективному договорі зокрема визначають:

— форми і системи оплати праці;

— норми праці;

— розцінки;

— тарифні сітки;

— схеми посадових окладів;

— умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат.

У колективному договорі мають передбачатись умови для працівників не гірші, ніж визначені генеральною або галузевою чи регіональною угодою. Норми нижчі від зазначених угод, але не нижчі від державних норм і гарантій в оплаті праці, можуть застосовуватися лише тимчасово, на період подолання фінансових труднощів підприємства, терміном не більш як на шість місяців.

Виконання будь-якої роботи працівниками підприємств (установ, організацій тощо) регламентується **нормами праці, які включають** норми виробітку, часу, обслуговування, чисельності (ст. 85 КЗпП). Норми праці встановлюються з урахуванням досягнутого рівня техніки, технології, організації виробництва і праці й переглядаються у разі їх зміни. Запровадження, заміна й перегляд норм праці провадяться лише за погодженням з первинною профспілковою організацією або іншим органом, що представляє інтереси колективу. При застосуванні колективних форм організації та оплати праці можуть застосовуватися укрупнені й комплексні норми. **Застосування окремими працівниками чи колективами більш прогресивних способів і прийомів праці чи вдосконалення своїми силами робочих місць не може бути підставою для перегляду норм.**

Необхідно також враховувати, що залежно від об'єкта перевірки існують певні особливості в застосуванні різноманітних доплат. Отже, потрібно перевірити і наявність права на надбавки та правильність їх застосування.

У разі потреби на підприємстві працівники виконують роботи різної кваліфікації. У таких випадках робота оплачується (ст. 104 КЗпП):

— при виконанні робіт різної кваліфікації праця робітників, що працюють погодинно, а також службовців оплачується за роботою вищої кваліфікації;

— праця робітників-відрядників оплачується за розцінками, встановленими для роботи, яка виконується. В тих галузях народного господарства, де за характером виробництва робітникам-відрядникам доручається виконання робіт, тарифікованих нижче присвоєних їм розрядів, робітникам, які виконують такі роботи, виплачується міжрозрядна різниця. Виплата міжрозрядної різниці та умови такої виплати встановлюються колективними договорами.

Державною соціальною гарантією, обов'язковою на всій території України для підприємств усіх форм власності й господарювання, є мінімальна заробітна плата. Відповідно до ст. 3 Закону України «Про оплату праці» мінімальною заробітною платою є законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, погодинну норму праці (обсяг робіт).

Відповідно до норм КЗпП працівники підприємств (установ, організацій) мають певні **гарантії та компенсації**, зокрема: у разі обрання на виборну посаду; виконання державних або громадських обов'язків; при переїзді на роботу в іншу місцевість; при службових відрядженнях; у разі підвищення кваліфікації; проходження медичного обстеження; набуття статусу доно-

ра; отримання компенсації за зношення власних інструментів, набуття статусу автора-винахідника, автора корисних моделей, промислових зразків та раціоналізаторських пропозицій. У цих випадках перевіряють правильність нарахування заробітної плати та збереження посади.

Статтею 23 Закону України «Про оплату праці» визначено, що заробітна плата працівників підприємств на території України виплачується у грошових знаках, що мають законний обіг на території України. Виплата заробітної плати у формі боргових зобов'язань і розписок або у будь-якій іншій формі заборонена. Як виняток, колективним договором може бути передбачено **часткову виплату заробітної плати натурою (за цінами не вище собівартості) у розмірі, що не перевищує 30 % нарахованої за місяць,** у тих галузях або за тими професіями, де така виплата еквівалентна за вартістю оплаті праці у грошовому виразі, є звичайною або бажаною для працівників, крім товарів, перелік яких встановлено постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 № 244.

Згідно з чинним законодавством кожний працівник має право на відпочинок. Відповідно до глави 5 КЗпП до часу відпочинку відносять:

— перерву для відпочинку і харчування;

— вихідні дні;

— вихідні дні на підприємствах, в установах, організаціях, пов'язаних з обслуговуванням населення;

— вихідні дні на безперервно діючих підприємствах, в установах, організаціях;

— святкові й неробочі дні;

— щорічну відпустку;

— творчу відпустку.

Таким чином, при проведенні контролю має здійснюватися перевірка дотримання порядку надання працівникам часу відпочинку, вихідних днів та відпусток. При перевірці слід враховувати, що у разі, роботи у вихідні і святкові дні з різних причин, за згодою сторін вона може компенсуватися або наданням іншого дня відпочинку, або в грошовій формі за фактично відпрацьовані години в подвійному розмірі.

При здійсненні **контролю за дотриманням норм робочого часу** на підприємстві враховують вимоги глави VI «Робочий час» КЗпП та інших актів законодавства України, які регламентують тривалість робочого часу для різних категорій працівників. Зокрема звертають увагу на норму тривалості робочого часу, скорочену тривалість робочого часу, тривалість щоденної роботи, роботи напередодні святкових, неробочих і вихідних днів, роботи в нічний час, а також обмеження надурочних робіт, граничні норми застосування надурочних робіт тощо.

Працівники на своєму підприємстві (в установі організації) поряд з основною роботою можуть виконувати додаткову роботу за іншою професією (посадою) або обов'язки тимчасово відсутнього працівника без звільнення від своєї основної роботи. За таку роботу має здійснюватися доплата за суміщення професій (посад) чи виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника.

При роботі за сумісництвом (ст. 102[1] КЗпП) заробітна плата нараховується за фактично виконану роботу. Сумісники мають право на відпустку за роботу за сумісництвом, яка має надаватися одночасно з відпусткою за основним місцем роботи. Умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств (установ, організацій) визначено постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993 № 245. Для прийняття на роботу за сумісництвом на іншому підприємстві згода власника за місцем основної роботи не потрібна.

При здійсненні контролю роботи за сумісництвом перевіряють:

— чи є виконувана робота роботою за сумісництвом;

— чи додержують сторони умов роботи за сумісництвом;

— чи дотримується порядок оплати праці за сумісництвом;

— надання відпустки суміснику та звільнення його з роботи;

— чи не порушує підприємство встановлені обмеження на сумісництво.

Постановою Кабінету Міністрів України від 17.07.2003 № 1078 затверджений Порядок проведення індексації грошових доходів населення, вимоги якого слід враховувати при контролі правильності проведення індексації грошових доходів населення. Згідно з Порядком, індексація грошових доходів населення здійснюється з першого числа місяця, наступного за місяцем офіційного опублікування індексу споживчих цін, якщо величина індексу споживчих цін перевищує поріг індексації, який становить 103 %. Індекс споживчих цін визначається Держкомстатом і публікується в періодичних виданнях не пізніше 10 числа місяця, наступного за звітним. При перевірці дотримання Порядку проведення індексації грошових доходів звертають увагу на:

— правильність застосування індексу споживчих цін;

— грошові доходи громадян, які підлягають індексації;

— джерела покриття проіндексованих сум;

— відповідальність власника за правильність індексації грошових доходів та своєчасність їх виплати.

При здійсненні контролю за нарахуванням заробітної плати обов'язковим об'єктом перевірки на підприємстві є також правильність заповнення первинних документів та відображення операцій з нарахування заробітної плати в бухгалтерському обліку. Зокрема, за договорами цивільно-правового характеру заробітну плату видають за окремими платіжними відомостями або видатковими касовими ордерами.

9.9. Відповідальність за несвоєчасність розрахунків за заробітною платою

Відповідно до ст. 36 Закону України «Про оплату праці» за порушення законодавства про оплату праці винні особи притягаються до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної та кримінальної відповідальності згідно із законодавством.

Статтею 41 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачено, що порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю –

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форм власності та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності **від тридцяти до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.**

Повторне протягом року вчинення порушення, передбаченого частиною першою цієї статті, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, або ті самі діяння, вчинені щодо неповнолітнього, вагітної жінки, одинокого батька, матері або особи, яка їх замінює і виховує дитину віком до 14 років або дитину з інвалідністю, –

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності та громадян - суб'єктів підприємницької діяльності **від ста до трьохсот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.**

Фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудового договору (контракту), допуск до роботи іноземця або особи без громадянства та осіб, стосовно яких прийнято рішення про оформлення документів для вирішення питання щодо надання статусу біженця, на умовах трудового договору (контракту) без дозволу на застосування праці іноземця або особи без громадянства –

тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, фізичних осіб - підприємців, які використовують найману працю, **від п'ятисот до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.**

Повторне протягом року вчинення порушення, передбаченого частиною третьою цієї статті, за яке особу вже було піддано адміністративному стягненню, –

тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій незалежно від форми власності, фізичних осіб - підприємців, які використовують найману працю, **від однієї тисячі до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.**

Згідно з Кримінальним Кодексом України (ст. 175) безпідставна невиплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої установленої законом виплати громадянам більше ніж за один місяць, вчинена умисно керівником підприємства, установи або організації незалежно від форми власності, –

карається штрафом від п'ятисот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Те саме діяння, якщо воно було вчинене внаслідок нецільового використання коштів, призначених для виплати заробітної плати, стипендії, пенсії та інших встановлених законом виплат, –

карається штрафом від тисячі до півтори тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або обмеженням волі на строк до трьох років, або позбавленням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Особа звільняється від кримінальної відповідальності, якщо до притягнення до кримінальної відповідальності нею здійснено виплату заробітної плати, стипендії, пенсії чи іншої встановленої законом виплати громадянам.

9.10. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Розкрийте структуру заробітної плати та охарактеризуйте її складові.
2. Назвіть та охарактеризуйте форми та системи оплати праці, які застосовують в Україні.
3. Охарактеризуйте сутність тарифної системи оплати праці.
4. Перерахуйте та опишіть зміст первинних документів, пов'язаних з оплатою праці.
5. Опишіть алгоритм заповнення табеля обліку робочого часу.
6. Перелічіть виплати, до яких застосовується середня заробітна плата.
7. Перерахуйте основні нормативні документи, що регулюють питання оплати праці та коротко їх опишіть.
8. Які види відпусток, можуть надаватись працівникам підприємства?
9. Назвіть випадки, коли відпустка повної тривалості може надаватись до закінчення шестимісячного терміну безперервної роботи на підприємстві.
10. Опишіть порядок розрахунку сум відпускних.
11. Розкрийте порядок розрахунку забезпечень виплати відпусток.
12. Опишіть порядок розрахунку виплат у зв'язку із тимчасовою втратою працездатності.
13. Перелічіть рахунки бухгалтерського обліку, на яких обліковують розрахунки з оплати праці та опишіть їх призначення.
14. Назвіть виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню.
15. Розкрийте порядок оподаткування доходів працівників у вигляді заробітної плати податком на доходи фізичних осіб.
16. Опишіть порядок оплати праці в нічний та понаднормовий час.
17. Як оплачується праця у вихідні, святкові та неробочі дні?
18. У якому розмірі і ким рекомендована максимальна ставка керівника підприємства?
19. Розкрийте сутність договірного регулювання оплати праці та його рівні.
20. Що таке норми праці та який порядок їх встановлення?
21. Розкрийте сутність відрядної системи оплати праці та її видів.
22. Назвіть межі встановлені законодавством щодо понаднормових робіт.
23. Охарактеризуйте порядок нарахування ЄСВ на виплати працівникам.
24. Перерахуйте всі святкові та неробочі дні, які не враховуються при розрахунку середньоденної заробітної плати.

25. У яких розмірах, залежно від умов припинення трудового договору, виплачується вихідна допомога?

26. Перерахуйте можливі виплати по закінченні трудової діяльності.

27. Яка тривалість відпусток для різних категорій працівників встановлена законодавством?

28. Розкрийте порядок організації обліку розрахунків за дивідендами.

29. Розкрийте порядок контролю за розрахунками за заробітною платою.

30. Яка існує відповідальність за несвоєчасну виплату заробітної плати?

9.11. Тести

1. Форми та системи оплати праці встановлюються:

а) самостійно підприємством;

б) згідно з рекомендаціями Міністерства праці та соціальної політики України;

в) згідно рекомендацій Кабінету міністрів України.

2. Форма оплати праці працівника при, якій винагорода розраховується за відрядними розцінками за одиницю виробітку незалежно від рівня виконаних норм виробки:

а) пряма відрядна;

б) відрядно-преміальна;

в) відрядно-прогресивна.

3. Основною системою оплати праці є:

а) відрядна;

б) почасова;

в) тарифна.

4. Елемент тарифної сітки, який визначає годинний (денний або місячний) розмір оплати праці працівника залежно від складності виконуваних робіт або його кваліфікації називається:

а) тарифний розряд;

б) тарифна ставка;

в) схема посадових окладів.

5. Тарифні сітки розроблені Мінпраці України для підприємств недержавної форми власності є:

а) є обов’язковими до застосування;

б) не обов’язковими до застосування;

в) рекомендованими.

6. Розмір заробітної плати працівника за повністю виконану роботу не може бути нижчим за:

а) оклад;

б) мінімальну заробітну плату;

в) середній рівень заробітної плати по галузі.

7. Форми і системи оплати праці, тарифні сітки, надбавки та доплати, премії встановлюються підприємством:

а) наказом керівника підприємства;

б) наказом про облікову політику;

в) колективним договором.

8. Заробітна плата складається:

а) основна та додаткова заробітна плата;

б) основна, додаткова заробітна плата, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати;

в) основна, додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, а також премії.

9. Витрати на відрядження у вигляді нарахованих добових належать до:

а) основної заробітної плати;

б) додаткової заробітної плати;

в) доходів працівника.

10. Первинним документом для нарахування заробітної плати за погодинною формою оплати праці є:

а) наказ про прийняття на роботу;

б) табель обліку використання робочого часу

в) розрахунково-платіжна відомість.

11. Право на податкову соціальну пільгу працівник отримує, якщо його заробітна плата:

а) менша, ніж розмір місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень;

б) менша, ніж середня заробітна плата по галузі;

в) менша, ніж мінімальна заробітна плата.

12. Чи може заробітна плата видаватися у натуральному вигляді?

а) так;

б) ні;

в) так, але не більше ніж 30 %.

13. Нарахування працівнику лікарняних відображається на субрахунку:

а) 661;

б) 662;

в) 663.

14. Розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності для загальної категорії працівників залежить:

а) від трудового стажу;

б) від страхового стажу;

в) не залежить ні від трудового, ні від страхового стажу.

15. Право працівника на щорічні основну та додаткові відпустки повної тривалості в перший рік роботи настає:

а) одразу при прийнятті на роботу;

б) після закінчення 6 місяців безперервної роботи на підприємстві;

в**)** після закінчення 12 місяців безперервної роботи на підприємстві.

16. Нараховувати забезпечення на виплату відпусток підприємства:

а) зобов'язані;

б) не зобов'язані ;

в) зобов'язані в окремих випадках.

17. Витрати на забезпечення виплат відпусток можуть направлятися:

а) на розвиток підприємства;

б) на освоєння нових ринків збуту;

в) на оплату щорічної відпустки.

18. Сума нарахованих дивідендів відображається:

а) у відомості до журналу 7;

б) у журналі 1;

в) у журналі 3.

19. Вищий нагляд за додержанням законодавства про оплату праці здійснюють:

а) Державний Департаментом по нагляду за додержанням законодавства про працю;

б) Генеральний прокурор України і підпорядковані йому прокурори на місцях;

в) профспілки.

20. Згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення порушення встановлених термінів виплати пенсій, стипендій, заробітної плати, виплата її не в повному обсязі, а також інші порушення вимог законодавства про працю тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб:

а) від 15 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

б) від 30 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

в) від 150 до 200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

21. Понаднормові години роботи для кожного працівника не повинні перевищувати за тиждень:

а) 2 години за день;

б) 4 години протягом двох днів підряд;

в) 2 години за робочий тиждень.

22. Понаднормові години роботи для кожного працівника за рік не повинні перевищувати:

а) 120 годин;

б) 240 годин;

в) 360 годин.

23. Комісії із соціального страхування, утворюється на підприємстві з чисельністю працівників:

а) понад 8;

б) понад 15;

в) понад 50.

24. При перевищенні порогу індексації індексується:

а) вся заробітна плата;

б) заробітна плата в межах мінімальної заробітної плати;

в) заробітна плата в межах прожиткового мінімуму.

25. Єдиний соціальний внесок нараховується на заробітну плату працівника:

а) на всю заробітну плату;

б) на заробітну плату в межах 10 мінімальних заробітних плат на дату нарахування;

в) на заробітну плату в межах 15 мінімальних заробітних плат на дату нарахування;

г) на заробітну плату в межах 15 прожиткових мінімумів на дату нарахування.

Додаток 1 до теми 9
Терміни сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та єдиного соціального внеску

Назва виплати	**Терміни сплати**		
	Податок на доходи фізичних осіб	Військовий збір	Єдиний соціальний внесок
		утримання	Нарахування
Розмір ставки	18 %	1,5 %	22 %
Аванс та заробітна плата виплачується коштами, отриманими із банківського рахунку	Одночасно з отриманням грошей у банку	Одночасно з отриманням грошей у банку	У день виплати заробітної плати, на яку нарахований ЄСВ
Аванс та заробітна плата виплачується коштами, які перераховані в безготівковій формі на рахунок працівника	Одночасно з отриманням грошей у банку	Одночасно з отриманням грошей у банку	У день виплати заробітної плати, на яку нарахований ЄСВ
Аванс та заробітна плата виплачується із виручки підприємства	Протягом 3 банківських днів з дня, що настає за днем виплати	Протягом 3 банківських днів з дня, що настає за днем виплати	У день виплати заробітної плати, на яку нарахований ЄСВ
Аванс та заробітна плата виплачується в натуральній формі	Протягом 3 банківських днів з дня, що настає за днем виплати	Протягом 3 банківських днів з дня, що настає за днем виплати	У день виплати заробітної плати, на яку нарахований ЄСВ
Заробітна плата нарахована, але не виплачена вчасно	Не пізніше 30 календарних днів, що настають за місяцем нарахування доходу	Не пізніше 30 календарних днів, що настають за місяцем нарахування доходу	Не пізніше 20-го (для гірничих підприємств — не пізніше 28-го) числа наступного місяця

Додаток 2 до теми 9
Форма наказу (розпорядження) про надання відпустки

ТОВ «Варна»
найменування підприємства (установи, організації)

Типова форма № П-3
Затверджено
Наказ Держкомстату України
05.12.2008 № 489

Код ЄДРПОУ	*12345678*
Дата складання	*29.03.21*

НАКАЗ № 245-в
(розпорядження)
про надання відпустки

Табельний номер
1515

КВІТКА Соломія Олександрівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

бухгалтерія
назва структурного підрозділу

бухгалтер
назва професії (посади)

щорічна основна
вид відпустки (щорічна основна, додаткова, навчальна, без збереження заробітної плати та ін.)

За період роботи з «*29*» *лютого* 2020 року по «*28*» *лютого* 2021 року
Період відпустки з «*01*» *квітня* 2021 року по «*24*» *квітня* 2021 року
на *2 4* календарних дні (в)

☐ Надання матеріальної допомоги на оздоровлення (у разі необхідності відмітити **х**)

Підстава: заява Квітки С. О. від 17.03.2021 р.

Керівник підприємства (установи, організації) _____*Іванов*_____ підпис — *Іванов І. І.* ПІБ
З наказом (розпорядженням) ознайомлений _____*Квітка*_____ підпис працівника — «*29*» *березня* 2021 року

Тема 10.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ

10.1. Нормативна база з обліку витрат

Основною нормативною та методичною базою, яка регламентує організацію обліку витрат і визначення собівартості продукції, є:

— Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV;

— НП(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318;

— НП(с)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246;

— НП(с)БО 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 № 415;

— Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2010 № 1300;

— Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 № 132;

— Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 № 145;

— Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Міністерства регіонального будівництва, архітектури та житлової політики України від 31.12.2010 № 573;

— Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 № 65;

— Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373.

Крім перелічених, затверджено й ряд інших методичних рекомендацій з обліку витрат галузевого характеру, зокрема для кіноіндустрії, виробництва поліграфічної продукції, лісового господарства, проектно-вишукувальних робіт, собівартості послуг міського електротранспорту тощо.

10.2. Поняття витрат та їх класифікація

Діяльність підприємства є сукупністю процесів і господарських операцій, в результаті реалізації яких виникають певні витрати. Згідно з НП(с)БО 1 **витрати** – це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає НП(с)БО 16 «Витрати». За цим стандартом:

— витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

— витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

— витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

— витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

— якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

— платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

— попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

— погашення одержаних позик;

— інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не призводять до зменшення власного капіталу;

— витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

— балансова вартість валюти.

Витрати підприємства поділяють на:

— витрати операційної діяльності;

— витрати інвестиційної діяльності;

— витрати фінансової діяльності;

— інші витрати звичайної діяльності.

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

У бухгалтерському обліку витрати обліковують за елементами витрат і статтями калькуляції.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. В національних стандартах обліку витрат операційної діяльності виділяється п'ять елементів витрат, а саме:

— матеріальні витрати;

— витрати на оплату праці;

— відрахування на соціальні заходи;

— амортизація;

— інші операційні витрати.

Собівартість – це грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції (робіт, послуг). Собівартість включає в себе витрати підприємства на оплату праці, на відшкодування знарядь праці, що споживаються в процесі виробництва, вартість сировини, матеріалів, послуг, наданих іншими підприємствами, витрати по реалізації продукції та обслуговування виробництва. Тобто собівартість – частина витрат (не завжди лише виробничих), необхідна для оцінки вартості певного об'єкта калькулювання.

Стаття калькуляції – це певний вид витрат, що формують собівартість. Склад статей калькуляції обирається підприємством самостійно. Рекомендовані статті калькуляції наведені в галузевих методичних рекомендаціях із планування та формування собівартості продукції, зокрема:

— сировина та матеріали;

— покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру, надані сторонніми підприємствами та організаціями;

— паливо та енергія на технологічні цілі;

— транспортно-заготівельні витрати (у разі виокремлення в робочому плані рахунків рахунку для обліку цих витрат);

— зворотні відходи (вираховуються із собівартості);

— основна заробітна плата виробничих робітників;

— додаткова заробітна плата виробничих робітників;

— відрахування на соціальне страхування;

— витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

— загальновиробничі витрати;

— втрати від технічно неминучого браку;

— супутня продукція (вираховується із собівартості);

— інші виробничі витрати.

До наведеного вище переліку статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі, питомої ваги окремих видів витрат. Кілька статей можуть бути об'єднані в одну або з однієї статті можуть бути виділені кілька. На основі визначених підприємством статей витрат складаються форми калькуляційних розрахунків, кошторисів та внутрішньої звітності.

Основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація витрат, яка формується з урахуванням певних цілей. Як правило, вона здійснюється з метою визначення собівартості продукції та встановлення цін на її окремі види. Основна класифікація здійснюється за видами витрат, за економічними елементами, за статтями калькуляції. Але на підприємстві можуть бути визначені й інші критерії класифікації витрат, що пов'язано із сукупністю техніко-економічних, маркетингових, фінансових та інших особливостей підприємства, які прямо або опосередковано впливають на формування собівартості. Ознаки (критерії), за якими найчастіше класифікують витрати, та цілі такої класифікації наведені в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Класифікація витрат за окремими ознаками

Ознаки	Витрати	Цілі
За економічним змістом	Засобів праці	Планування витрат
	Предметів праці	
	Трудових ресурсів	
За кругообігом капіталу	Постачальницько-заготівельні	Планування, облік і розподілення витрат
	Виробничі	
	Збутові	
Щодо технологічного процесу	Основні	Облік, розподілення витрат, формування ціни
	Накладні	
За центрами відповідальності (місцями виникнення витрат)	Виробництва	Підготовка управлінських рішень
	Цехи	
	Дільниці, служби	
	Технологічні переділи	
За способом віднесення на собівартість	Прямі	Облік, розподілення витрат, формування ціни
	Непрямі	
За видами витрат	За економічними елементами	Облік витрат, формування ціни, складання звітності, економічний аналіз
	За статтями калькуляції	
За єдністю складу (однорідністю витрат)	Одноелементні (прості)	Планування, формування ціни, складання звітності, економічний аналіз
	Комплексні	
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні	Планування, формування ціни, складання звітності, економічний аналіз
	Постійні	
За періодами визнання	Поточні	Визначення і аналіз фінансових результатів
	Майбутніх періодів	
	Минулих періодів	

Загальна схема формування витрат підприємства та їх списання наведена на рис. 10.1, а склад операційних витрат за елементами – на рис. 10.2.

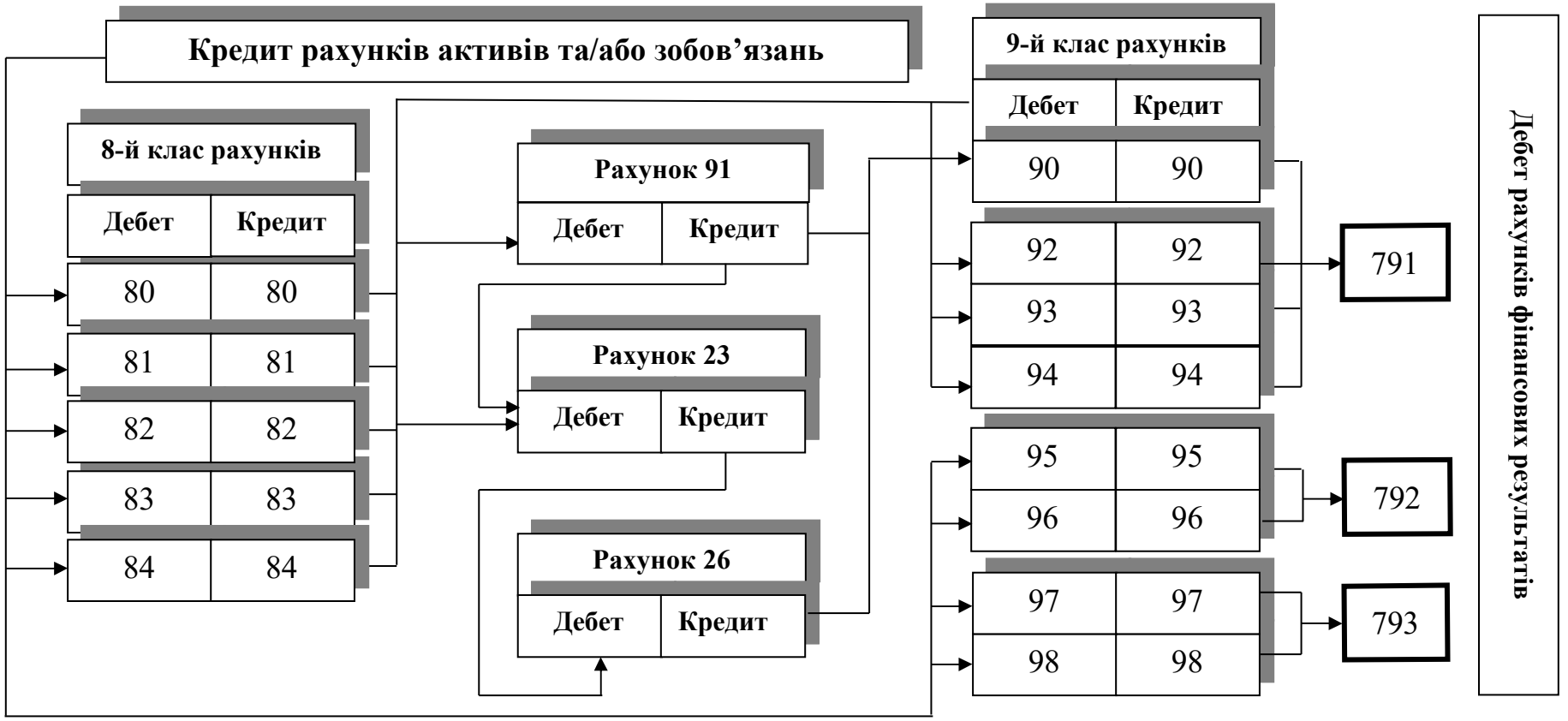


Рис. 10.1. Загальна схема формування та списання витрат діяльності

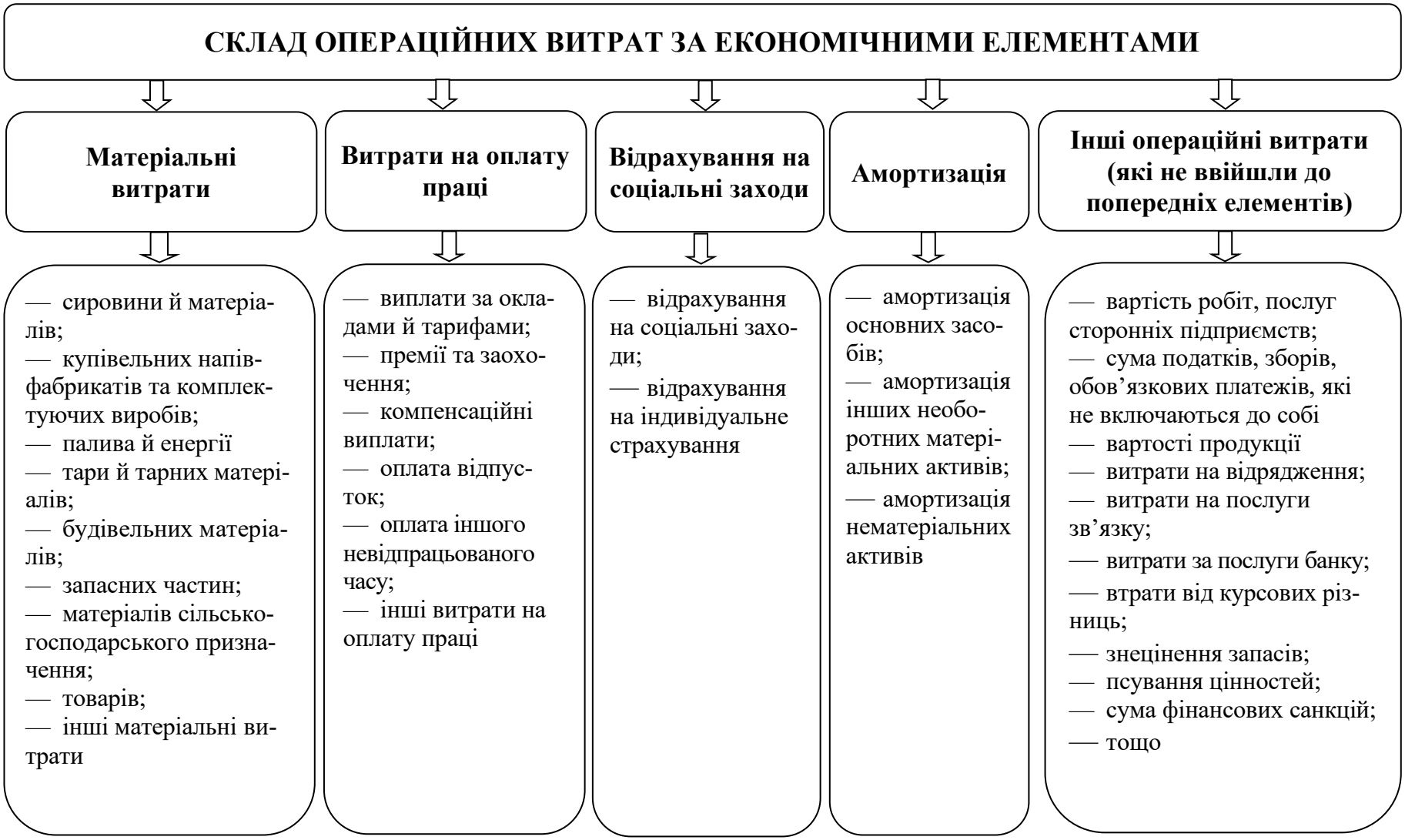


Рис. 10.2. Склад операційних витрат за економічними елементами

10.3. Поняття собівартості продукції та методологічні засади її визначення

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість.

Виробнича собівартість складається з прямих та непрямих витрат. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Вони складаються з прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Непрямі витрати – це витрати, які не можуть бути віднесені до об'єкта витрат безпосередньо. У складі виробничої собівартості до непрямих витрат належать загальновиробничі витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні (які залежать від обсягу виробництва) та постійні (які не залежать від обсягів виробництва). Згідно з п. 16 НП(с)БО 16 перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат підприємства визначають самостійно (з відображенням їх в обліковій політиці). Розподіл загальновиробничих витрат на змінні й постійні, у тому числі на розподілені й нерозподілені постійні, здійснюється згідно з п. 16 та додатком № 1 до НП(с)БО 16.

Пунктом 9 НП(с)БО 16 визначено витрати, які пов'язані з операційною діяльністю, але не включаються до виробничої собівартості, наприклад, попередня оплата вартості запасів, робіт, послуг, платежі за договорами комісії, агентськими угодами на користь комітента, принципала та інші витрати. Згідно з нормами НП(с)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються:

– адміністративні витрати;

– витрати на збут;

– інші операційні витрати.

Конкретний перелік витрат операційної діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), наведено на рис. 10.3.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Схема формування собівартості реалізованої продукції наведена на рис. 10.4.

Рис. 10.3. Перелік витрат, пов'язаних з операційною діяльністю, які не включаються в собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) згідно з НП(С)БО 16

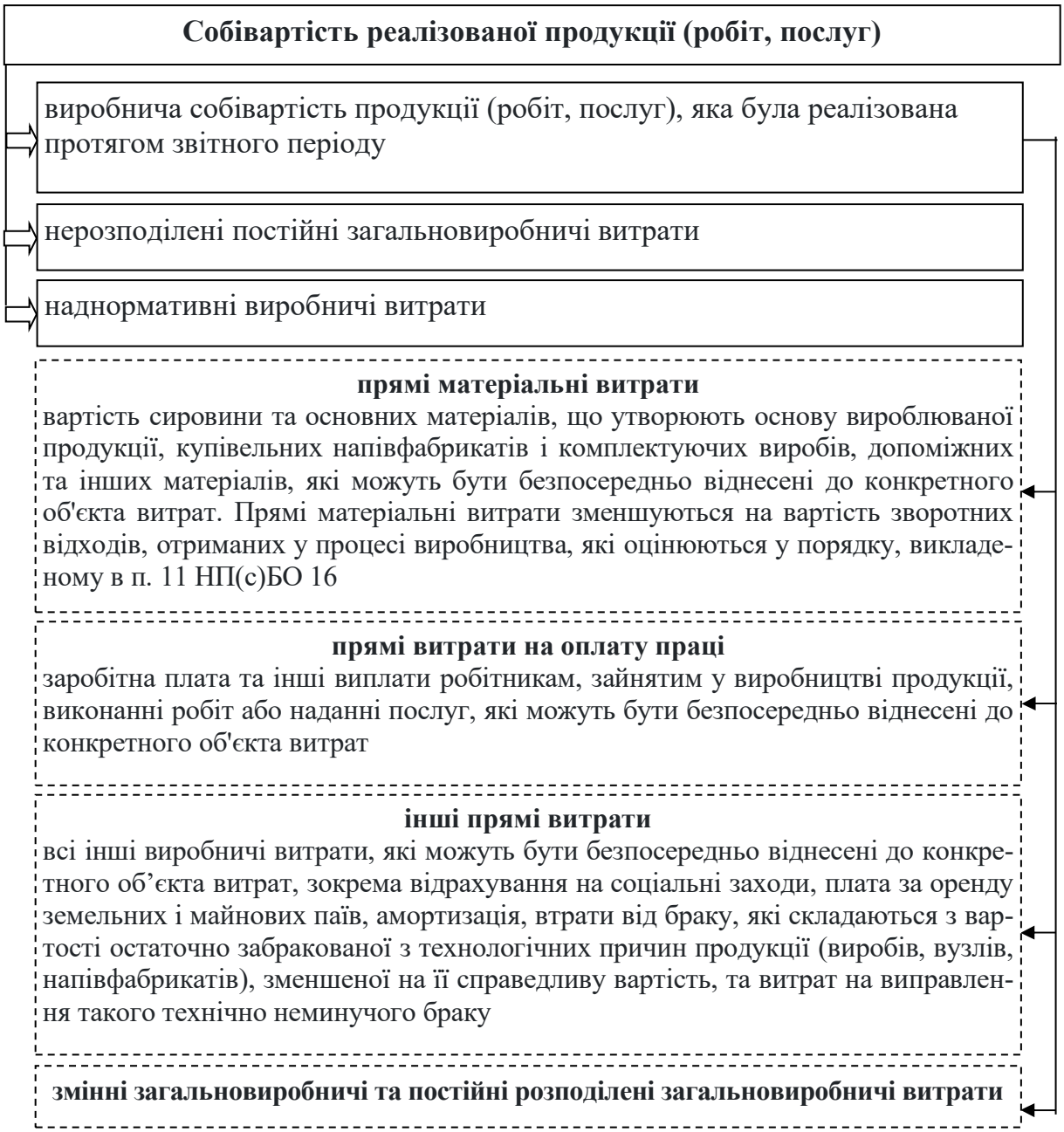


Рис. 10.4. Схема формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за НП(с)БО 16 «Витрати»

10.4. Відображення операційних витрат у регістрах та на рахунках бухгалтерського обліку

Облік витрат виробництва при застосуванні журнально-ордерної форми ведеться в Журналі 5 (якщо для обліку витрат використовується тільки 9-й клас рахунків) або Журнал 5А (якщо передбачено використання рахунків класів 8 та 9), порядок складання яких регулюється Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356.

У журналі 5 і 5А у першому розділі робляться записи за кредитом рахунків 90, 92—98. У розділі 3 Журналу 5 відображають записи за кредитом рахунків 20—26, 28, 39, 65, 66, 91, а в розділі 3 Журналу 5А — за кредитом рахунків 20—26, 28, 39, 65, 66, 80—84, 91. Розділ 4 Журналу 5 і 5А включає аналітичні дані до рахунка 28 «Товари». У другому розділі журналів 5 та 5А накопичуються дані щодо витрат з податку на прибуток, витрат фінансової та інвестиційної діяльності, інших витрат.

Для фіксації витрат виробництва використовуються наступні первинні документи: накладні, лімітно-забірні картки, виробничі звіти майстрів, начальників цехів, акт на брак і відходи, табелі обліку робочого часу, шляхові листи, рахунки за енерго- і теплопостачання та інші первинні документи, що підтверджують факт здійснення витрат.

Бухгалтерський облік основного виробництва здійснюється на накопичувальному синтетичному рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік за цим рахунком ведеться або за видами продукції, робіт, послуг, або за замовленнями, або за виробничими підрозділами.

Формування фактичної виробничої собівартості здійснюється у кілька етапів:

— формування прямих витрат (рис. 10.5);
— формування загальновиробничих витрат (рис. 10.6);
— розподіл загальновиробничих витрат;
— включення загальновиробничих витрат до виробничої собівартості.

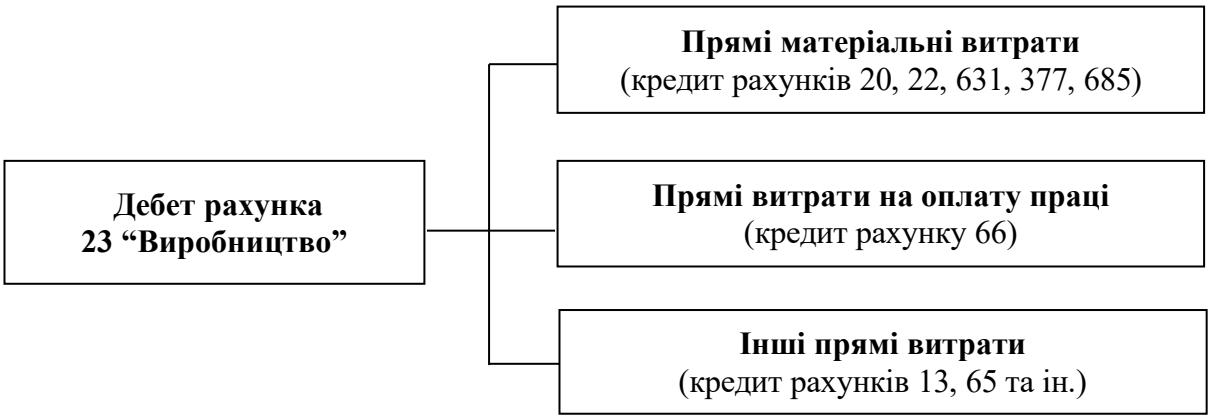


Рис. 10.5. Формування прямих витрат на рахунку 23

Розподіл загальновиробничих витрат залежить від того є вони постійними чи змінними. Перелік і склад змінних та постійних згідно НП(с)БО 16 наведено на рис. 10.6. Проте підприємство самостійно визначає, які витрати є постійними, а які змінними, враховуючи особливості технології і організації власного виробництва.

При розподілі постійних загальновиробничих витрат застосовують поняття «нормальна потужність». Під **нормальною потужністю** розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов

звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати списуються на собівартості реалізованої продукції у періоді їх виникнення.

Рис. 10.6. Склад загальновиробничих витрат

Формування загальновиробничих витрат за рахунками бухгалтерського обліку наведено на рис. 10.7.

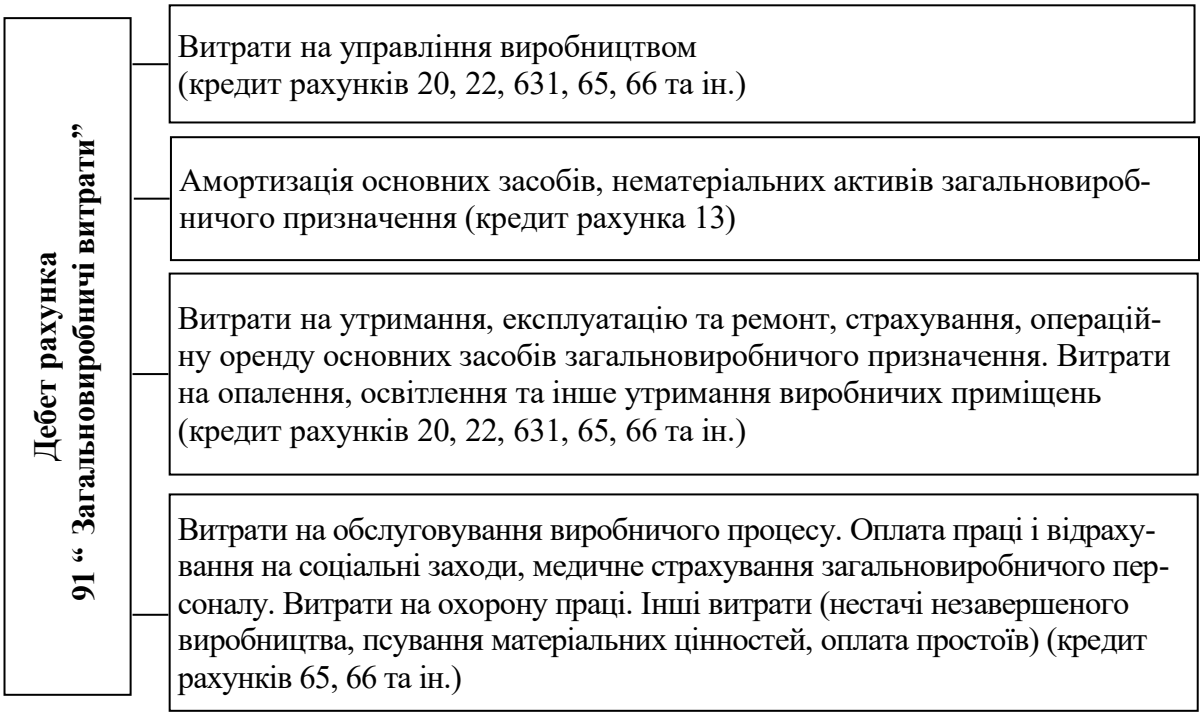


Рис. 10.7. Формування загальновиробничих витрат

Після розподілу загальновиробничих витрат між аналітичними рахунками рахунку 91 вони включаються до дебету 23 рахунку за схемою, наведеною на рис. 10.8.

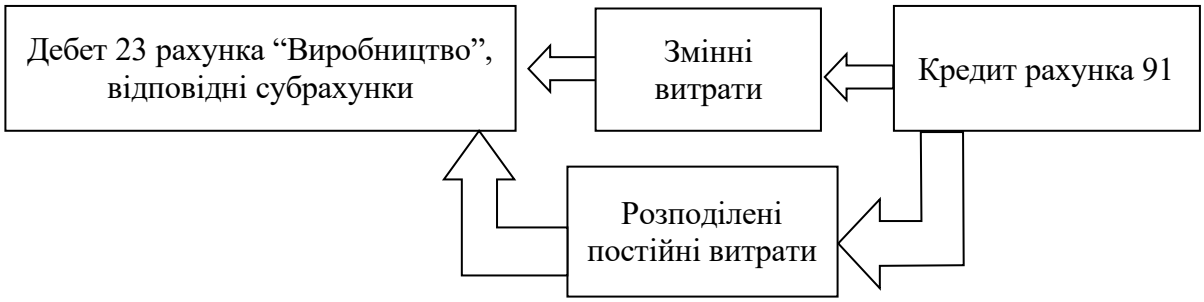


Рис. 10.8. Схема розподілу загальновиробничих витрат

Після завершення виробництва продукції її фактична виробнича собівартість списується в дебет рахунка 26 «Готова продукція», відображається бухгалтерським проведенням **Д-т 26—К-т 23**. Під час реалізації продукції, фактична собівартість реалізованої продукції списується в дебет рахунка 90, що відображається кореспонденцією рахунків **Д-т 901—К-т 26**, а при реалізації робіт (послуг) — **Д-т 903—К-т 23**. Однак, підприємству для прийняття рішень необхідно мати деталізовані дані про собівартість конкретних реалізованих видів продукції, товарів, робіт чи послуг. Така деталізація досягається введенням субрахунків другого (чи вищого) порядку, наприклад 901.1 для готової продукції *А*, 901.2 для готової продукції *Б* тощо.

У склад операційних витрат входять адміністративні витрати, інформація про які накопичується на рахунку 92. Вони пов'язані з обслуговуванням і управлінням підприємством і не включаються до виробничої собівартості реалізованої продукції. Адміністративні витрати є витратами періоду і списуються на фінансовий результат у періоді їх виникнення. Склад адміністративних витрат наведено на рис. 10.9.

Рис. 10.9. Склад адміністративних витрат

Витрати на збут теж відносяться до операційних і інформація про них накопичується на однойменному рахунку 93 (рис. 10.10). До складу витрат на збут у торгівельних організаціях включаються витрати обігу за винятком адміністративних, інших операційних та фінансових витрат.

Як і адміністративні витрати, витрати на збут є витратами періоду і списуються на фінансові результати в періоді виникнення. Списання витрат на збут відображається бухгалтерським проведенням **Д-т 79—К-т 93**.

Інші витрати операційної діяльності також відносяться до витрат періоду і списуються на фінансові результати в періоді їх виникнення.

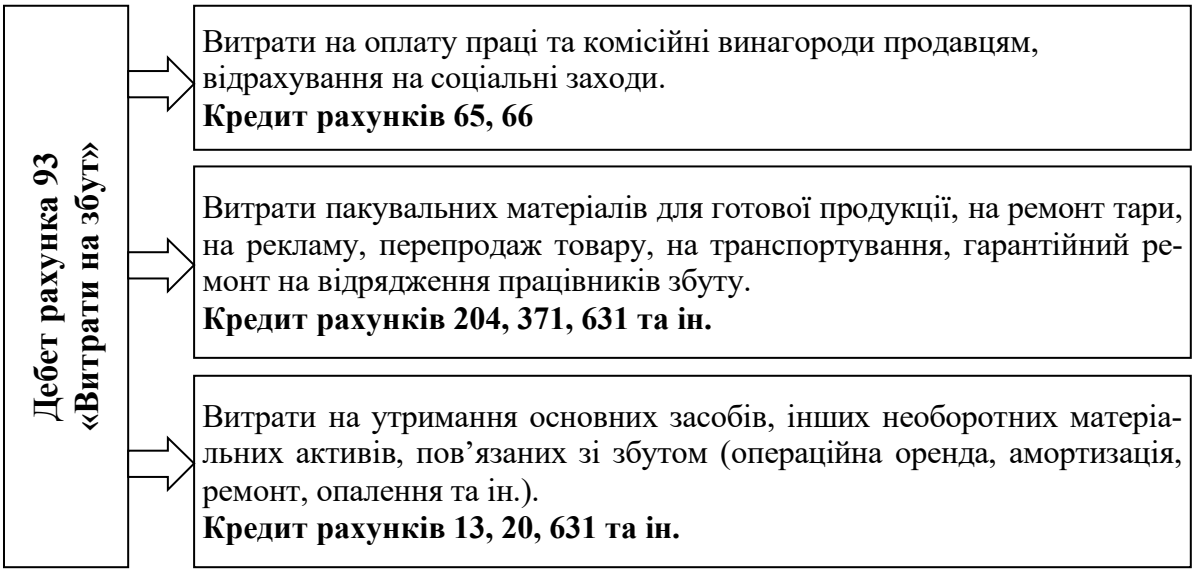


Рис. 10.10. Склад витрат на збут

Для накопичення операційних витрат за елементами витрат використовуються рахунки 8-го класу. На рахунках цього класу, крім рахунка 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про суму податків на прибуток.

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8 із списанням до дебету рахунка 23 «Виробництво» щомісячно сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та до дебету рахунка 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами з щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності», та сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Загальна схема формування витрат операційної діяльності та їх списання в бухгалтерському обліку наведена на рис. 10.11.

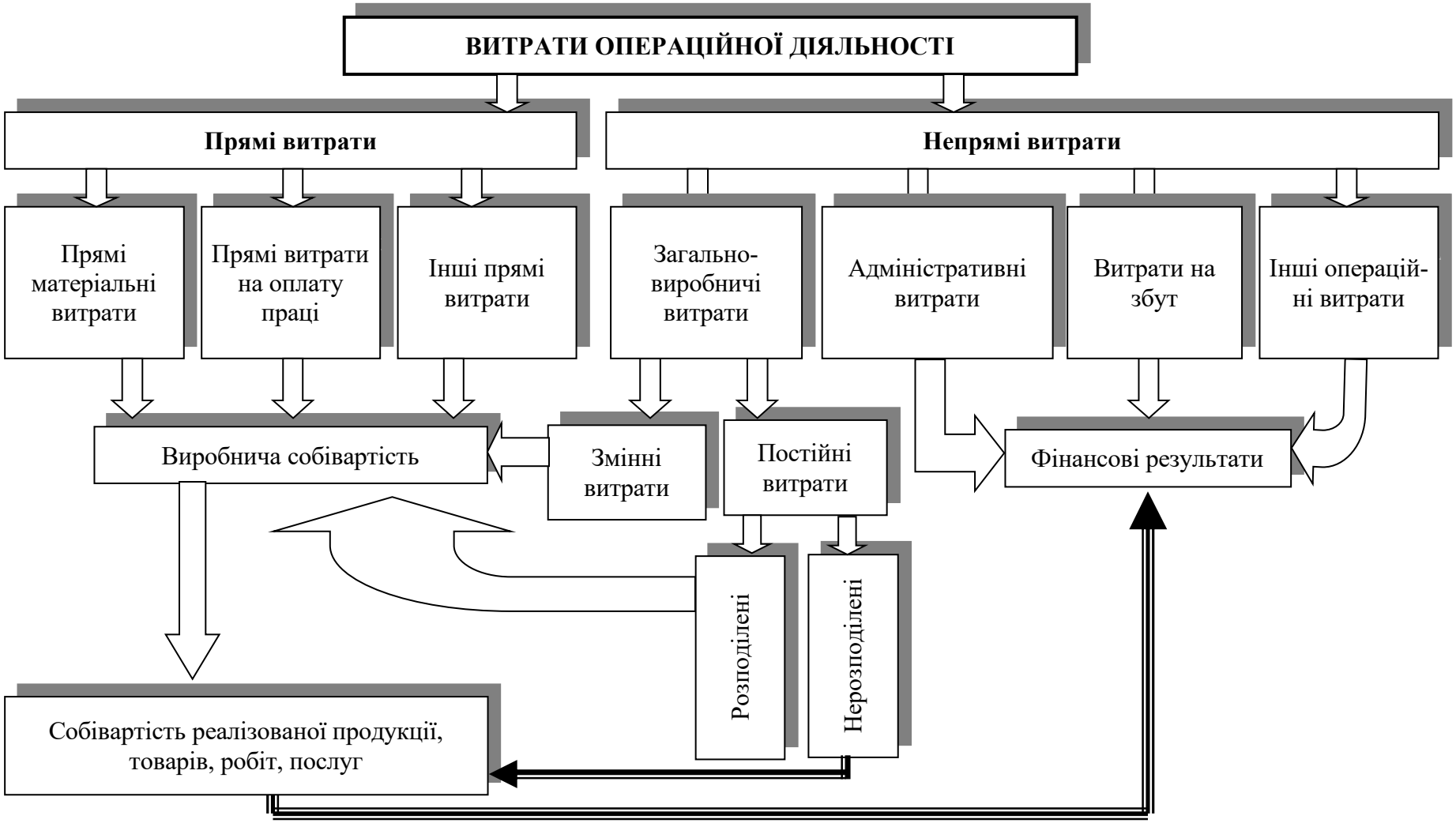


Рис. 10.11. Склад та рух витрат операційної діяльності

10.5. Організаційні засади обліку витрат операційної діяльності

Важливим етапом в організації бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є визначення щодо них політики бухгалтерського обліку. Основні складові політики бухгалтерського обліку щодо витрат та можливі варіанти принципів чи методів обліку наведені в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Складові політики бухгалтерського обліку щодо витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

№ з/п	Складові політики бухгалтерського обліку	Можливі варіанти	Належність до розділу Політики бухгалтерського обліку
1	2	3	4
1	Об'єкти обліку витрат на виробництво продукції	За центрами виникнення, за об'єктами обліку	Управлінський облік
2	Перелік калькуляційних одиниць	Обираються підприємством самостійно	Управлінський облік
3	Методи обліку витрат	Попроцесний, позамовний, попередільний, нормативний, котловий	Управлінський облік
4	Методи калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг	Простий, виключення витрат на побічну продукцію, метод коефіцієнтів, нормативний, за змінними витратами, параметричний, комбінований	Управлінський облік
5	Перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг)	Обираються підприємством самостійно	Управлінський облік
6	Оцінка зворотних відходів та супутньої продукції	За ціною можливого використання, за ціною продажу, шляхом коефіцієнтного розподілу між основною та супутньою продукцією тощо	Облікова політика
7	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Обираються підприємством самостійно	Облікова політика
8	Методи оцінки запасів при вибутті	— ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; — середньозваженої собівартості; — собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); — нормативних витрат; — ціни продажу	Облікова політика
9	Метод розподілу транспортно-заготівельних витрат	— За середнім відсотком (за вартістю, за вагою, за групами запасів), за методом прямого списання тощо	Облікова політика

Закінчення табл. 10.2

1	2	3	4
10	Метод оцінювання незавершеного виробництва	ФІФО, середньої зваженої	Облікова політика
11	Перелік витрат майбутніх періодів	Обираються підприємством самостійно	Облікова політика
12	Бази розподілу непрямих витрат основного виробництва	Обирається підприємством самостійно	Облікова політика
13	Розрахунок нормальної потужності	У грошовому чи натуральному вимірнику	Облікова політика
14	Порядок обліку та база розподілу змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат	— години роботи; — заробітна плата; — обсяг діяльності; — прямі витрати тощо	Облікова політика
15	Розробка калькуляційних листів і визначення періодичності калькулювання	Обираються підприємством самостійно	Управлінський облік
16	Розробка внутрішньої звітності	Форми і періодичність подання визначаються самостійно	Управлінський облік

Слід зазначити, що до облікової політики включаються лише альтернативи, які можуть вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства. Інші альтернативи включають до інших розділів політики бухгалтерського обліку (організаційного, політики управлінського розділу, політики податкових відносин, інших політик).

Розглянемо кожну складову облікової політики щодо витрат окремо.

Об'єкти обліку витрат на виробництво продукції. Загальне правило, якого необхідно дотримуватись при визначенні об'єктів обліку, наступне. Система обліку витрат на підприємстві має відповідати його організаційній структурі. Кожен підрозділ підприємства, незалежно від того, чи є він виробничим чи іншим, здійснює витрати і його можна кваліфікувати як центр витрат. Отже, якщо на підприємстві є кілька виробничих підрозділів, то окремий облік витрат має здійснюватися за кожним з них. Це стосується і невиробничих підрозділів підприємства. Наприклад, витрати на збут накопичують на субрахунку 93, але на підприємстві є окрема служба зберігання готової продукції (товарів) і окрема служба збуту (маркетингу). У такому випадку необхідно організувати окремий облік витрат за цими службами. Ці положення стосуються також загальновиробничих, адміністративних, інших операційних витрат. Для забезпечення обліку витрат за кожним центром відповідальності необхідно визначитись із робочим планом рахунків, на яких будуть накопичуватись витрати відповідних підрозділів.

Перелік калькуляційних одиниць. Призначення виробничих підрозділів – виробництво певних видів продукції (виконання робіт, надання послуг). Так, кожен вид продукції, що виробляється підрозділом може бути калькуляційною одиницею. Якщо обрано за калькуляційну одиницю окремий вид продукції, то необхідно теж визначитись з робочим планом рахунків для накопичення витрат за кожною калькуляційною одиницею. Однак, при цьому треба враховувати, що не завжди облік за кожною калькуляційною одиницею

з економічного погляду є доцільним. Досить часто, особливо при випуску виробничим підрозділом однорідних видів продукції (наприклад кетчупу у різних за вагою упаковках і різного складу), виділення окремих рахунків витрат на різні види продукції є недоцільним, адже можна визначити досить точно собівартість кожного виду застосувавши метод коефіцієнтів, або метод розподілу витрат на основі планової чи нормативної калькуляції.

Це стосується також і виконання виробничим підрозділом робіт, послуг. Облік витрат за замовленнями доцільно вести тоді, коли вони є суттєвими, а не дрібними. Наприклад, безглуздо визначати собівартість обслуговування одного клієнта в перукарні й водночас накопичувати витрати за окремими будівельними контрактами виконання будівельних робіт є цілком обґрунтованим.

Методи обліку витрат обираються підприємством самостійно. Метод обліку витрат тісно пов'язаний з калькуляційними одиницями і часто залежить від їх визначення. Впливають на вибір методу обліку витрат й інші фактори (застосовувана техніка, технологія, організація тощо). Характеристика окремих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та умови їх застосування наведені в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Характеристика окремих методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Метод	**Об'єкт обліку**	**Технологічні характеристики виробництва**	**Виробничі витрати**
1	2	3	4
1. Позамовний (контрактний, партійний)	Окреме виробниче замовлення, яке відкривається на один або кілька однорідних виробів	При одиничному або дрібносерійному виробництві, виробництві з тривалим технологічним циклом	На кожне замовлення бухгалтерія відкриває картку аналітичного обліку витрат, де фіксуються відомості про фактичні витрати на замовлення на підставі накладних-вимог, карток обліку робочого часу. Накладні витрати щомісячно розподіляють згідно обраної бази розподілу
2. За постійно повторюваними процесами			
2.1. За процесами	Витрати на кожен процес окремо (або одночасно декількох видів продукції)	Технологічний процес не поділяється на стадії	Облік здійснюється на підставі первинних документів. Накладні витрати розподіляють згідно обраної бази розподілу між виробами
2.2. Одноподільний (простий, прямий)	Витрати за кожним переділом	При масовому виробництві, виготовляється один або декілька видів однорідної продукції. Відсутнє незавершене виробництво	Собівартість виду продукції визначається сумою врахованих витрат. Собівартість одиниці виробу визначається діленням суми витрат на кількість одиниць продукції

Закінчення табл. 10.3

1	2	3	4
2.3. Попередільний	Витрати за кожним переділом, стадією, фазою виробництва; витрати за кожним видом продукції	Технологічний процес поділяється на стадії. Крупносерійне, поточне, масове виробництво. Виробництво різних видів продукції і є значний обсяг незавершеного виробництва	Облік прямих витрат ведеться за кожним переділом, або за кожним видом продукції (групою однорідних видів). Калькулювання здійснюються з урахуванням залишків незавершеного виробництва, які визначаються інвентаризацією за плановою собівартістю. Накладні витрати розподіляються згідно обраної бази розподілу
3. Нормативний метод (окремі елементи цього методу можуть використовуватися в будь-якому вищевказаному методі)		Підприємство будь-якого типу організації, виробництва та виду економічної діяльності	Розробка норм витрат за основними статтями. Складання нормативних калькуляцій. Коригування фактичної собівартості на суму перевитрат або економії витрат порівняно із нормативною собівартістю
4. Котловий	Підприємство загалом	Підприємство будь-якого типу організації, виробництва та виду економічної діяльності	Витрати накопичуються в цілому по підприємству, а потім розподіляються пропорційно прийнятій базі

Методи калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг для внутрішньої звітності обираються підприємством самостійно. **Калькулювання** – це процес визначення собівартості певного об’єкта витрат.

Виділяють такі основні методи калькулювання собівартості продукції:

— простий;
— позамовний;
— за процесами (попередільний);
— виключення витрат на побічну чи супутню продукцію;
— метод коефіцієнтів;
— нормативний;
— за змінними витратами;
— повного розподілу витрат між виробами;
— параметричний;
— комбінований.

Простий (однопередільний) метод обліку й калькулювання застосовується у випадку, коли підприємство (підрозділ) випускає однорідну продукцію або надає однорідні послуги (виконує роботи) і при цьому не має незавершеного виробництва. Суть цього методу полягає в тому, що шляхом ділення вартості всіх виробничих витрат (прямих і непрямих), які були понесені на підприємстві протягом звітного періоду, на загальну кількість виробів (загальний випуск) готової продукції, яка була виготовлена протягом звітного періоду, визначається вартість одного виробу або вартість одиниці продукції.

Об'єктом обліку і калькулювання при **позамовному методі** є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проєкт) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

Переділ – це певна сукупність технологічних операцій, унаслідок яких одержують продукт праці, який готовий для використання чи продажу. **Попередільний метод обліку** застосовується на виробництвах з однорідною за вихідною сировиною, матеріалом і характером обробки масовою продукцією. Перетворення сировини в готову продукцію на таких підприємствах відбувається в умовах безперервного та короткого технологічного процесу чи ряду послідовних виробничих процесів, кожний з яких або група яких є окремими самостійними переділами (фазами, стадіями) виробництва. Попередільний метод обліку застосовується також у виробництвах із комплексним використанням сировини.

При попередільному методі, зазвичай, застосовують напівфабрикатний варіант зведеного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, при якому витрати на виробництво, починаючи з підготовки або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, враховуються в кожному цеху (переділі, фазі, стадії), включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. Собівартість продукції, випущеної цехом, складається з понесених ним витрат і собівартості напівфабрикатів.

При застосуванні попередільного методу облік витрат ведеться за калькуляційними статтями витрат у розрізі видів або груп продукції за переділами. Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюється підприємствами самостійно.

Метод коефіцієнтів (метод розподілу витрат на основі планової чи нормативної калькуляції, метод розподілу на основі умовного виробу) застосовується у разі випуску однорідної продукції, яка відрізняється, наприклад, різною ваговою упаковкою, різною якістю. При цьому технологія виробництва часто практично однакова, але можливий різний склад інгредієнтів, що входять до складу продукції. Наприклад, труби певних різних діаметрів виробляються на одному устаткуванні й із того ж самого металу. У цьому випадку розподіл витрат між трубами різного діаметру можливий на основі переведення всієї кількості труб в умовні труби. Усі витрати діляться на кількість погонних метрів умовних труб, визначається вартість одного погонного метра, і далі, шляхом застосування коефіцієнтів, калькулюють собівартість труб кожного діаметра.

Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції має застосування у серійному та масовому виробництві. На готову продукцію (виріб, комплект деталей, вузол) розраховується нормативна та фактична собівартість.

При застосуванні **методу калькулювання собівартості за змінними витратами** («директ-костінг») виробничі витрати поділяються на змінні, які залежать від обсягу виробництва, та постійні, що не залежать від обсягу ви-

робництва. При цьому постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносяться на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки за змінними витратами. За змінними витратами оцінюються також незавершене виробництво та залишки готової продукції. Метод калькулювання за змінними витратами називають ще **методом зрізаної (неповної) собівартості.**

При застосуванні **методу повного розподілу витрат між виробами** всі витрати підприємства, включаючи витрати на збут та адміністративні витрати, включають до собівартості продукції. Метод застосовується переважно для визначення ціни виробу.

Параметричні калькуляції складаються для обчислення собівартості продукції визначеної якості. З цією метою з усієї сукупності корисних речовин, що містяться в продукті, виділяється основний параметр, який найбільш повно і точно характеризує його споживчу вартість.

Комбіновані методи засновані на одночасному застосуванні кількох методів обчислення собівартості.

Перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) обирається підприємством самостійно. При цьому підприємства можуть орієнтуватись на галузеві рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). При визначенні статей обліку і калькулювання слід виходити з їх суттєвості. Поріг суттєвості для виділення окремих статей обліку визначається підприємством самостійно. При цьому кілька несуттєвих статей об'єднують в одну. Але, якщо стаття займає досить велику питому вагу і складається з кількох елементів, її доцільно поділити на кілька статей.

Оцінка зворотних відходів та супутньої продукції. При виготовленні низки видів продукції можуть виникати відходи, які можна використати в інших виробництвах, або реалізувати іншим підприємствам. Такі відходи можуть бути оцінені за ціною можливого використання або за ціною продажу відповідно. Крім відходів може одночасно вироблятись супутня чи побічна продукція. У сільському господарстві рекомендований чіткий порядок розподілу витрат між основною та супутньою (побічною) продукцією, але для інших галузей такого чіткого порядку немає. Наприклад, при виплавці чавуну одночасно отримують доменний газ, який може бути використаний як паливо. При виробництві спирту можна одночасно накопичувати вуглекислий газ, який має попит у зварювальному виробництві, у виробництві газованих напоїв, як холодоагент при зберіганні продуктів тощо. У таких випадках розподіл витрат можливий такими способами: шляхом коефіцієнтного розподілу між основною та супутньою продукцією на основі цін їх реалізації; на основі ціни можливого їх використання тощо. Конкретний спосіб розподілу витрат визначається підприємством. Собівартість продукції визначається як різниця між витратами на виробництво продукції та вартістю супутньої чи побічної продукції.

Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат обираються підприємством самостійно.

Методи оцінки запасів при вибутті можуть суттєво вплинути на величину витрат, особливо у матеріалоємних виробництвах і обираються підприємством самостійно, виходячи з принципу обачності.

Метод розподілу транспортно-заготівельних витрат. У принципі можливий розподіл таких витрат за середнім відсотком, за вагою, за групами запасів, за методом прямого списання тощо. Однак, НП(с)БО 9 «Запаси» передбачено списання транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком, при цьому немає прямої вказівки щодо заборони накопичення транспортно-заготівельних витрат за групами запасів. Отже, можна відкривати субрахунки транспортно-заготівельних витрат щодо будь-якого виду запасів, або вести їх на одному субрахунку. Рішення приймається підприємством.

Оцінка незавершеного виробництва. На підприємствах, як правило, на кінець звітного періоду завжди на виробництві залишаються вироби (роботи), які не пройшли всіх стадій обробки (незавершене виробництво). Тому собівартість товарної продукції (*СТ*) розраховують за таким алгоритмом:

$$СТ = НВ_1 + В – Б – НВ_2,$$

де *СТ* – собівартість товарної продукції;
$НВ_1$ – витрати незавершеного виробництва на початок періоду;
В – витрати на виробництво за поточний період;
Б – втрати від браку;
$НВ_2$ – незавершене виробництво на кінець звітного періоду.

Якби незавершеного виробництва (виробів, які не пройшли всіх стадій обробки) не залишалось, собівартість готової продукції точно б дорівнювала витратам за обліковий період. Однак через наявність таких виробів (незавершеного виробництва) виникає потреба в їх оцінюванні. Один з методів оцінювання незавершеного виробництва – переведення його в **еквівалентні одиниці готової продукції.** За цим методом всі витрати діляться на загальну кількість еквівалентних одиниць і визначається собівартість одиниці продукції, а також незавершеного виробництва.

Метод ФІФО (від англ. *first in first out* перший прийшов, перший пішов) – це один з методів **попроцесної** калькуляції собівартості продукції, який передбачає окреме віднесення на готову продукцію незавершеного виробництва, а собівартість одиниці продукції визначається на підставі витрат поточного періоду та випуску виробів за цей період. При цьому вважається, що незавершене виробництво на кінець періоду виникає при виробництві нових одиниць продукції, виготовлення яких розпочато у звітному періоді, а тому незавершене виробництво на початок звітного періоду повністю переноситься на готову продукцію. Мета полягає в тому, щоб вартість незавершеного виробництва була виділена в окрему складову собівартості готової продукції.

Схематично алгоритм визначення собівартості готової продукції та незавершеного виробництва за методом ФІФО наведено на рис. 10.12.

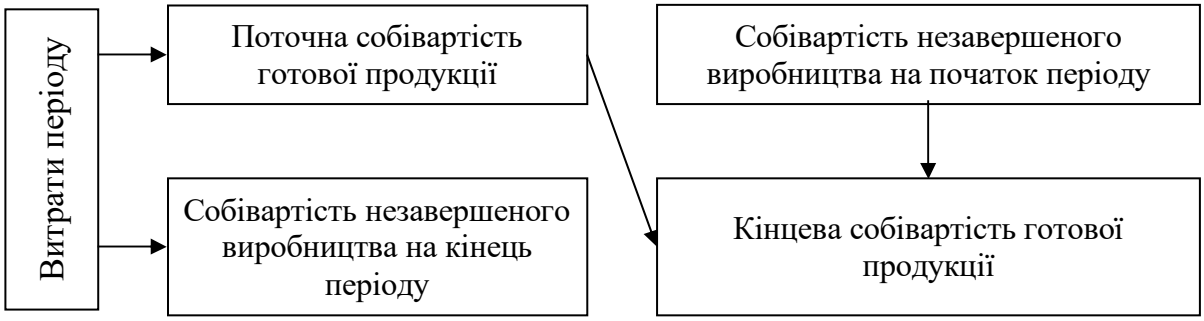


Рис. 10.12. Загальна схема формування собівартості готової продукції та незавершеного виробництва за методом ФІФО

Розглянемо метод ФІФО на прикладі. На початок звітного періоду у виробництві перебувала 1 тис. незавершених виробів, а вартість витрачених на них матеріалів – 4000 грн, здійснено витрати на обробку у розмірі 60 % від повних витрат на обробку – 3000 грн (витрати на обробку – 5 грн на одиницю готової продукції). У звітному періоді розпочато виробництво 5 тис. виробів, а незавершене виробництво на кінець періоду становило 2000 одиниць з витратами на обробку 60 % від повних. Матеріали повністю витрачаються при початку виробництва. Дані зведемо в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Приклад визначення собівартості за методом ФІФО

Елементи вартості	Готова продукція за період, одиниць	Еквівалентні витрати з незавершеного виробництва на кінець періоду, одиниць	Загальна кількість еквівалентних одиниць [2+3]	Витрати (матеріалів, на обробку) на одиницю продукції, грн	Всього витрат, грн	Собівартість одиниці продукції, грн [6/4]
Матеріали	4000	2000	6000	4	24 000	4
Вартість обробки	4000	1200 (2000 · 0,60)	5200	5	26 000	5
Всього					50 000	9

За даними табл. 10.4 розраховуємо собівартість готової продукції з використанням методу ФІФО. Випущено 4000 одиниць готової продукції по 9 грн у поточних витратах на суму 36 тис. грн. До поточної собівартості готової продукції додається собівартість незавершеного виробництва на початок періоду у сумі 7000 грн (1000 · 4 + (1000 · 5 · 60 %)) і разом вона становитиме 43 тис. грн. Вартість незавершеного виробництва становить:

$$2000 \cdot 4 + 2000 \cdot 5 \cdot 60\ \% = 14\ 000 \text{ грн.}$$

Метод ФІФО має як недоліки, так і переваги. До переваг слід віднести більш точне визначення обсягів незавершеного виробництва на кінець періоду, особливо в умовах інфляції. З недоліків найважливішим є те, що собівартість готової продукції залежить від рівня незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду.

Метод середньої зваженої (*average cost*) заснований на включенні незавершеного виробництва в загальну собівартість випущеної продукції та еквівалентну кількість продукції незавершеного виробництва. Схематично алгоритм визначення собівартості готової продукції та незавершеного виробництва за методом середньої зваженої наведено на рис. 10.13.

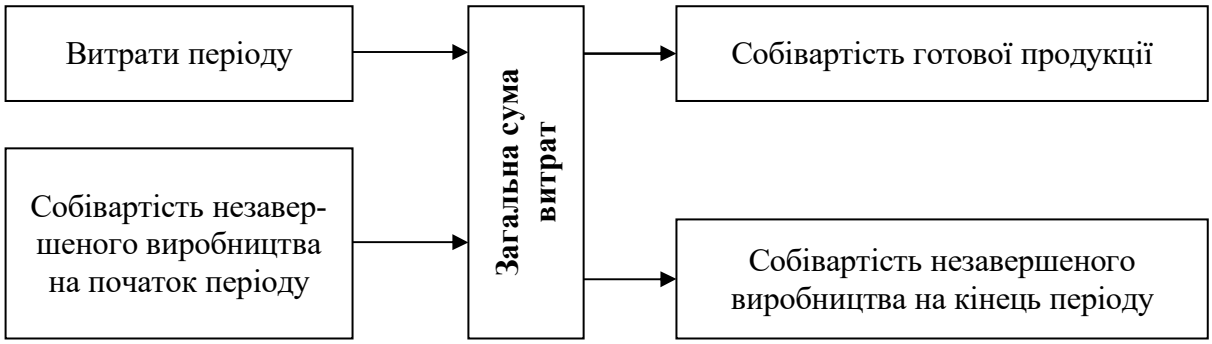


Рис. 10.13. Загальна схема формування собівартості готової продукції та незавершеного виробництва за методом середньої зваженої

Приклад використання цього методу наведено в табл. 10.5.

Таблиця 10.5

Приклад визначення собівартості за методом середньої зваженої

Елементи вартості	Готова продукція за період, од.	Еквівалентні витрати на незавершене виробництво на кінець періоду, од.	Загальна кількість еквівалентних одиниць [2+3]	Витрати матеріалів на одиницю продукції, грн	Всього поточних витрат, грн	Витрати попереднього періоду, грн	Разом витрат, грн [6+7]	Собівартість од. продукції, грн [8/4]
Матеріали	4000	2000	6000	4	24 000	4000	28 000	4,67
Вартість обробки	4000	1200 (2000 · 0,60)	5200	5	26 000	3000	29 000	5,58
Всього					**50 000**	**7000**	**57 000**	**10,25**

Вартість незавершеного виробництва в цьому випадку становитиме:

$$2000 \cdot 4{,}67 + 1200 \cdot 5{,}58 = 16\,000 \text{ грн.}$$

Вартість готової продукції становитиме: $10{,}25 \cdot 4000 = 41\,000$ грн.

Перелік витрат майбутніх періодів визначається підприємством самостійно. До витрат майбутніх періодів відносяться витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних виробництвах; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання тощо.

Низка витрат майбутніх періодів списуються рівномірно, протягом періодів, до яких вони відносяться (витрати на передплату періодики, оплата страхових полісів тощо). Однак щодо витрат, пов'язаних із підготовчими до виробництва роботами в сезонних виробництвах та з освоєнням нових виробництв та агрегатів, можуть бути застосовані **методи рівномірного розподілу та розподілу за кошторисними ставками.**

При рівномірному розподілі витрати майбутніх періодів списуються рівними частинами протягом терміну їх списання, який визначений підприємством. При розподілі витрат майбутніх періодів за кошторисними ставками спочатку визначають кошторисну ставку як результат від ділення витрат майбутніх періодів на очікуваний обсяг виробництва, до якого вони відносяться. Щомісяця кошторисну ставку множать на фактичний обсяг виробництва й суму списують на відповідний рахунок витрат.

Приклад. Здійснено підготовчі роботи для добування глини на суму 120 тис. грн. Очікується загальний видобуток глини на підготовленій ділянці кар'єру 240 тис. т. Кошторисна ставка становитиме: 120000 : 240000 = 0,5 грн/т. Якщо підприємство видобуло за місяць 30 тис. т глини, то буде списано на її собівартість 30000 · 0,5 = 15000 грн, що відображатиметься бухгалтерським проведенням **Д-т 23—К-т 39.**

Слід зазначити, що **будь-яке відображення сум на рахунках бухгалтерського обліку має підтверджуватись законним первинним документом.** Отже, необхідно внутрішнім нормативним документом визначити період, протягом якого будуть списуватись витрати майбутніх періодів, пов'язані з підготовкою і освоєнням їх виробництва, та порядок їх списання (рівномірний чи за кошторисними ставками) і на основі цього документа щомісяця складати бухгалтерські довідки-розрахунки, які є підставою для відображення сум на рахунках бухгалтерського обліку.

Бази розподілу непрямих витрат основного виробництва визначаються підприємством самостійно залежно від поставленої мети. Можливі бази розподілу наведені в табл. 10.6.

Розподіл непрямих витрат можна здійснювати за такими методами:

— прямого розподілу;

— послідовного розподілу;

— одночасного розподілу.

Розрахунок нормальної потужності. Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва. Обсяг діяльності можна визначати у грошових або натуральних показниках. З грошових показників обсягу діяльності можуть бути обрані такі:

— обсяг реалізації продукції;

— обсяг виробництва продукції;

— сума прямих витрат на виробництво продукції;

— сума нарахованої заробітної плати;

— тощо.

Таблиця 10.6

Можливі бази розподілу непрямих витрат

Витрати обслуговуючих підрозділів	**База розподілу**
Заробітна плата управлінського персоналу	Обсяг продаж
Служба збуту	Обсяг продаж
Витрати на утримання будинків	Займана площа
Відділ кадрів	Чисельність персоналу
Енергія	Кількість спожитої електроенергії Потужність машин і обладнання Години обслуговування (нормативні чи фактичні) Площа обслуговування
Служби контролю якості	Кількість одиниць контролю Чисельність працівників Вартість випущеної продукції
Служба охорони праці	Чисельність працівників Заробітна плата працівників Кількість одиниць обладнання
Обслуговування машин і обладнання	Кількість одиниць обладнання Години обслуговування (нормативні чи фактичні) Вартість устаткування Витрати праці на обслуговування устаткування (нормативні чи фактичні)
Склади матеріалів	Вартість відпущених матеріалів Кількість одиниць відпущених матеріалів Кількість вимог-накладних Вага відпущених матеріалів

З натуральних показників, за якими може визначатись нормальна потужність, можуть бути обрані:

— години праці;

— обсяг випуску продукції у натуральному виразі;

— машино-години роботи обладнання;

— тощо.

Порядок обліку та база розподілу змінних і розподілених постійних загальновиробничих витрат. Враховуючи вимоги НП(с)БО 16 «Витрати», в обліку загальновиробничих витрат необхідно виділяти як мінімум змінні і постійні витрати та елементи витрат. З цією метою рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» має бути поділений як мінімум на два субрахунки.

Перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат визначається підприємством самостійно. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат із використанням бази розподілу, яка обирається підприємством самостійно (додаток 1 до теми 10), виходячи з фактичної потужності підприємства. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням також визначеної підприємством бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяль-

ності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку 1 до теми 10.

Визначившись з попередніми позиціями щодо обліку витрат та калькулювання собівартості продукції приступають до **розробки калькуляційних листів і визначення періодичності калькулювання.** У калькуляційних листах наводять суттєві статті обліку і калькулювання, дані про обсяги продукції та її загальну вартість за статтями калькуляції, собівартість одиниці продукції. У калькуляційних листах може відображатись й інша інформація, яка необхідна для управління. Приклад форми калькуляційного листа наведено в додатку 2 до теми.

Періодичність калькулювання встановлюється підприємством самостійно. Зазвичай встановлюється місячна періодичність по продукції, обсяги виробництва чи реалізації якої є для підприємства суттєвими. При низьких рівнях суттєвості може встановлюватись квартальна чи піврічна періодичність.

Коли зроблені калькуляції за всіма видами продукції та центрами витрат, їх зводять у Зведений кошторис витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) (додаток 3 до теми 10).

При застосуванні нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції фактичні витрати порівнюють з нормативними у Відомості зведеного обліку витрат на виробництво (додаток 4 до теми 10).

Управління витратами передбачає надання відповідальним за витрати інформації про фактичні витрати та їх відхилення від планів (кошторисів, бюджетів) і норм. **Форми внутрішньої звітності** мають містити інформацію про витрати, які контролюються відповідним центром витрат чи менеджером. Періодичність подання інформації про витрати має бути такою, щоб на її основі можна було вчасно приймати коригуючі управлінські рішення. Найчастіше встановлюються тижнева, двотижнева або місячна періодичність подання.

10.6. Організація обліку інших операційних витрат

Згідно з п. 20 НП(с)БО 16 «Витрати» до інших операційні витрати включають:

— витрати на дослідження та розробки відповідно до НП(с)БО 8 «Нематеріальні активи»;

— собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов’язаних з їх реалізацією;

— сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

— втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

— втрати від знецінення запасів;

— нестачі й втрати від псування цінностей;

— визнані штрафи, пеня, неустойка;

— витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

— інші витрати операційної діяльності.

Кредитові обороти за дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» накопичуються у розділі 1 журналу 5 або 5А, а дебетові – у розділі ІІІ цих журналів.

10.7. Організація обліку втрат від участі в капіталі

Згідно НП(с)БО 16 **втрати від участі в капіталі** є збитками від довгострокових фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі. **Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Отже, для вірного обліку фінансових інвестицій спочатку необхідно визначитись – кому (пов'язаним чи непов'язаним сторонам) здійснюються інвестиції та на який строк.

Пов'язані сторони – особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною (НП(с)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»).

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень із фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

У НП(с)БО 12 «Фінансові інвестиції» наведені ознаки, які можуть свідчити про наявність суттєвого впливу, зокрема:

— володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;

— представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;

— участь у прийнятті рішень;

— взаємообмін управлінським персоналом;

— забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Перелік пов'язаних сторін визначається підприємством самостійно, враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою). Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини: материнського (холдингового) і його дочірніх підпри-

ємств; спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств; підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи; підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

Для оподаткування Податковим кодексом України визначені конкретні критерії визнання юридичних і фізичних осіб пов'язаними сторонами, які не повною мірою збігаються з критеріями визнання, визначеними НП(с)БО 12. Отже, підприємству необхідно складати окремі переліки пов'язаних осіб для цілей оподаткування та для цілей бухгалтерського обліку.

Облік інвестицій пов'язаним сторонам ведуть на субрахунках рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»: 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі» та 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам».

Для того щоб обрати, на якому з цих двох субрахунків враховувати інвестиції, необхідно насамперед визначити відсоток володіння корпоративними правами підприємства, в яке вкладаються фінансові інвестиції. Так, за методом участі в капіталі враховуються інвестиції у підприємство, відсоток володіння корпоративними правами якого знаходиться в межах від 20 до 50 %. Якщо відсоток володіння понад 50 %, то звітність такого підприємства консолідується із звітністю материнського. Також необхідно враховувати вимоги негрошових критеріїв, якщо відсоток володіння корпоративними правами менше двадцяти. Тобто на основі професійного судження керівника та бухгалтера підприємства, треба визначити, чи є суттєвий вплив на об'єкт інвестування. Наприклад, при володінні корпоративними правами в розмірі 5 %, але при представництві в раді директорів, інвестиції в таке підприємство слід враховувати за методом участі в капіталі.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно балансова вартість фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розмі-

щення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їхньої балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю

Приклад. Підприємство *А* 3 січня 202_ року придбало частку (40 %) у власному капіталі підприємства *Б* за 6680 тис. грн. Підприємство *А* веде облік інвестиції в асоційоване підприємство *Б* за методом участі в капіталі. Статті асоційованого капіталу підприємства *Б* на початок і кінець року наведені в табл. 10.7.

Таблиця 10.7

Зміна величини статей власного капіталу асоційованого підприємства

Статті власного капіталу асоційованого підприємства Б	На 01.01.202_	На 31.12.202_	Зміни у власному капіталі
Зареєстрований (пайовий) капітал	10000	10000	–
Резервний капітал	2500	2500	–
Капітал у дооцінках	3000	3000	–
Нерозподілений прибуток	1200	900	–300
РАЗОМ	16700	16400	–300

Частина збитку, який припадає на підприємство А, складає 120 тис. грн (300 тис. грн · 40 %). Отже, підприємством А будуть у обліку і звітності відображені втрати від участі в капіталі.

Облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають у процесі інвестиційної діяльності підприємства, ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» із такими субрахунками:

— 961 Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства;

— 962 Втрати від спільної діяльності;

— 963 Втрати від інвестицій в дочірні підприємства.

Загальна схема організації бухгалтерського обліку втрат від участі в капіталі наведена на рис. 10.14.

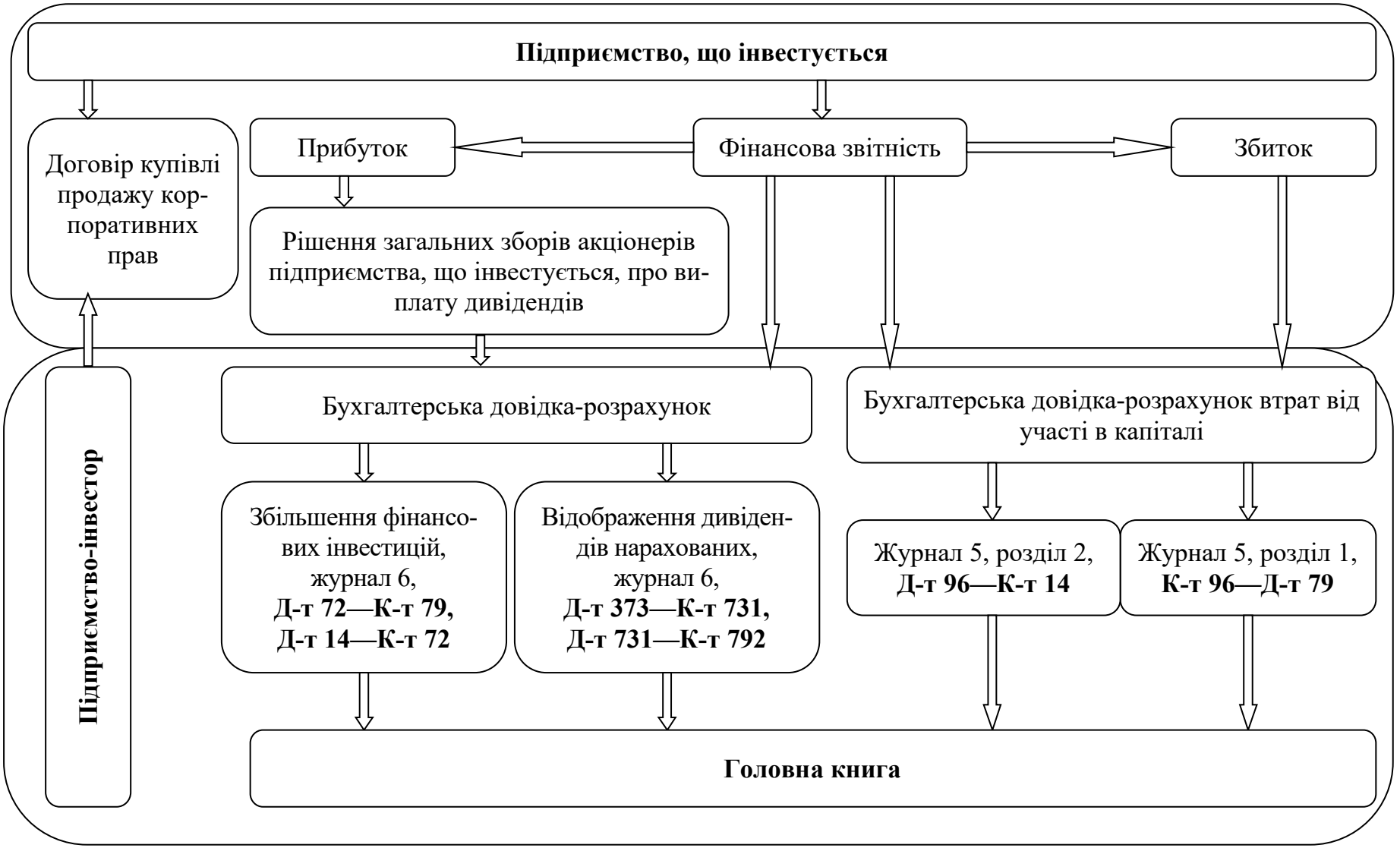


Рис. 10.14. Загальна схема організації бухгалтерського обліку втрат від участі в капіталі

10.8. Організація обліку інших витрат

Згідно з НП(с)БО 16 «Витрати» до інших витрат включаються витрати, які виникають під час діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

— витрати від зміни вартості фінансових інструментів (субрахунок 970);

— собівартість реалізованих фінансових інвестицій (субрахунок 971);

— втрати від зменшення корисності активів (субрахунок 972);

— втрати від неопераційних курсових різниць (субрахунок 974);

— уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (субрахунок 975);

— списання необоротних активів (субрахунок 976);

— інші витрати діяльності (субрахунок 977).

Первинними документами для відображення інших витрат на рахунках бухгалтерського обліку, залежно від перелічених видів витрат, можуть слугувати: накладні на відпуск цінностей; акти виконаних робіт іншими підрозділами чи підприємствами; платіжні документи; акти на оприбуткування матеріальних цінностей; наряди на виконання робіт; відомості нарахування заробітної плати; бухгалтерські довідки-розрахунки тощо.

Кредитові обороти за дебетом рахунка 97 «Інші витрати» накопичуються у розділі 1 журналу 5 або 5А, а дебетові – у розділі ІІ цих журналів.

10.9. Організація обліку витрат із податку на прибуток

Згідно з НП(с)БО 17 «Податок на прибуток» витратами (доходом) з податку на прибуток є загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток скоригованого на відстрочені податкові зобов'язання і відстрочені податкові активи.

Під поточним податком на прибуток розуміється сума податку на прибуток, визначена за податковими правилами.

Відстрочений податковий актив – сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

— тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;

— перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;

— перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочене податкове зобов'язання – сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах із тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

У загальному плані витрати з податку, а прибуток розраховують за формулою

$$В_{ПП} = П_{ПП} - В_{ПА} + В_{ПЗ},$$

де $В_{пп}$ – витрати з податку на прибуток;
$П_{пп}$ – поточний податок на прибуток;
$В_{па}$ – відстрочений податковий актив;
$В_{пз}$ – відстрочене податкове зобов'язання.

Приклад. Підприємство отримало бухгалтерський прибуток у сумі 100 тис. грн. Прибуток оподатковується за ставкою 18 %. На підприємстві усі показники доходів і витрат за бухгалтерськими і податковими нормами співпадають за винятком суми нарахованої амортизації, яка за даними бухгалтерського обліку становила 20 тис. грн, а за податковим законодавством 15 тис. грн. У принципі з часом, за інших незмінних умов, різниця за сумою амортизації погашається. За бухгалтерськими податковими правилами буде нарахований податок на прибуток 100 · 0,18 = 18 тис. грн, а за податковими правилами (100 + 20 – 15) · 0,18 = = 18,9 тис. грн. Різниця у сумі 0,9 тис. грн у наступних періодах буде врахована у зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток, а тому є податковим активом.

У бухгалтерському обліку буде зроблено проведення Д-т 981 — К-т 641 на суму 18,9 тис. грн та Д-т 17—К-т 981 на суму 0,9 тис. грн. У разі, коли податковий прибуток менший за бухгалтерський, то проведення роблять за дебетом субрахунку 981 і кредитом рахунка 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» на різницю. На дату балансу рахунки 17 та 54 згортаються. Тобто залишок може бути лише на одному з цих субрахунків.

Основна сума тимчасових різниць виникає за рахунок створення резервів сумнівних боргів, забезпечень витрат і платежів, відмінностей у сумах нарахованої амортизації між бухгалтерськими та податковими правилами, дооцінки (уцінки) основних засобів та нематеріальних активів. Алгоритм визначення відстрочених податкових активів та/або зобов'язань за цими статтями наведено на рис. 10.15, де *К* означає коефіцієнт оподаткування податком на прибуток.

Відстрочені податкові активи та/або зобов'язання відображають на кожну дату балансу або лише у річній фінансовій звітності.

Слід зазначити, що окремі платники податку на прибуток, у яких річний дохід не перевищує встановлену Податковим кодексом України межу (у 2021 році 40 млн грн), можуть визначати об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (у т. ч. тимчасові). Прийняте рішення відображається в Політиці податкових відносин (щодо оподаткування) та робиться запис у Податковій декларації з податку на прибуток підприємств. У цьому разі витрати з податку на прибуток відповідають поточному податку на прибуток і відстрочені податкові активи та зобов'язання не виникають.

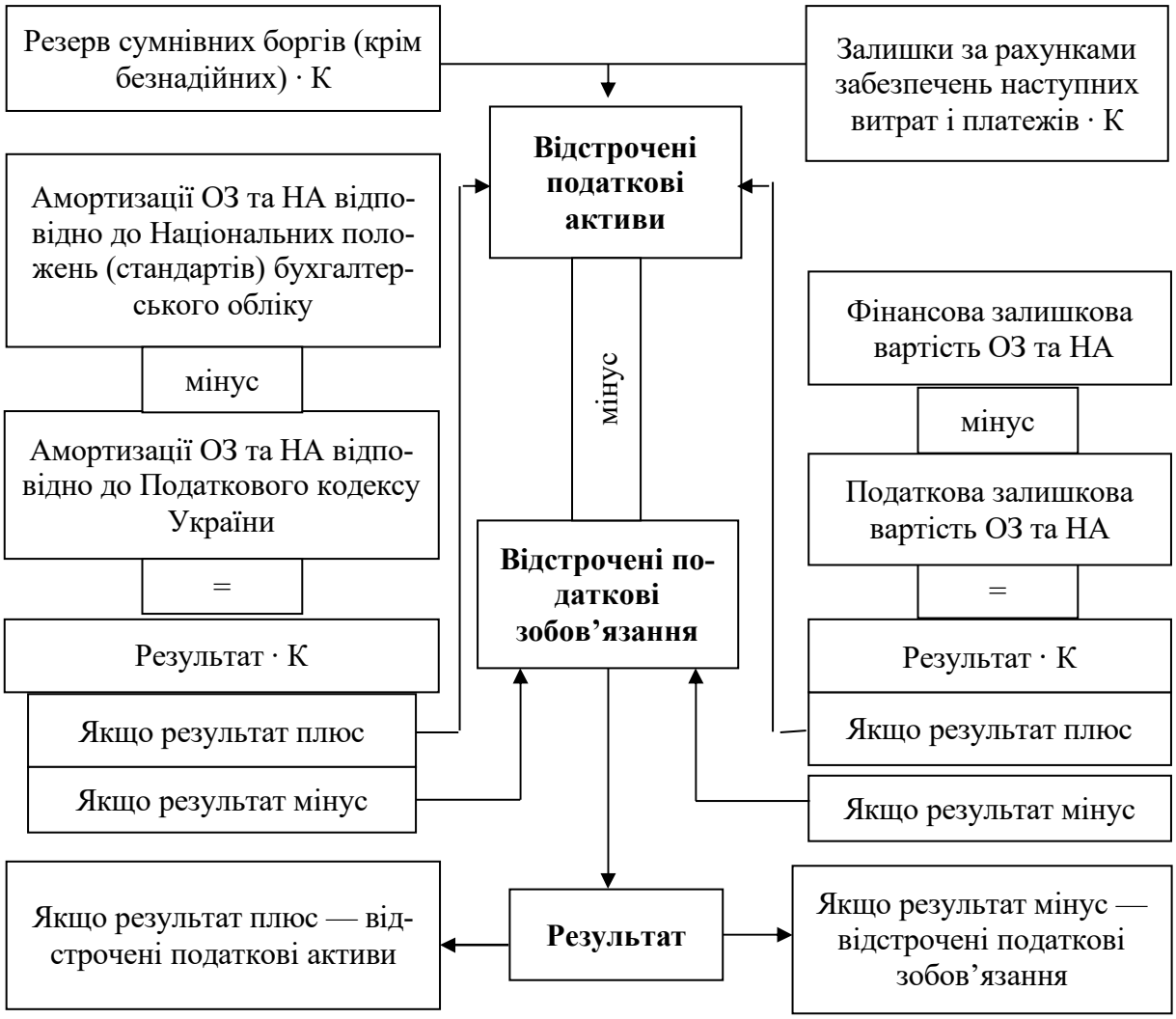


Рис. 10.15. Алгоритм формування відстрочених податкових активів та зобов'язань на кінець року

Усі різниці між бухгалтерським та податковим прибутком наведені в додатку РІ до Податкової декларації з податку на прибуток підприємств. Серед цих різниць наведені також усі, передбачені Податковим кодексом України, тимчасові різниці, які підлягають нарахуванню та відрахуванню. Отже, цей додаток може служити основою для розрахунку відстрочених податкових активів та/або зобов'язань.

Документом для відображення відстрочених податкових активів та/або зобов'язань є бухгалтерська довідка-розрахунок.

10.10. Організація обліку фінансових витрат

Фінансові витрати – витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (НП(с)БО 31). Загальна структура фінансових витрат, та основні документи, що є основою для їх відображення в обліку наведені на рис. 10.16.

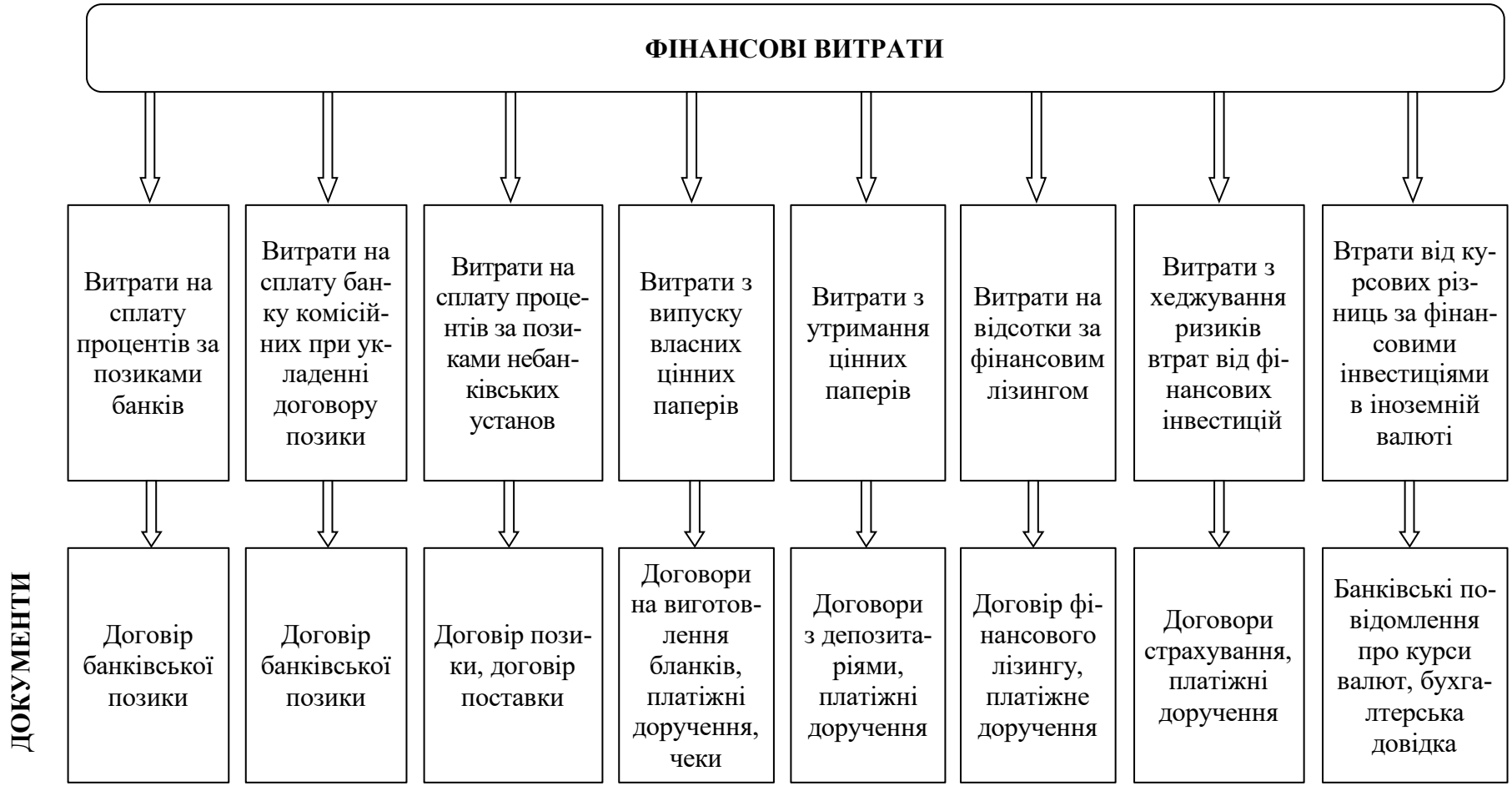


Рис. 10.16. Структура фінансових витрат та основні документи для їх підтвердження і відображення в обліку

В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій вказано, що облік витрат процентів та інших витрат підприємства, пов'язаних із залученням позикового капіталу, ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати».

На субрахунку 951 «Відсотки за кредит» ведеться облік витрат, пов'язаних із нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.

На субрахунку 952 «Інші фінансові витрати» ведеться облік витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо. На нашу думку, до фінансових витрат слід також відносити витрати, пов'язані з хеджуванням ризиків втрат від фінансових інвестицій, і втрати від курсових різниць за фінансовими інвестиціями в іноземній валюті.

Обороти за кредитом рахунків фінансових витрат накопичуються у розділі 1 журналу 5 або 5А, а за дебетом – у розділі ІІ. При цьому дебетові обороти у кореспонденції з кредитом інших рахунків переносяться з журналів 1, 2, 3, 4 та 6.

При організації обліку фінансових витрат слід враховувати вимоги НП(с)БО 31 «Фінансові витрати». **Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, за який вони були нараховані (визнані зобов'язаннями), окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу.**

Капіталізація фінансових витрат застосовується лише до суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу. **Кваліфікаційний актив** – актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення. **Капіталізація фінансових витрат** – включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

Отже, при прийнятті облікової політики підприємства необхідно визначитись з обліковою політикою щодо фінансових витрат і якщо нею передбачена їх капіталізація, то додатково зазначають і поріг суттєвості часу на його створення у місяцях чи роках. Приклади визначення сум фінансових витрат, що підлягають включенню до собівартості кваліфікаційного активу, наведені в додатку до НП(с)БО 31.

Особливих складнощів у організації обліку фінансових витрат немає і основним питанням його організації є закріплення в обов'язках відповідного спеціаліста бухгалтерії цієї ділянки роботи та визначення його прав при її виконанні. У табелі-графіку документообігу за цим працівником закріплюється і обов'язок зберігання договорів, що обґрунтовують фінансові витрати.

10.11. Організація контролю витрат

Контроль витрат виробництва вважається досить складним і трудомістким. Для виконання функції контролю за витратами на підприємстві необхідно організувати аналітичний контроль за видами виробництва; за підрозділами підприємства; за центрами витрат і відповідальності; за статтями витрат і групами або видами продукції. Потрібно також організувати аналітичний облік витрат обслуговуючих виробництв і господарств (житлово-комунальні, науково-дослідні та конструкторські підрозділи, майстерні побутового обслуговування, дошкільні дитячі установи тощо).

Контроль витрат на виробництво має забезпечити обґрунтованість:

— включення до витрат окремих елементів витрат;
— розподілу прямих витрат за видами продукції;
— розподілу непрямих витрат виробництва;
— розподілу загальновиробничих витрат;
— відображення витрат у незавершеному виробництві;
— витрат майбутніх періодів;
— калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг.

Суттєву частину прямих витрат складають матеріальні витрати. Тому достовірність і обґрунтованість цих витрат перевіряється першочергово. Обґрунтуванням достовірності списання матеріальних витрат є норми їх витрачання за видами продукції, а також планові калькуляції. Всі відхилення від норм та/або планових калькуляцій мають бути обґрунтованими. Для підтвердження фактів використання матеріальних цінностей використовують різні документи: відомості обліку витрат виробничих підрозділів; лімітно-забірні картки; видаткові накладні; інші складські документи; маршрутні листи й інші документи, що підтверджують факт їх витрачання. При цьому звіряються різні примірники цих документів. На заключному етапі контролю за витрачанням матеріальних цінностей перевіряється правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Наступною вагомою статтею витрат виробництва є витрати на оплату праці виробничого персоналу з нарахуваннями на неї. Перевіряється правильність нарахування заробітної плати за відрядними розцінками та за погодинною системою оплати праці. Також перевіряються розрахунково-платіжні відомості на наявність фіктивних працівників. Перевірка нарядів на відрядну роботу та актів прийому виконаних робіт дозволяє виявити випадки повторних нарахувань заробітної плати за одну і ту ж роботу. В ряді випадків виконаний обсяг робіт можна перевірити шляхом контрольних обмірювань (будівельно-монтажні роботи, сільськогосподарські роботи, вантажно-розвантажувальні роботи тощо).

Контроль за обґрунтованістю непрямих виробничих витрат аналогічний прямим. Однак при розподілі непрямих виробничих витрат слід звернути увагу на відповідність їх розподілу між видами продукції та послуг прийнятій на підприємстві базі розподілу.

При контролі загальновиробничих витрат особливу увагу слід звернути на правильність їх розподілу з урахуванням вимог НП(с)БО 16 «Витрати».

Контроль витрат передбачає обґрунтовану оцінку незавершеного виробництва. З метою маніпулювання прибутком, можуть бути порушення у розподілі витрат між продуктом виробництва і незавершеним виробництвом. Слід зазначити, що підприємства для розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом можуть застосовувати методи ФІФО або середньозваженої собівартості. Тому треба перевірити, чи дотримано прийнятий обліковою політикою метод. З метою достовірного відображення витрат на продукт виробництва, підприємство має вести інвентаризаційні відомості незавершеного виробництва, де відображається оцінка його залишків.

Маніпулювання прибутком можливе також за рахунок регулювання витрат майбутніх періодів. Тому необхідно перевіряти обґрунтованість їх віднесення на період чи майбутні періоди.

На кожному підприємстві є центри витрат і центри доходів, та/або центри доходів і витрат. Цим центрам доводяться кошториси, відповідальними за виконання яких є їх керівники. Управління доходами та витратами центрів відповідальності здійснюється за відхиленнями від кошторису.

Важливим моментом контролю витрат є видача виробничих завдань на виконання замовлень. Загальної затвердженої форми виробничого завдання немає. Однак, на практиці у виробничому завданні передбачається випуск продукції за кількістю і якістю та нормативи витрат матеріальних цінностей та інших ресурсів на його виконання. Конкретна форма виробничого завдання залежить від багатьох факторів і, насамперед, від виду продукції, на яку видане завдання, застосовуваної техніки та технології. Коли виконання завдання завершено, у ньому проставляються фактичні витрати матеріальних та інших ресурсів, що дозволяє здійснювати контроль за їх витрачанням.

10.12. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Які нормативно-правові акти регламентують організацію обліку витрат і визначення собівартості продукції?
2. За яких умов відбувається визнання (або невизнання) витрат?
3. Дайте визначення та наведіть елементи витрат згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку.
4. Визначте сутність поняття «стаття калькуляції» та наведіть типові калькуляційні статті.
5. Охарактеризуйте види витрат за різними класифікаційними ознаками.
6. Дайте визначення собівартості реалізації продукції (робіт, послуг) та визначте порядок її формування.
7. У яких регістрах бухгалтерського обліку відображаються операційні витрати?

8. Що є прямими витратами при формуванні виробничої собівартості та який порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку?

9. Яке призначення загальновиробничих витрат і який порядок їх відображення в обліку залежно від виду?

10. Який склад адміністративних витрат і на якому рахунку бухгалтерського обліку вони відображаються?

11. З яких елементів складаються витрати на збут та який порядок відображення їх в обліку?

12. Які елементи мають бути висвітлені в обліковій політиці підприємства щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)?

13. Охарактеризуйте можливі методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

14. Охарактеризуйте методи оцінки незавершеного виробництва підприємства.

15. Назвіть можливі бази розподілу непрямих витрат.

16. Які витрати відносяться до інших операційних витрат і яким чином вони відображаються в бухгалтерському обліку?

17. Дайте визначення фінансовим витратам і наведіть порядок їх відображення в бухгалтерському обліку.

18. Які документи є підставою для відображення в обліку фінансових витрат?

19. У чому полягає метод участі в капіталі?

20. Які критерії чинного законодавства щодо визнання пов'язаних осіб?

21. У чому полягають особливості обліку втрат від участі в капіталі?

22. Які витрати відносять до інших витрат та який порядок їх відображення в бухгалтерському обліку?

23. Розкрийте порядок визначення витрат з податку на прибуток.

24. Розкрийте сутність поняття «суттєвість» у бухгалтерському обліку.

25. За якими напрямами має здійснюватися контроль за витратами на підприємстві?

10.13. Тести

1. Сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами – це:

а) стаття калькуляції;

б) елементи витрат;

в) виробнича собівартість.

2. Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) визначаються:

а) НП(с)БО 16 «Витрати»;

б) самостійно підприємством;

в) НП(с)БО 9 «Запаси».

3. За способом віднесення на собівартість витрати поділяються на:

а) прямі та непрямі;

б) змінні та постійні;

в) одноелементні та комплексні.

4. Витрати основного виробництва накопичуються на рахунку:

а) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

б) 26 «Готова продукція»;

в) 23 »Виробництво».

5. Витрати на обслуговування та управління виробництвом є:

а) адміністративними витратами;

б) загальновиробничими витратами;

в) іншими витратами операційної діяльності.

6. Оприбуткування готової продукції з цеху на склад за її фактичною виробничою собівартістю відображається бухгалтерським проведенням:

а) Д-т 26 — К-т 23;

б) Д-т 90 — К-т 26;

в) Д-т 90 — К-т 91;

г) Д-т 23 — К-т 26.

7. Адміністративні витрати належать до витрат:

а) фінансової діяльності;

б) операційної діяльності;

в) інвестиційної діяльності.

8. До витрат на збут не належать:

а) витрати пакувальних матеріалів для готової продукції;

б) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

в) амортизація необоротних активів загальногосподарського використання;

г) витрати на передпродажну підготовку товарів.

9. Для накопичення операційних витрат за елементами витрат використовуються рахунки:

а) класу 2;

б) класу 8;

в) класу 9.

10. На рахунку 85 узагальнюється інформація про витрати, пов'язані із:

а) матеріальними витратами;

б) витратами на оплату праці;

в) амортизацією;

г) фінансовою та інвестиційною діяльністю.

11. При попередільному методі калькулювання собівартості продукції калькуляційною одиницею може бути:

а) стадія технологічного процесу, напівфабрикат;

б) індивідуальне замовлення;

в) окремі види продукції.

12. Метод оцінки, що передбачає включення незавершеного виробництва в загальну собівартість випущеної продукції та еквівалентну кількість продукції незавершеного виробництва, називається:

а) методом ФІФО;

б) методом середньої зваженої;

в) метод переведення в еквівалентні одиниці готової продукції.

13. Облік собівартості реалізованих виробничих запасів, втрат від знецінення запасів, визнаних штрафів, пені, неустойки ведеться на рахунку:

а) 91 «Загальновиробничі витрати»;

б) 97 «Інші витрати»;

г) 94 «Інші витрати операційної діяльності».

14. Нараховані відсотки за користування позиками банку відображаються бухгалтерським проведенням:

а) Д-т 974 — К-т 362;

б) Д-т 951 — К-т 684;

в) Д-т 952 — К-т 684;

в) Д-т 948 — К-т 685.

15. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, мають бути відображені у складі:

а) витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

б) інших витрат;

в) інших витрат операційної діяльності.

16. Згідно з НП(с)БО 17 ознаками, які вказують на наявність суттєвого впливу, є:

а) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;

б) взаємообмін управлінським персоналом;

в) участь у прийнятті рішень;

г) усі відповіді правильні.

17. У разі, коли облік фінансових інвестицій ведеться методом участі в капіталі, втрати від зменшення вартості таких інвестицій ведеться:

а) на рахунку 95;

б) на рахунку 96;

в) на рахунку 97.

18. Втрати від неопераційних курсових різниць, уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій відображаються у складі:

а) фінансових витрат;

б) адміністративних витрат;

в) інших витрат.

19. При застосуванні журнально-ордерної форми облік витрат виробництва ведеться в:

а) журналі 4;

б) журналі 5 або 5А;

в) журналі 6.

20. Витрати (дохід) з податку на прибуток — загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з:

а) поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання;

б) поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу;

в) поточного податку на прибуток збільшеного на величину постійних податкових різниць.

Додаток 1 до теми 10

Приклад розрахунку розподілу загальновиробничих витрат*

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат до:	
				витрат на виробництво продукції (рах. 23 «Виробництво»), грн	собівартості реалізованої продукції (рах. 90 «Собівартість реалізації»), грн
1	2	3	4	5	6
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-годин	20000	×	×	×
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн, з них:	140000	×	×	×
3	змінні (ряд. 3 гр. 4 = ряд. 3 гр. 3 / ряд. 1 гр. 3)	90000	4,5 (90000/20000)	×	×
4	постійні (ряд. 4 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 / ряд. 1 гр. 3)	50000	2,5 (50000/20000)	×	×
5	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	*перший звітний період*	16000	×	×	×
7	*другий звітний період*	21000	×	×	×
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн:				
8	*перший звітний період, з них:*	136200	×	×	×
9	змінні	92000	×	92000	×
10	постійні (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр. 3)	44200 (136200-92000)	×	×	×
10.1	постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 × ряд. 4 гр. 4)	40000 (16000 × 2,5)	×	40000	×
10.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр. 3)	4200 (44200 - 40000)	×	×	4200
11	*другий звітний період, з них:*	156600	×	×	×
12	змінні	112000	×	112000	×
13	постійні (ряд. 11 гр. 3 – ряд. 12 гр. 3)	44600 (156600-112000)	×	×	×
13.1	постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 × ряд. 4 гр. 4)	44600**	×	44600	×
13.2	постійні нерозподілені (ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр. 3)	0	×	×	0

* базою для розподілу загальновиробничих витрат є нормальна потужність (машино-години).

** не може перевищувати суми фактичних постійних витрат (21000 × 2,5 = 52500 > 44600; 44600 грн).

Додаток 2 до теми 10

Приклад форми калькуляційного листа

(Додаток 11 до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості)

Підприємство _____

КАЛЬКУЛЯЦІЯ

на (за) _____ 20__ рік
(період)

Шифр показників _____
повне найменування продукції (виробу)
Діюча оптова ціна _____ грн. Валовий випуск _____
Договірна (відпускна) ціна ___ грн. Товарний випуск _____
_____
замовник, договір №, дата укладення)
Калькуляційна одиниця _____

Шифр рядка	Найменування статей калькуляції	Од. виміру	К-сть	За звітом на 20__ рік			
				На випуск		На одиницю	
				Ціна (грн, коп.)	Сума (грн, коп.)	К-сть	Сума (грн, коп.)
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Сировина та матеріали						
02	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій						
03	Паливо й енергія на технологічні цілі						
04	Зворотні відходи (вираховуються)						
05	Основна заробітна плата робітників						
06	Додаткова заробітна плата						
07	Відрахування на соціальне страхування						
08	Витрати на утримання та експлуатацію устаткування						
09	Загальновиробничі витрати						
10	Втрати від браку						
11	Інші виробничі витрати						
12	Супутня продукція (вираховується)						
13	Виробнича собівартість, сума рядків [(01 + 02 + 03) – 04) + (05 – 11)] – 12						
14	Адміністративні витрати						
15	Витрати на збут						
16	Прибуток						
17	ПДВ						
18	Відпускна ціна сума рядків (13 + 14 + 15 + 16 + 17)						

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Керівник планово-економічного відділу _____ (підпис)

Додаток 3 до теми 10

Зведений кошторис витрат на виробництво продукції (робіт, послуг)

Зміст витрат	За звітом за рік (тис. грн)	За планом на 20__ рік (тис. грн)				
		Усього	у тому числі поквартально			
			I	II	III	IV
Сировина та матеріали						
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру від сторонніх підприємств та організацій						
Паливо й енергія на технологічні цілі						
Зворотні відходи (вираховуються)						
Основна заробітна плата						
Додаткова заробітна плата						
Відрахування на соціальні заходи						
Витрати на утримання та експлуатацію устаткування						
Загальновиробничі витрати						
Інші виробничі витрати						
Втрати від браку						
Разом витрат						
Витрати допоміжних виробництв:						
Виробництво А						
Виробництво Б						
Виробництво В						
Виробництво Г						
Разом витрат допоміжних виробництв						
Усього витрат на виробництво						
Зміна залишків витрат майбутніх періодів						
Зміна залишків резервів наступних витрат						
Виробнича собівартість валової продукції						
Зміна собівартості залишків незавершеного виробництва						
Виробнича собівартість фактично виробленої (товарної) продукції (матеріальні прямі витрати + витрати на оплату праці прямі + інші витрати прямі + загальновиробничі витрати, що складаються із змінних витрат та частини постійних розподілених витрат)						
Зміна собівартості залишків нереалізованої продукції (на складі і відвантажених)						
Собівартість продукції, що реалізується (виробнича собівартість + нерозподілені постійні загальновиробничі витрати + наднормативні виробничі витрати)						
Відпускна вартість продукції, що реалізується						

Додаток 4 до теми 10

Відомість зведеного обліку витрат на виробництво за 20__ р.

_____

(група виробів)

Номер статті витрат	Калькуляційна група матеріалів	Стаття калькуляції і калькуляційна група матеріалів	Витрати на незавершене виробництво на початок місяця				Перерахунок незавершеного виробництва на початок місяця (у разі зміни норм) за поточними нормами		Витрати за звітний місяць			
			за поточними нормами		за відхиленнями від норм		за поточними нормами	за відхиленнями від норм	за поточними нормами		за відхиленнями від норм	
			кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.		Сировина та матеріали										
	1.	Матеріали А										
	2.	Матеріали Б										
		тощо										
2.		Разом										
3.		купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств										
4.		Паливо й енергія на технологічні цілі										
5.		Зворотні відходи (вираховуються)										

Продовження додатка 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
6.		Основна заробітна плата										
7.		Додаткова заробітна плата										
		Відрахування на соціальне страхування										
		тощо										
		_____										
		Усього										

Продовження додатка 4

Разом витрат із залишком витрат незавершеного виробництва				Втрати від остаточного браку		Втрати нестач (надлишків) незавершеного виробництва		Витрати на випуск продукції фактична виробнича собівартість)				Витрати на незавершене виробництво на кінець місяця			
за поточними нормами		За відхиленнями від норм		за поточними нормами		за поточними нормами		за поточними нормами		За відхиленнями від норм		за поточними нормами		за відхиленнями від норм	
Кількість	Сума	Кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	6	27	28	29

Тема 11.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ

11.1. Визнання, класифікація та оцінка доходів

Основним нормативним документом, який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», норми якого застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які складають фінансову звітність за МСФЗ).

Основними завданнями організації обліку та контролю доходів діяльності підприємства є:

— забезпечення правильного визначення та достовірної оцінки доходів підприємства;

— забезпечення правильного і повного документального оформлення і своєчасного відображення в регістрах обліку доходів та результатів діяльності;

— забезпечення контролю за виконанням договорів на реалізацію продукції;

— забезпечення контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності з метою оподаткування;

— забезпечення своєчасного одержання достовірної інформації про фінансові результати підприємства;

— забезпечення контролю за рухом та наявністю прибутку на підприємстві;

— узагальнення інформації про наявність та рух нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) підприємства, тощо.

Згідно з п. 5 НП(с)БО 15 в бухгалтерському обліку дохід визнається, коли виконуються наступні умови (критерії):

1) відбувається збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

2) якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи включаються до складу об’єктів облікового процесу за принципами нарахування та відповідності.

Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду, понесеними для отримання цих доходів.

Водночас окремі види доходу мають певні особливості визнання. При визнанні доходу від звичайної діяльності необхідно враховувати умови, наведені в табл. 11.1.

Таблиця 11.1

Порядок визнання доходів від звичайної діяльності

№ з/п	Види доходів	Особливості визнання доходів
1	Дохід (виручка) від реалізації товарів	— передача покупцю ризиків та вигід, пов'язаних з правом власності на товар (інший актив); — втрата підприємством подальшого контролю та управління за реалізованими товарами (іншими активами); — впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства; — можливість визначення витрат, пов'язаних з даною операцією
2	Дохід від надання послуг	— можливість достовірної оцінки доходу; — імовірність надходження економічних вигід від надання послуг; — можливість оцінки ступеня завершеності операцій надання послуг на дату балансу; — можливість визначення витрат, пов'язаних з наданням послуг, необхідних для їх завершення
3	Дохід від використання активів підприємства іншими сторонами	— відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази нарахування та терміну користування відповідними активами; — роялті визнаються за принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідного договору; — дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату

При визначенні моменту визнання доходу необхідно враховувати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Так, дохід від продажу (реалізації), відповідно до принципу превалювання сутності над формою, може бути визнаний на дату відвантаження, до або після неї. Визнаний дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним суми безнадійної або сумнівної заборгованості, яка згідно з НП(с)БО 10 «Дебіторська заборгованість» визнається витратами.

Критерії визнання доходу, наведенні в НП(с)БО 15 «Дохід», застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це випливає із суті такої господарської операції (операцій).

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Пунктом 7 НП(с)БО 15 визначено, що доходи, які визнані в бухгалтерському обліку, класифікуються за наступними групами:

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

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

— інші операційні доходи;

— фінансові доходи;

— інші доходи.

Основні вимоги до розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності встановлено НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку статутну діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки із постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо. До звичайної діяльності відносять також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушенням податкового законодавства та інші операції, що супроводжують цю діяльність. Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову, інвестиційну та іншу).

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства (НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»).

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

У загальному плані структура доходів підприємства наведена на рис. 11.1.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включає фінансовий результат від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), одержання якого є метою створення даного підприємства, а для установ і організацій, які не знаходяться на господарському розрахунку й одержують доходи від господарської та іншої комерційної діяльності, – суму перевищення доходів над витратами, здійсненими для отримання таких доходів.

Фінансовий результат визначається як різниця між сумою виручки від реалізації і одержаними на державне регулювання цін коштами та сумою витрат на виробництво реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), комерційних витрат, податку на додану вартість, акцизного збору та інших непрямих податків.

У разі відвантаження товару за договором купівлі-продажу, умовами якого передбачено право покупця повернути товар протягом певного часу, вартість його визнається одночасно доходом і дебіторською заборгованістю.

У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товар, роботу, послугу чи інші активи), відповідно до п. 22 НП(с)БО 15 «Дохід», така різниця визнається доходом у вигляді процентів.

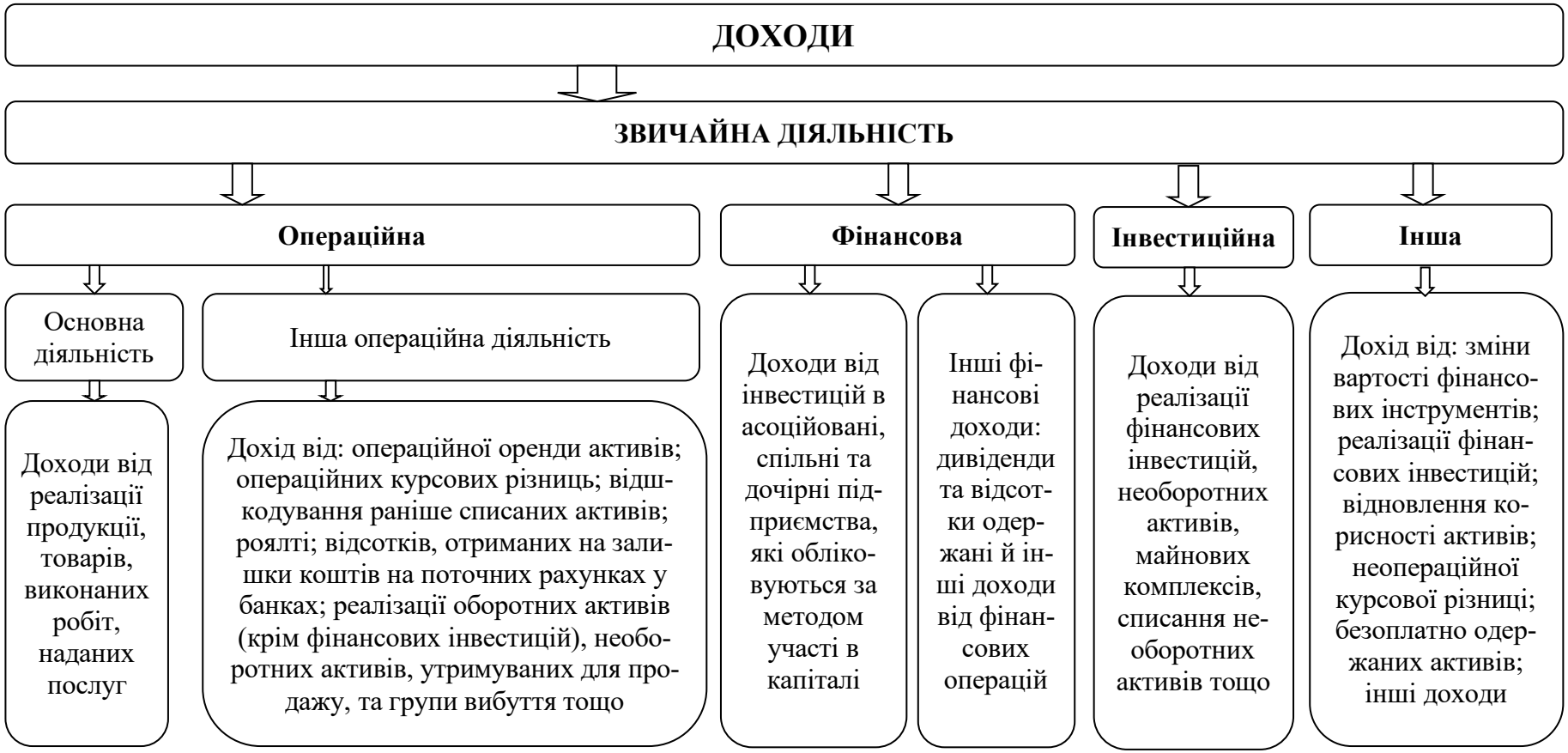


Рис. 11.1. Класифікація доходів за видами діяльності

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Вартість повернутих товарів, відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, відображається за дебетом субрахунка 704 «Вирахування з доходу» та кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції. Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

— можливості достовірної оцінки доходу;

— імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

— можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

— можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може проводитись шляхом:

— вивчення виконаної роботи;

— визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

— визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

У разі можливості вибору методу оцінки ступеня завершеності операції за НП(С)БО 15 «Дохід» підприємство повинно обраний метод закріпити в обліковій політиці.

Приклад 11.1. Фірма «Консультант» уклала договір з підприємством на надання консультативних 50 людино-годин послуг вартістю 38,0 тис. грн (без ПДВ). Очікувана сума витрат за договором — 20,0 тис. грн. На дату балансу було витрачено на надання послуг 40 людино-годин, а понесені витрати склали 15,0 тис. грн Необхідно визначити дохід від надання послуг на дату балансу.

Якщо обліковою політикою прийнято визначати дохід за методом питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, то дохід буде складати $40 : 50 \cdot 38{,}0 = 30{,}4$ тис. грн.

В разі застосування визначення доходу за питомою вагою витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат, дохід необхідно відобразити у сумі $15 : 20 \cdot 38 = 28{,}5$ тис. грн.

Для відображення доходу на рахунках бухгалтерського обліку складається бухгалтерська довідка-розрахунок.

Дохід від цільового фінансування визнається лише в сумі витрат, пов'язаних із цим фінансуванням, і тільки в тих періодах, коли ці витрати були понесені, незалежно від надходження «цільових» сум на рахунок. Підприємству для визнання доходу від цільового фінансування досить мати підтвердження, що таке фінансування буде отримане. Порядок визнання чи невизнання доходу від цільового фінансування, залежно від його видів і напрямів, наведений у табл. 11.2.

Таблиця 11.2

Порядок визнання цільового фінансування

№ з/п	Вид доходу	Порядок визнання	Порядок невизнання
1	2	3	4
1	Цільове фінансування	Визнається доходом, якщо є підтвердження того, що воно буде отримано, і підприємство виконає умови такого фінансування	Не визначається доходом доти, доки немає підтвердження, що воно буде отримане, і підприємство виконає умови такого фінансування
2	Цільове фінансування у вигляді: — компенсації збитків, що підприємство вже має; — термінової фінансової підтримки підприємства з майбутніх витрат, пов'язаних з цим фінансуванням.	Визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням	Не визнається доходом того періоду, в якому не виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням

Закінчення табл. 11.2

1	2	3	4
3	Отримане цільове фінансування	Визнається доходом тих періодів, у яких було здійснено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування	Не визнається доходом тих періодів, у яких не було здійснено витрат, пов'язаних з виконанням умов цільового фінансування
4	Цільове фінансування капітальних інвестицій	Визнається доходом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів) у сумі нарахованої амортизації цих об'єктів	Не визнається доходом періоду, у якому немає корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів)

Розглянемо приклад визнання доходу від цільового фінансування капітальних інвестицій.

Приклад 11.2. У звітному періоді на рахунок підприємства надійшли кошти цільового фінансування. Підприємство за рахунок таких коштів придбало об'єкт основних засобів вартістю 240 тис. грн (у т.ч. ПДВ – 40 тис. грн).

Надходження цільового фінансування буде відображено за дебетом рахунка грошових коштів і кредитом рахунка цільового фінансування. Придбання об'єкта основних засобів не включається до витрат. Витрати за придбаним об'єктом основних засобів будуть виникати після введення його в експлуатацію шляхом нарахування амортизації. Тобто, доходи будуть виникати у цьому разі у сумі нарахованої амортизації, а цільове фінансування буде списане після введення основного засобу в експлуатацію на доходи майбутніх періодів, які одночасно з нарахуванням амортизації та в її сумі включаються до доходів періоду.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів, якщо:

— ймовірне надходження економічних вигід, пов'язаних з такою операцією;

— дохід може бути достовірно оцінений.

Такий дохід визнається у такому порядку:

— проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами;

— роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди;

— дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

— сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

— сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;

— сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

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

— сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

— надходження, що належать іншим особам;

— надходження від первинного розміщення цінних паперів;

— сума балансової вартості валюти.

Дохід не визнається також у випадку здійснення обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Основним внутрішнім нормативним документом, який визначає порядок організації і конкретну методологію відображення в обліку та звітності доходів і фінансових результатів є **наказ про політику бухгалтерського обліку підприємства**. У наказі в розділі організація обліку деталізують рахунки для обліку різних видів доходів залежно від потреб інформації для управління та звітності, а також визначають порядок та регістри їх синтетичного та аналітичного обліку. У розділі наказу про облікову політику обов’язковому порядку зазначаються обрані альтернативи методів оцінки доходів. У розділі управлінського обліку визначають форми, періодичність та отримувачів управлінської звітності. Якщо у статуті підприємства не розкрито правила та порядок виплати дивідендів, то доцільним буде виділити також розділ, де прописується дивідендна політика. Може бути включений також розділ щодо розподілу та використання прибутку.

11.2. Узагальнення інформації про доходи

Для накопичення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», на яких, крім рахунка 76 «Страхові платежі», протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом — щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати».

Для обліку доходів передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків:

— 70 «Доходи від реалізації»;

— 71 «Інший операційний дохід»;
— 72 «Доходи від участі в капіталі»;
— 73 «Інші фінансові доходи»;
— 74 «Інші доходи»;
— 76 «Страхові платежі».

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій призначено журнал 6, у якому накопичуються обороти за рахунками 70—76 та 79. У розділі II журналу накопичуються аналітичні дані за статтями доходів за поточний місяць та з початку року. При спрощеній формі бухгалтерського обліку доходи відображають у розділі III Відомості 5-м.

11.3. Організація обліку доходів від реалізації

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», який має такі субрахунки:

— 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
— 702 «Дохід від реалізації товарів»;
— 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
— 704 «Вирахування з доходу»;
— 705 «Перестрахування».

За кредитом субрахунків 701—703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестрахування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестрахування»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямами, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісій, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів, сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 705 «Перестрахування» підприємства, які є страховиками, відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестрахування. За дебетом субрахунка 705 відображаються суми часток страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховикам за договорами перестрахування, за кредитом – частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), що повертаються перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестрахування.

Щомісяця сальдо субрахунка 705 списується (закривається) у кореспонденції із субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Для контролю за доходами, витратами та фінансовими результатами діяльності підприємства і аналізу цих результатів, крім узагальнених даних на синтетичних рахунках 70 «Доходи від реалізації», 90 «Собівартість реалізації», 74 «Інші доходи» та на інших рахунках, необхідні деталізовані дані про фінансові результати діяльності підприємства, які можна отримати лише з належно організованого аналітичного обліку. Наприклад, підприємство реалізує різну готову продукцію і необхідно визначати фінансові результати за кожним її видом. Для цього відкриваються субрахунки другого порядку, наприклад 701.1, 702.2 тощо.

Первинними документами, що підтверджують наявність доходів від реалізації є:

— прибутковий касовий ордер;
— виписка банку;
— рахунок-фактура;
— товарно-транспортна накладна;
— вимога-накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;
— акт виконаних робіт (наданих послуг) та ін.

11.4. Організація обліку інших операційних доходів

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку 71 «Інший операційний дохід».

До інших операційних доходів належать:

— доходи від реалізації іноземної валюти;

— доходи від реалізації інших оборотних активів: виробничих запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів та ін. (крім фінансових інвестицій);

— доходи від операційної оренди активів;

— доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті;

— суми штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, господарського суду про їх стягнення;

— доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності;

— відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні);

— суми одержаних безоплатно оборотних активів та субсидій;

— інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Структура та склад іншого операційного доходу наведені на рис. 11.2, а документи, які є основою для їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, – в табл. 11.3.

Таблиця 11.3

Документальне підтвердження отримання та визнання доходу від іншої операційної діяльності

Види доходу	**Первинні підтверджуючі документи**
Дохід від реалізації іноземної валюти	Договір з банком, виписка банку
Дохід від реалізації інших оборотних активів	Договір поставки, накладна, податкова накладна, рахунок-фактура, виписка банку
Дохід від операційної оренди активів	Договір операційної оренди, рахунок, розрахунок суми оренди
Дохід від операційної курсової різниці	Бухгалтерська довідка-розрахунок на підставі оголошень курсу НБУ
Одержані штрафи, пені, неустойки	Договір поставки, рахунок, претензія, рішення суду чи судового виконавця
Відшкодування раніше списаних активів	Прибутковий касовий ордер, виписка банку, накладна на отримання активів
Дохід від списання кредиторської заборгованості	Акт інвентаризації кредиторської заборгованості, наказ по підприємству
Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Накладна, договір
Інші доходи від операційної діяльності	Акт інвентаризації, прибутковий касовий ордер, виписка банку

Рис. 11.2. Структура та склад іншого операційного доходу

Інформація про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі узагальнюється на субрахунках рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі», а про інші фінансові доходи — на субрахунках рахунка 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» має субрахунки:

— 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

— 722 «Дохід від спільної діяльності»;

— 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства»;

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» має субрахунки:

— 731 «Дивіденди одержані»;

— 732 «Відсотки одержані»;

— 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

За кредитом рахунка відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Узагальнення інформації про фінансові доходи при журнальній формі обліку здійснюється у журналі 6, а при спрощеній формі обліку – у розділі III Відомості 5-м.

Узагальнення даних про інші операційні доходи при журнальній формі обліку здійснюється у журналі 6, а при спрощеній формі обліку – у розділі III Відомості 5-м.

11.5. Організація обліку фінансових доходів

Структура фінансових доходів наведена на рис. 11.3.

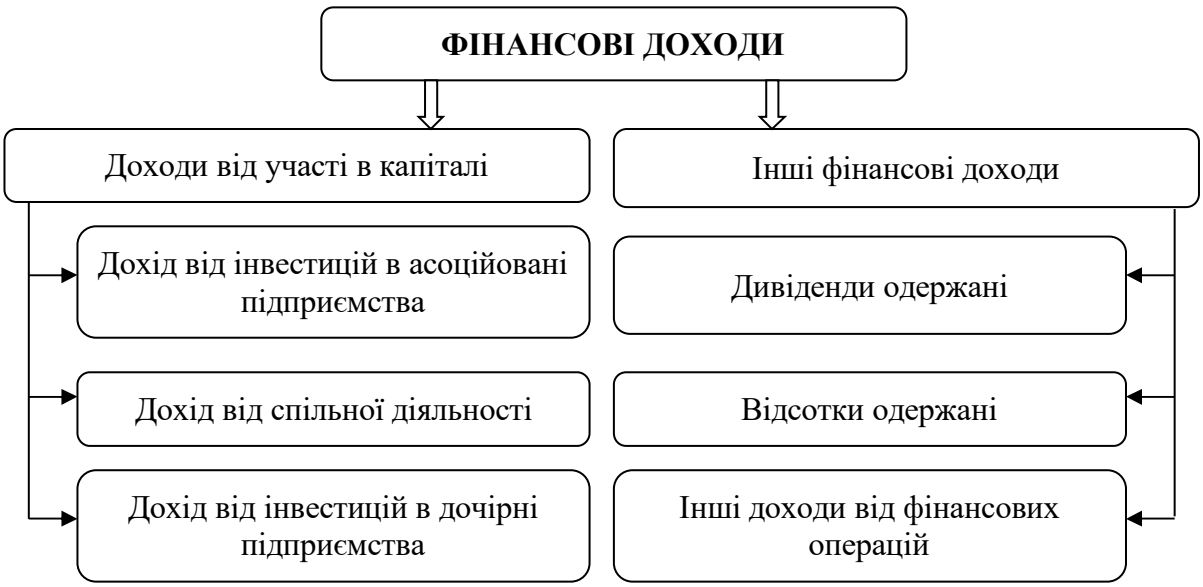


Рис. 11.3. Структура фінансових доходів

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів ведеться за кожним об’єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством.

В обліковій політиці підприємства необхідно відобразити наявність інвестицій та періодичність отримання таких доходів.

Щомісячне списання фінансових доходів на результат фінансових операцій здійснюється на підставі довідки-розрахунку, оформленої працівником бухгалтерії.

Доходи від фінансової діяльності підтверджуються первинними документами, які відрізняються залежно від виду доходу (табл. 11.4).

Таблиця 11.4

Документальне підтвердження отримання та визнання доходу від фінансової діяльності

Види доходу	Первинні підтверджуючі документи
Дохід від участі в капіталі	прибутковий касовий ордер; виписка банку; рішення зборів акціонерів (учасників) про розподіл прибутку та ін.
Дохід від дивідендів та відсотків	договори купівлі цінних паперів з визначеним строком погашення; договори депозитного вкладу; договори купівлі депозитних сертифікатів; бухгалтерська довідка-розрахунок та ін.

11.6. Організація обліку інших доходів

Доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства відносять до інших доходів, для обліку яких призначено рахунок 74 «Інші доходи».

Рахунок 74 «Інші доходи» має такі субрахунки:

— 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів»;
— 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;
— 742 «Дохід від відновлення корисності активів»;
— 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»;
— 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;
— 746 «Інші доходи».

На субрахунку 740 «Дохід від зміни вартості фінансових інструментів» підприємства, крім тих, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, узагальнюють інформацію про доходи від зміни балансової вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» узагальнюється інформація про доходи від реалізації фінансових інвестицій.

На субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів» узагальнюється інформація про визнані відповідно до НП(с)БО 28 «Зменшення корисності активів» доходи від відновлення корисності активів.

На субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів» узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних необоротних активів, фінансових інвестицій та цільового фінансування капітальних інвестицій. Дохід від цільового фінансування капітальних інвестицій та безоплатно одержаних необоротних активів, що підлягають амортизації визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням. Дохід від безоплатно одержаних земельних ділянок і фінансових інвестицій визнається при їх вибутті.

На субрахунку 746 «Інші доходи» узагальнюється інформація про інші доходи, які не відображені на інших субрахунках рахунка 74 «Інші доходи», зокрема від списання кредиторської заборгованості, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Основні первинні документи, які є підставою для відображення в обліку інших доходів такі:

— прибутковий касовий ордер;

— виписка банку;

— рахунок-фактура;

— товарно-транспортна накладна;

— накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;

— акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;

— бухгалтерська довідка-розрахунок;

— контракти і договори, укладені з покупцями та фінансово-кредитними установами та ін.

Списання доходів на результати іншої звичайної діяльності здійснюється на підставі довідки-розрахунку, оформленої працівником бухгалтерії.

Узагальнення інформації про інші доходи при журнально-ордерній формі обліку здійснюється у журналі 6, а при спрощеній формі обліку – у розділі III Відомості 5-м.

11.7. Організація обліку доходів майбутніх періодів

Для узагальнення інформації щодо одержаних доходів у звітному періоді, які підлягають включенню до доходів у майбутніх звітних періодах, призначено рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів».

До доходів майбутніх періодів належать, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), передплата на газети, журнали, пе-

ріодичні та довідкові видання, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо.

За кредитом рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума одержаних доходів майбутніх періодів, за дебетом – їх списання на відповідні рахунки обліку доходів та включення до складу доходів звітного періоду.

Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться за їх видами, датами їх утворення і визнання доходами звітного періоду.

Узагальнення даних за рахунком 69 «Доходи майбутніх періодів» при журнальній формі здійснюється у журналі 3, а при спрощеній формі обліку – у розділі І Відомості 3-м.

11.8. Організація обліку фінансових результатів

Основне завдання раціональної організації аналітичного обліку фінансових результатів полягає у накопиченні інформації за кожною статтею, яка відображається у Звіті про фінансові результати. Для забезпечення цього завдання необхідно організувати належний аналітичний облік.

Для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства призначено рахунок 79 «Фінансові результати».

За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої діяльності».

Підприємства, які для узагальнення інформації про витрати застосовують тільки рахунки класу 8 «Витрати за елементами», субрахунки рахунку 79 дебетують у кореспонденції з кредитом рахунків 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і з кредитом рахунків класу 8 «Витрати за елементами» у порядку закриття цих рахунків.

На аналітичних рахунках протягом року наростаючим підсумком мають накопичуватись дані в розрізі звітних статей дані про доходи та витрати підприємства, необхідні для складання Звіту про фінансові результати, а також для внутрішнього контролю та аналізу.

Алгоритм визначення фінансових результатів (чистого прибутку або збитку) наведені на рис. 11.4, а їх формування у системі рахунків на рис. 11.5.

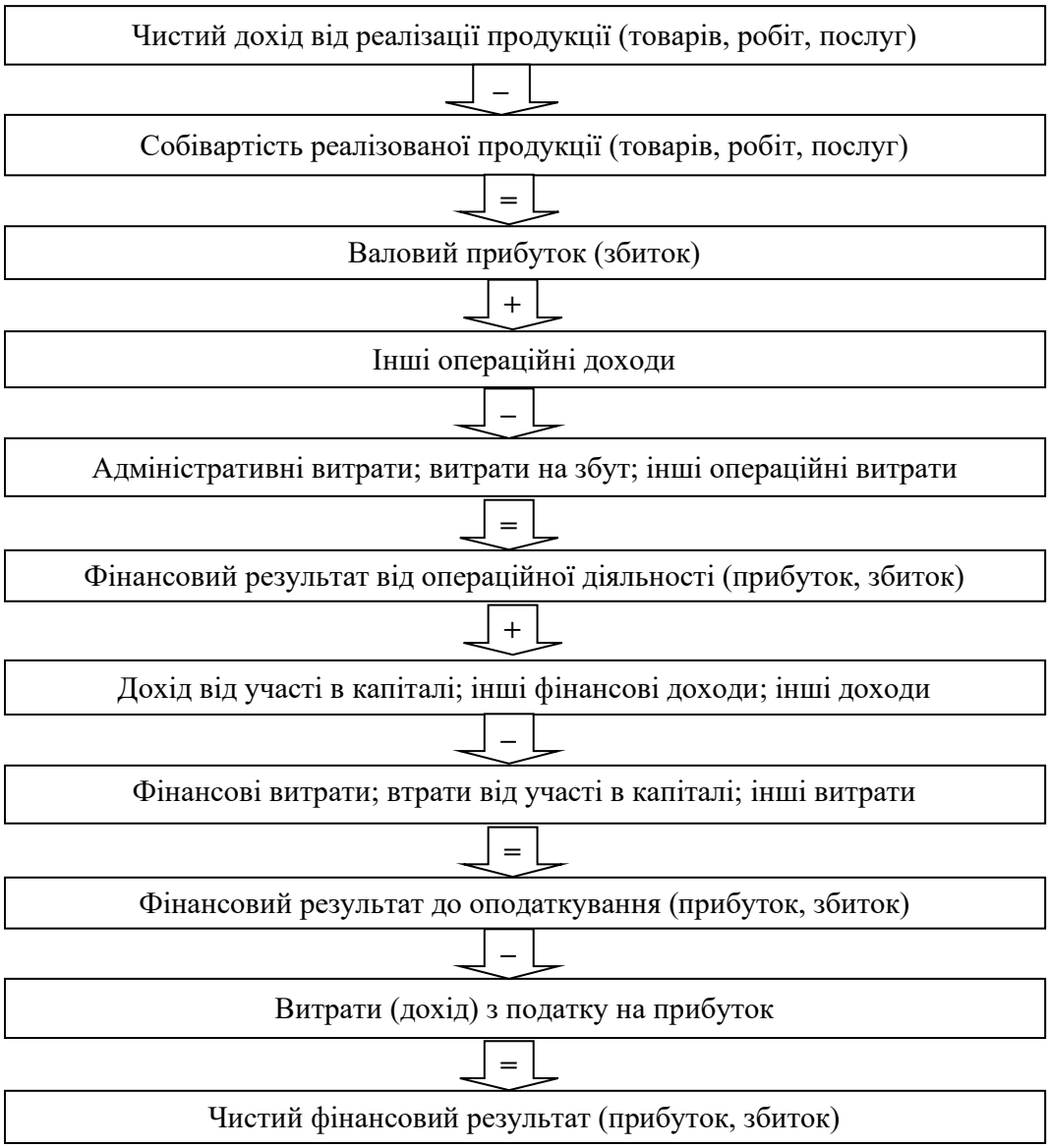


Рис. 11.4. Алгоритм визначення фінансового результату діяльності за звітний період

Слід зазначити, що крім поняття чистий фінансовий результат, у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» застосовується також поняття сукупний дохід. **Сукупний дохід** – це сума змін у власному капіталі за звітний період внаслідок господарської діяльності та інших подій (за винятком операцій між власниками). Він включає чистий фінансовий результат та інший сукупний дохід після оподаткування. Інший сукупний дохід являє собою різницю між доходами та витратами, яка не включена до фінансових результатів. Зокрема, до іншого сукупного доходу належить емісійний дохід, дохід від безоплатно отриманих необоротних активів тощо. Такі доходи є об'єктом оподаткування податком на прибуток. Таким чином сукупний дохід є сумою чистого фінансового результату та іншого сукупного доходу за вирахуванням пов'язаного з ним податку на прибуток.

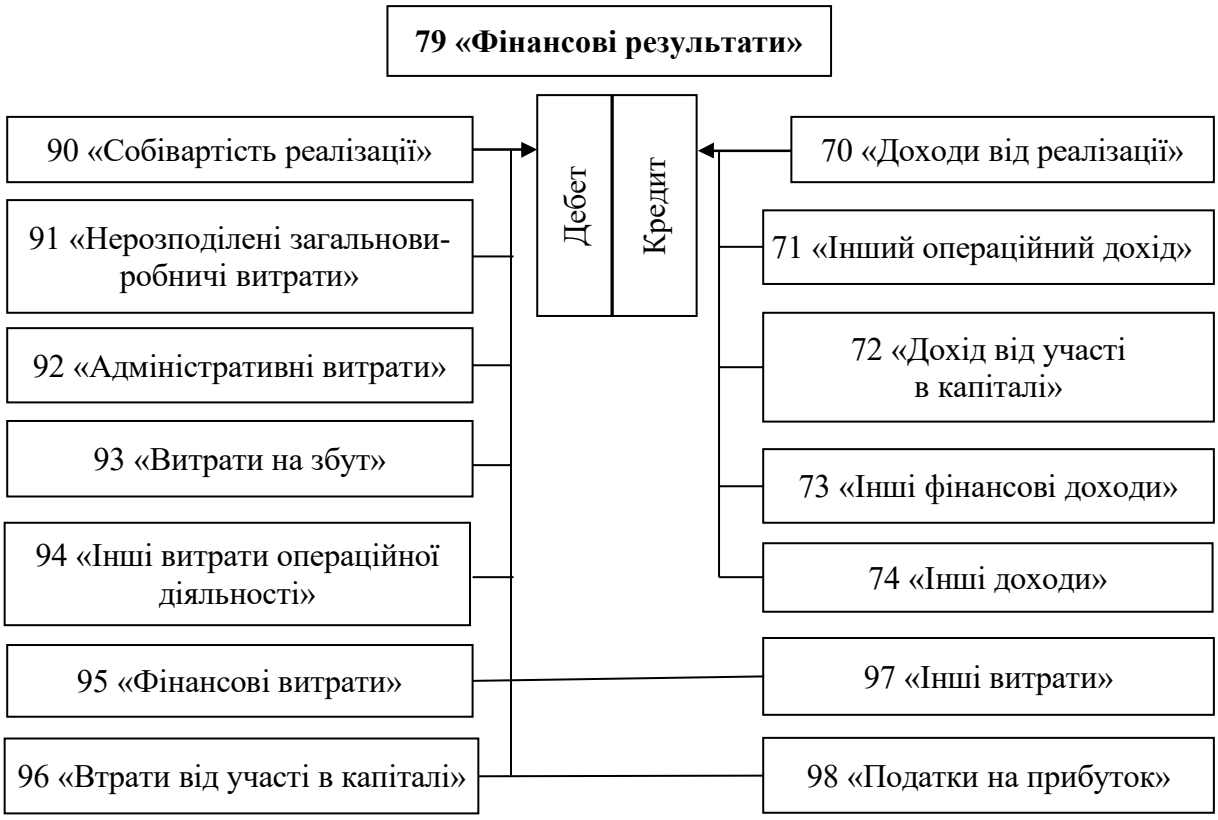


Рис. 11.5. Схема визначення фінансового результату

Кредитові обороти за рахунком 79 «Фінансові результати» накопичуються в журналі 6, а дебетові – в інших журналах.

11.9. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Назвіть нормативні документи регламентують організацію обліку доходів і результатів діяльності.
2. Сформулюйте визначення доходу.
3. Поясніть значення термінів «валовий прибуток» та «чистий прибуток».
4. Охарактеризуйте класифікацію доходів за НП(с)БО 15.
5. Розкрийте відмінності в оцінці доходу залежно від форми надходження активу на підприємство (придбання, безоплатне отримання, бартер).
6. За яких умов при здійсненні обміну продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами) не визнається дохід?
7. Опишіть порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг.
8. Перелічіть методи оцінкювання ступеня завершеності операцій з надання послуг.
9. Охарактеризуйте види цільового фінансування та особливості його визнання.
10. Розкрийте відмінності визнання цільового фінансування капітальних інвестицій і поточних витрат.
11. Перелічіть види надходжень коштів, які не визнаються доходами звітного періоду.

12. Які рахунки бухгалтерського обліку призначено для відображення доходів підприємства?

13. Наведіть приклади доходів майбутніх періодів.

14. На яких рахунках узагальнюється інформація про фінансові результати?

15. Які доходи відображаються на субрахунках рахунку 71 «Інший операційний дохід»?

16. Перелічіть доходи, які відображаються на рахунку 74 «Інші доходи».

17. Назвіть доходи, що виникають в результаті використання активів підприємства іншими сторонами.

18. Якими первинними документами підтверджується отримання і визнання доходу (від реалізації, іншого операційного доходу, фінансового доходу, іншого доходу)?

19. Розкрийте склад фінансових доходів.

20. Перелічіть етапи визначення і розподілу фінансового результату діяльності за звітний період.

21. Розкрийте основні завдання організації обліку та контролю доходів і результатів діяльності підприємства.

22. Розкрийте організацію аналітичного обліку доходів.

11.10. Тести

1. Доходи – це:

а) збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів;

б) зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу;

в) збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

2. Дохід визнається, коли виконуються умови:

а) відбувається збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу;

б) оцінка доходу може бути достовірно визначена;

в) обидва критерії повинні виконуватися.

3. Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

а) дохід від реалізації продукції, чистий дохід від реалізації продукції, фінансові доходи, інші доходи;

б) чистий дохід від реалізації продукції, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи;

в) дохід від реалізації продукції, чистий дохід від реалізації продукції, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи.

4. Дохід, пов'язаний із наданням послуг, визнається:

а) після завершення всіх операцій з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат такої операції;

б) виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат такої операції;

в) до початку здійснення операцій з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат такої операції.

5. Дохід від операційної оренди активів визнається як:

а) дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

б) інший операційний дохід;

в) фінансовий дохід;

г) інший дохід.

6. Доходи від цільового фінансування можуть бути визнані як:

а) капітальні інвестиції і поточні витрати;

б) поточні витрати і доходи майбутніх періодів;

в) капітальні інвестиції та інші інвестиції.

7. Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

а) сума оплати за раніше відвантажену готову продукцію;

б) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);

в) сума орендних платежів за оренду об'єктів нерухомості;

г) сума штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів.

8. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі:

а) справедливої вартості отриманих активів, або тих, які підлягають одержанню;

б) залишкової вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню;

в) яка зазначена у відповідних документах, що супроводжують надходження коштів на підприємство.

9. Не визнаються доходами:

а) суми одержаних грантів та субсидій;

б) суми від списання кредиторської заборгованості;

в) надходження від первинного розміщення цінних паперів.

10. Інформація про доходи від отриманих дивідендів відображається на рахунку:

а) 71 «Інший операційний дохід»;

б) 72 «Дохід від участі в капіталі»;

в) 73 «Інші фінансові доходи»;

г) 74 «Інші доходи».

11. На рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображають:

а) за дебетом і за кредитом купівельну вартість проданої продукції;

б) за дебетом – собівартість реалізованої продукції, а за кредитом – продажну вартість продукції;

в) за дебетом суму непрямих податків (акцизний збір, ПДВ), а за кредитом – продажну вартість продукції.

12. На субрахунку 704 «Вирахування з доходу»:

а) за дебетом відображається збільшення суми надходжень на користь комітентів, за кредитом – списання оборотів на рахунок 79;

б) за кредитом відображається збільшення суми надходжень на користь комітентів, за дебетом – списання оборотів на рахунок 79.

13. Не належать до доходів майбутніх періодів:

а) доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби (авансові орендні платежі);

б) передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання;

в) доходи від реалізації фінансових інвестицій;

г) виручка від продажу квитків транспортних і театрально-видовищних підприємств;

д) абонентна плата за користування засобами зв'язку.

14. Кінцевим фінансовим результатом діяльності підприємства є:

а) чистий прибуток (збиток) звітного періоду;

б) прибуток до оподаткування;

в) валовий прибуток.

15. За кредитом субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» відображаються суми доходів від:

а) реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності;

б) реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої фінансової діяльності**;**

в) реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від інвестиційної діяльності.

16. За кредитом субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності» відображаються суми доходів від:

а) участі в капіталі інших підприємств;

б) фінансової діяльності підприємства;

в) інвестиційної діяльності підприємства.

17. Валовий прибуток розраховується як:

а) різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

б) алгебраїчна сума прибутку від операційної діяльності, фінансової та іншої діяльності;

в) різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і фінансовими та іншими доходами.

18. Чистий прибуток розраховується як:

а) різниця між фінансовим результатом до оподаткування та сумою податку на прибуток;

б) алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

в) різниця між фінансовим результатом від операційної діяльності і сумою фінансових доходів (фінансових витрат).

19. У статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» відображається:

а) дохід (виручка) від реалізації продукції без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків;

б) дохід (виручка) від реалізації продукції за вирахуванням наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків;

в) дохід (виручка) від реалізації продукції за вирахуванням наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків за вирахування собівартості реалізованої продукції.

20. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визначається:

а) за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом;

б) за залишковою вартістю активів, що передані за цим бартерним контрактом;

в) за первісною вартістю активів, що передані за цим бартерним контрактом.

Тема 12.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

12.1. Поняття та структура власного капіталу

Власний капітал становить фінансову основу створення і розвитку підприємства будь-якої форми власності та організаційно-правової форми. Саме власний капітал дає уявлення про величину організації, успішність її діяльності, а в порівнянні з іншими показниками – про її фінансове становище. Власний капітал виступає не лише підґрунтям створення підприємства, а й фактором його стабільності, самостійності, фінансової потужності, ефективності діяльності, конкурентоспроможності та інвестиційної активності, фінансової безпеки підприємства.

Головною метою організації обліку власного капіталу на підприємстві є забезпечення надання повної та достовірної інформації про формування складових власного капіталу, операцій з ним, а також змін у складі власного капіталу для задоволення інформаційних потреб користувачів (передусім власників), забезпечення потреб управління і контролю.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття її у фінансовій звітності визначені у НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», положення якого застосовуються до фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність відповідно до законодавства. Згідно з цим стандартом **власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.** Це визначення є **основним бухгалтерським рівнянням:**

АКТИВИ - ЗОБОВ'ЯЗАННЯ = ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ.

Основні завдання організації обліку власного капіталу наступні:

1) своєчасне і достовірне документування операцій, пов'язаних з формуванням та рухом власного капіталу;

2) забезпечення своєчасного відображення операцій з власним капіталом у відповідних реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;

3) контроль за відповідністю величини власного капіталу та його складових вимогам законодавства та статутних (установчих) документів;

4) формування достовірної звітності про стан і рух власного капіталу;

5) забезпечення належного обліку статутного (установчого) капіталу за кожним власником (акціонером);

6) забезпечення перевищення величини чистих активів на річну дату балансу над величиною статутного капіталу;

7) забезпечення належного аналітичного обліку розрахунків за дивідендами з кожним учасником (акціонером);

8) постійний моніторинг співвідношення власного та запозиченого капіталу для визначення оптимального їх співвідношення для підприємства.

Складові власного капіталу згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій наведені на рис. 12.1.

Рис. 12.1. Складові власного капіталу

Загальна сума власного капіталу складає: зареєстрований капітал + капітал в дооцінках + додатковий капітал + резервний капітал + нерозподілений прибуток (або мінус непокритий збиток) – вилучений капітал – неоплачений капітал.

Інформація про склад, структуру та зміни у власному капіталі підприємства цікавить широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів (рис. 12.2).

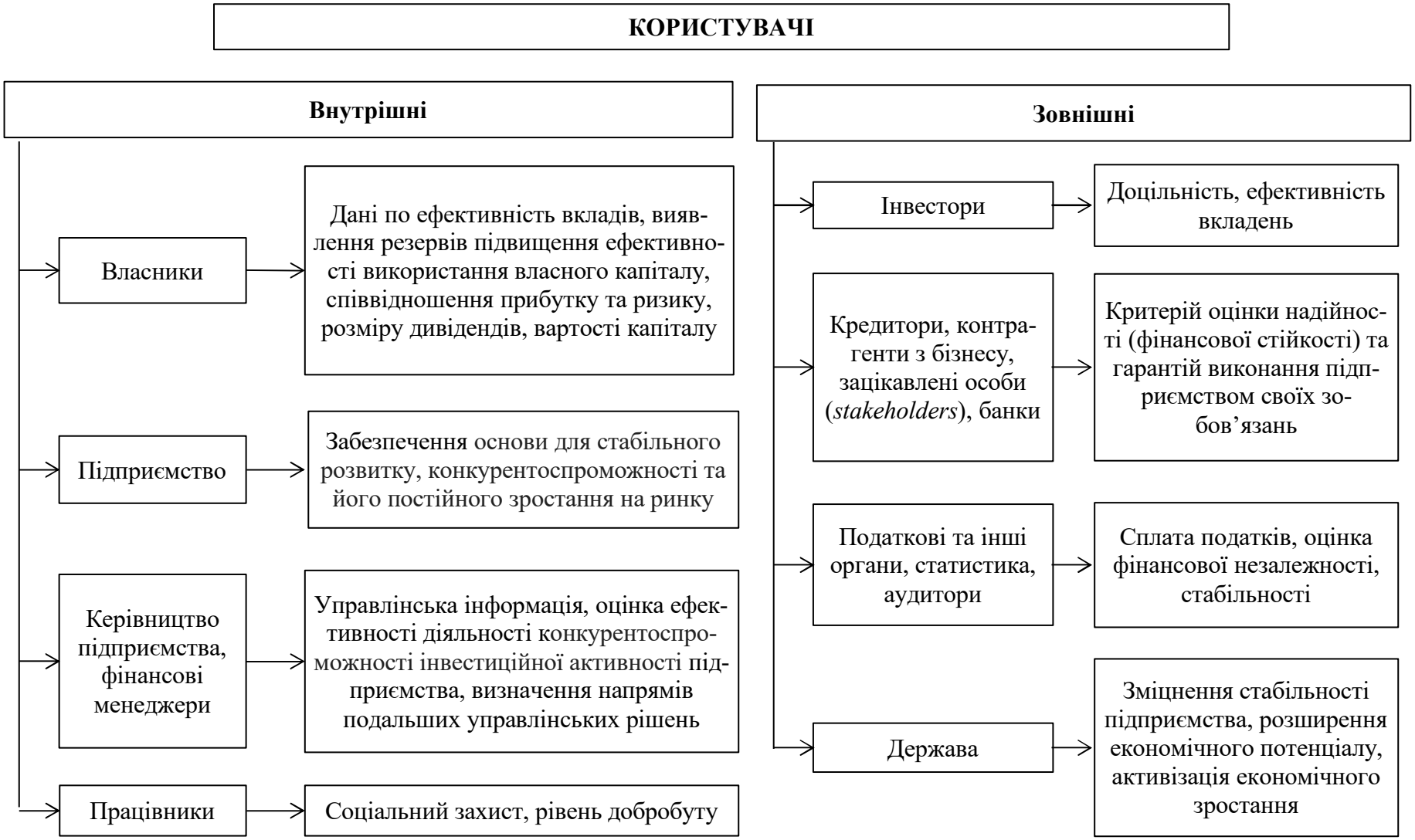


Рис. 12.2. Сфери інтересів користувачів інформації про власний капітал

12.2. Нормативна база з обліку власного капіталу

Основна нормативна база, яка впливає на бухгалтерський облік власного капіталу і його організацію наведена на рис. 12.3.

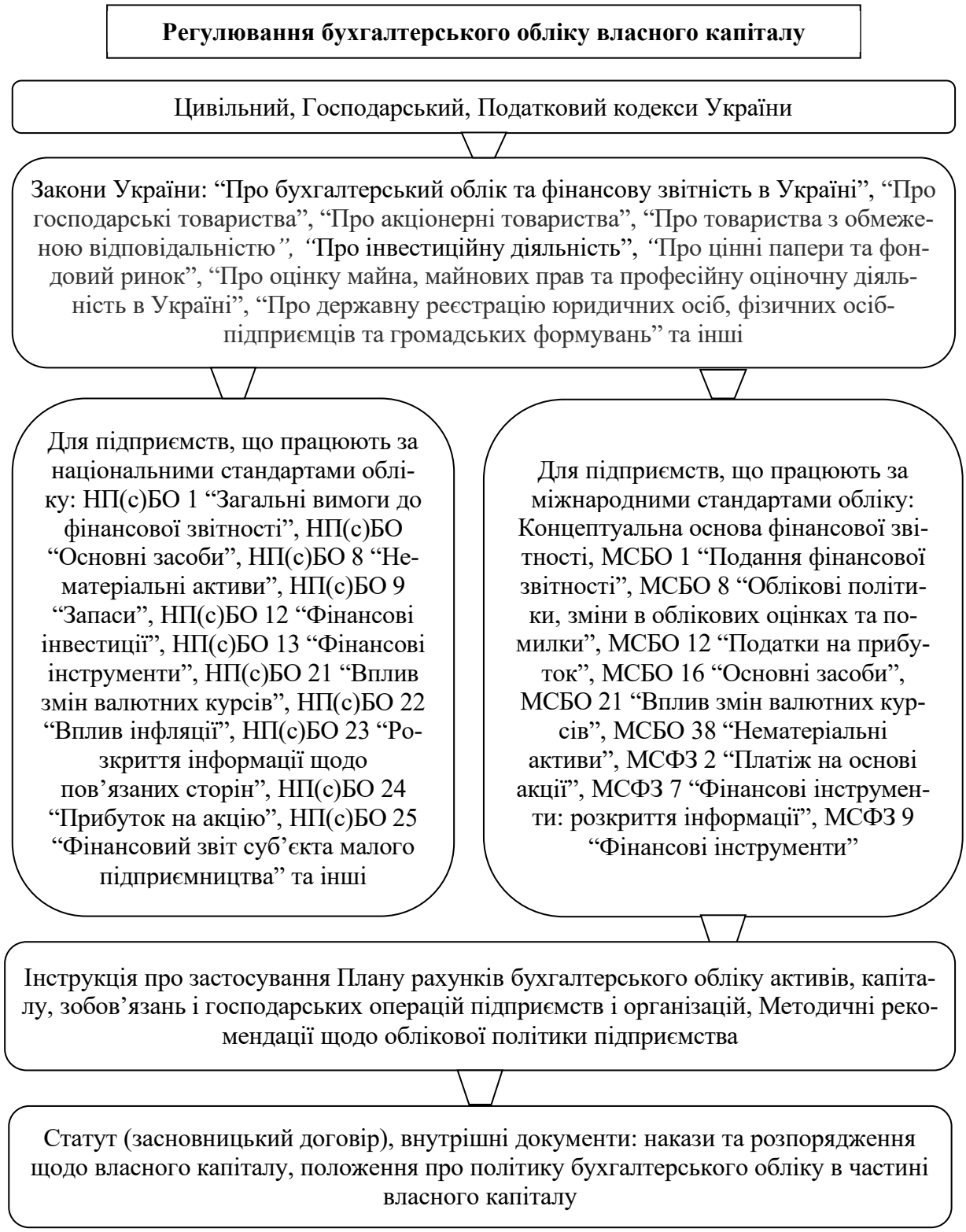


Рис. 12.3. Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку власного капіталу

Відправним пунктом організації бухгалтерського обліку операцій з власним капіталом в Україні є положення Господарського, Цивільного та Податкового кодексів України. У Господарському та Цивільному кодексах України закріплено правові аспекти формування статутного капіталу, що визначають розмір, склад, строки, порядок внесення вкладів учасниками, оцінку майна при внесенні і вилученні, порядок зміни часток учасників, їх відповідальність за порушення зобов'язань за внесками. Податковим кодексом України визначено: податкові різниці, які збільшують або зменшують прибуток до оподаткування: господарські операції (або випадки), прибуток від яких не оподатковується або оподатковується за нульовою ставкою; визначені ставки податку на прибуток тощо. Тобто положення Податкового кодексу України безпосередньо впливають на розмір податку на прибуток і відповідно на показник статті балансу «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

На рівні Законів України порядок організації бухгалтерського обліку визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Інші, наведені на рис. 12.3 Закони України регламентують порядок здійснення певних видів господарської діяльності, порядок започаткування діяльності, розрахунки векселями тощо, що, безумовно (але опосередковано), впливає на організацію обліку власного капіталу.

Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку містять насамперед перелік альтернатив оцінки доходів і витрат та активів і зобов'язань, застосування яких призводить у кінцевому підсумку до різної величини власного капіталу на дату балансу.

12.3. Політика бухгалтерського обліку щодо власного капіталу

Політика бухгалтерського обліку щодо власного капіталу носить насамперед організаційний, управлінський та процедурний аспекти, тобто стосується політики організації обліку, а не облікової політики. Певні організаційні моменти обліку власного капіталу залежать від вимог законодавства та статутних вимог. Наприклад, законодавством в акціонерних товариствах передбачено створення резервного фонду в певному розмірі. У такому разі в робочому плані рахунків повинен бути зафіксований рахунок для його обліку. Підприємство може також самостійно створювати непередбачені законодавством резерви і фонди, що викликає необхідність виділяти в робочому плані рахунків також рахунки для їх обліку.

Організаційно-правова форма впливає також на організацію аналітичного обліку розрахунків з учасниками. Виникає необхідність в розробці аналітичних реєстрів щодо таких розрахунків. У статутах може бути передбачений норматив виділення коштів з прибутку на виплату дивідендів, а також порядок виплати дивідендів за привілейованими акціями. У такому разі бухгалтер має право, не очікуючи загальних зборів учасників щодо розподілу дивідендів, самостійно їх нарахувати на основі бухгалтерської довідки-розрахунку з посиланням на норми статуту.

Окремі підприємства у статуті мають право зазначити, що бухгалтерський облік на підприємстві веде кваліфікована фірма чи незалежний спеціаліст. У цьому разі організаційна та управлінська частини Політики бухгалтерського обліку будуть відмінні від тієї, за якої підприємство вело б облік самостійно.

Політика бухгалтерського обліку щодо власного капіталу має формуватися з дотриманням вимог чинного законодавства з метою одночасного задоволення потреб користувачів в отриманні достовірної інформації про стан і зміни власного капіталу та захисту прав власників у разі конфліктів між суб'єктами господарювання.

12.4. Організація обліку зареєстрованого капіталу

Початковим етапом організації бухгалтерського обліку зареєстрованого капіталу є реєстрація підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України.

Розмір зареєстрованого капіталу на будь-яку дату балансу не може бути меншим за встановлений законодавством і має дорівнювати сумі, зазначеній в зареєстрованих статутних (установчих) документах. У багатьох випадках для окремих організаційно-правових форм господарювання законодавство вказує підприємству на необхідність мати зареєстрований капітал без указівки на його мінімальну величину. У такому випадку в статуті відображається його розмір, узгоджений засновниками. Будь-які зміни зареєстрованого капіталу підлягають обов'язковій державній реєстрації.

Слід зазначити, що статутний капітал визначається мінімальним розміром майна, яке гарантує інтереси його кредиторів. При цьому розмір статутного капіталу не може бути меншим ніж встановлено законодавством. Згідно з п. 3 ст. 155 Цивільного кодексу України, якщо при завершенні другого та кожного наступного фінансового року вартість чистих активів акціонерного товариства виявиться меншою від статутного капіталу, то товариство зобов'язане оголосити про його зменшення, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових внесків. Якщо ж вартість чистих активів стає меншою від визначеного законом мінімального розміру, то підприємство підлягає ліквідації.

Поняття «чисті активи» наведене у п. 4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», а саме: **чисті активи —** активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Акціонерне товариство до повної сплати статутного капіталу, а також у разі зменшення вартості чистих активів до розміру, меншого, ніж розмір статутного капіталу і резервного фонду, оголошувати та виплачувати дивіденди не має права.

Вимоги національного законодавства до розміру зареєстрованого капіталу наведені в табл. 12.1.

Таблиця 12.1

Формування зареєстрованого капіталу на підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності

Організаційно-правова форма підприємства	**Назва капіталу**	**Мінімальний розмір капіталу**	**Нормативний документ**	**Порядок формування капіталу**
1	2	3	4	5
Підприємства державної та комунальної власності	Статутний капітал	За рішенням засновників або уповноваженого органу, до сфери управління якого воно належить	ГКУ, Закон України «Про місцеве самоврядування в Україні»	Сукупність виділених підприємству активів
Публічні та приватні акціонерні товариства	Статутний капітал	1250 мінімальних заробітних плат	п. 1 ст. 14 ЗУ «Про акціонерні товариства»	Вклади акціонерів, внесені внаслідок придбання ними акцій
Повне товариство	Складений капітал	Визначається засновницьким договором	ЦКУ	Розмір, склад та строки внесення засновниками вкладів визначаються засновницьким договором
Товариства з обмеженою відповідальніст ю	Статутний капітал	За рішенням засновників	ЦКУ, ГКУ, ЗУ «Про господарські товариства», ЗУ «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»	Сукупність внесків учасників
Товариства з додатковою відповідальніст ю	Статутний капітал	За рішенням засновників	ЦКУ, ГКУ, ЗУ «Про господарські товариства», ЗУ «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»	Сукупність внесків учасників
Повні товариства	Складений капітал	Визначається засновницьким договором	ЦКУ, ГКУ, ЗУ «Про господарські товариства», ЗУ «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю»	Сукупність вкладів учасників
Командитні товариства	Складений капітал	Визначається засновницьким договором	ЦКУ, ГКУ, ЗУ «Про господарські товариства»	Сукупність вкладів учасників
Приватні підприємства	Інший зареєстрован ий капітал	За рішенням засновників	ЦКУ, ГКУ	Сукупність вкладів учасників
Фермерські господарства	Інший зареєстрован ий капітал	За рішенням засновників	ЦКУ, ГКУ, ЗУ «Про господарські товариства», ЗУ «Про фермерське господарство»	Сукупність внесків учасників

Закінчення табл. 12.1

1	2	3	4	5
Підприємства, засновані на власності об'єднань громадян (унітарні)	Статутний капітал	За рішенням об'єднання громадян	ст. 63, 112 ГКУ	Активи об'єднання громадян
Банки	Статутний капітал	На момент реєстрації банку не менше: 1) для місцевих кооперативних банків – 1 млн євро; 2) які здійснюють свою діяльність на території однієї області – 3 млн євро; 3) які здійснюють свою діяльність на території всієї України – 5 млн євро	ст. 31 Закону України «Про банки та банківську діяльність»	Вартість вкладів акціонерів і засновників, учасників банку
Ломбарди	Статутний капітал	Власний капітал у розмірі не менше ніж 500 тис. грн, а у разі наявності у ломбарду відокремлених підрозділів – не менше ніж 1 млн гривень	Розпорядження комісії з регулювання ринків фінансових послуг України «Про затвердження Положення про порядок надання фінансових послуг ломбардами»	Сукупність внесків учасників
Кредитні спілки	Пайовий капітал	Сума пайового, резервного, додаткового капіталів та залишку нерозподіленого доходу спілки не може бути меншою 10 % від суми її загальних зобов'язань	ст. 20 Закону України «Про кредитні спілки»	Сукупність внесків членів кредитної спілки
Страхові компанії	Статутний капітал	Для видів страхування інших, ніж страхування життя – 1 млн євро, страхування життя, – 10 млн євро	ст. 30 Закон України «Про страхування»	Сукупність внесків учасників

Формування зареєстрованого капіталу може здійснюватись за рахунок надходження різних активів (грошові кошти, майно, нематеріальні активи, цінні папери). Проте для окремих підприємств існують обмеження щодо внесків до статутного капіталу окремих активів (табл. 12.2).

Таблиця 12.2

Дозволені активи для засновницьких внесків

Організаційно-правова форма підприємства	Види активів - внесків засновників				
	Майно	Цінні папери	Нематеріальні активи	Грошові кошти	
				грн	Іноз. валюта
Підприємства державної та комунальної власності	+	-	-	+	-
Публічні та закриті акціонерні товариства	+	+	+	+	+
Товариства з обмеженою відповідальністю	+	+	+	+	+
Товариства з додатковою відповідальністю	+	+	+	+	+
Повні товариства (командитні)	+	+	+	+	+
Приватні підприємства	+	+	+	+	+
Фермерські господарства	+	+	+	+	+
Банки	-	-	-	+	+
Ломбарди	-	-	-	+	+
Кредитні спілки	-	-	-	+	-
Страхові компанії	-	+	-	+	+
Торговці цінними паперами	-				

Важливе значення при організації обліку зареєстрованого капіталу є оцінка негрошових внесків учасників (засновників). Для оцінки негрошових внесків використовуються первинні документи, які підтверджують їх вартість, а в разі їх відсутності вартість майна встановлюють учасники (засновники) на загальних зборах засновників, що засвідчується відповідним протоколом. Якщо виникають розбіжності та суперечності серед засновників щодо оцінки майна, то оцінку доручають виконати суб'єкту оціночної діяльності.

Величина зареєстрованого капіталу може бути змінена після внесення змін до статуту (засновницького договору) і державної реєстрації цих змін.

Зареєстрований (пайовий) капітал обліковують на субрахунках однойменного рахунка 40. Характеристика субрахунків рахунку 40 наведена в табл. 12.3.

Таблиця 12.3

Характеристика субрахунків рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

Субрахунок	Економічний зміст
1	2
401 «Статутний капітал»	Відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за кожним засновником, учасником, акціонером тощо

Продовження табл. 12.3

1	2
402 «Пайовий капітал»	Відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчих товариства, колективних сільськогосподарських підприємств, житлово-будівельних кооперативів, кредитних спілок та інших підприємств формування якого передбачено установчими документами. Аналітичний облік за ведеться за кожним учасником та видами внесків
403 «Інший зареєстрований капітал»	Відображається зареєстрований капітал інших підприємств (зокрема приватних), формування якого передбачено в установчих документах
404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу»	Відображаються внески, які надходять для формування зареєстрованого, зокрема статутного капіталу акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів

Основні первинні документи, які стосуються обліку зареєстрованого капіталу, наведені в табл. 12.4.

Таблиця 12.4

Основні первинні документи, що застосовуються при обліку зареєстрованого капітал

Рух зареєстрованого капіталу	**Первинні документи для відображення в обліку**
При формуванні капіталу	Засновницький договір, статут, документи на оприбуткування активів (накладні, матеріали оцінки, виписки з рахунку в банку, прибуткові касові ордери тощо)
При збільшенні величини зареєстрованого капіталу	Рішення загальних зборів, виписка з держреєстру про зміну величини зареєстрованого капіталу, бухгалтерська довідка, документи на оприбуткування активів
При зменшенні величини зареєстрованого капіталу	Рішення загальних зборів, виписка з держреєстру про зміну величини зареєстрованого капіталу, бухгалтерська довідка, документи на вибуття активів
При виході учасника господарського товариства	Рішення загальних зборів, виписка з держреєстру про зміну величини зареєстрованого капіталу та переліку засновників (учасників), бухгалтерська довідка-розрахунок, документи на вибуття активів
При ліквідації підприємства	Рішення загальних зборів, виписка з держреєстру про ліквідацію підприємства, бухгалтерська довідка-розрахунок, документи на вибуття активів, та остаточних розрахунків з учасниками (засновниками)

Наведений у таблиці 12.4 перелік документів, пов’язаних з рухом зареєстрованого капіталу не є вичерпним.

При застосуванні журнальної форми обліку кредитові обороти за субрахунками зареєстрованого капіталу відображають у журналі 7 (сільськогосподарські підприємства у журналі-ордері 7 с.-г. та відомостях до нього 7.1 с.-г. та 7.2 с.-г.). Аналітичний облік ведеться за видами зареєстрованого капіталу та за кожним акціонером (учасником).

12.5. Організація обліку іншого власного капіталу

Капітал в дооцінках. Складовою власного капіталу є капітал в дооцінках, який обліковують на однойменному рахунку 41 на субрахунках:

— 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»;

— 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»;

— 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»;

— 414 «Інший капітал у дооцінках».

З особливостей організації обліку цієї складової власного капіталу слід відмітити, що дооцінку та уцінку основних засобів та нематеріальних активів підприємство самостійно здійснювати не може. Для цього треба укласти договір з суб'єктом оціночної діяльності. Згідно з Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.01 № 2658-III **практична діяльність з оцінки майна може здійснюватися виняткова суб'єктами оціночної діяльності,** до яких належать:

— суб'єкти господарювання — зареєстровані в установленому законодавством порядку фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, а також юридичні особи незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, які здійснюють господарську діяльність, у складі яких працює хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності відповідно до цього Закону;

— органи державної влади та органи місцевого самоврядування, які отримали повноваження на здійснення оціночної діяльності в процесі виконання функцій з управління та розпорядження державним майном та (або) майном, що є у комунальній власності, та у складі яких працюють оцінювачі.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості й суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Аналітичний облік за рахунком 41 ведеться у розрізі об'єктів дооцінки та уцінки. Основні первинні документи для відображення в обліку дооцінок та уцінок – акти переоцінки, складені на підприємстві, документи на переоцінку суб'єктів оціночної діяльності, бухгалтерська довідка. Крім того, бухгалтерії необхідно внести результати переоцінок в інвентарні картки обліку основних засобів та нематеріальних активів тощо.

Додатковий капітал. Додатковий капітал за його видами обліковують на субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал». Субрахунки рахунка 42, їх призначення та первинні документи для відображення господарський операцій в обліку наведені в табл. 12.5.

Слід звернути увагу на те, що в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій зазначено, що на субрахунку 425 зокрема обліковують капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів.

Таблиця 12.5

Призначення субрахунків рахунка 42 та первинні документи, які є підставою для відображення на них господарських операцій

Субрахунок	Призначення	Первинні документи
421 «Емісійний дохід»	Відображається перевищення ціни продажу випущених акцій (вилучених часток) над їх номінальною вартістю	Виписка банку, прибутковий касовий ордер, бухгалтерська довідка
422 «Інший вкладений капітал»	Вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу	Рішення загальних зборів про наміри, виписка банку, прибутковий касовий ордер, документи на надходження майна і цінних паперів
423 «Накопичені курсові різниці»	Відображаються курсові різниці, які відповідно до НП(с)БО відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході	Курс НБУ іноземної валюти на дату балансу, бухгалтерська довідка
424 «Безоплатно одержані необоротні активи»	Відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. Залишок додаткового капіталу на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання безоплатно одержаних об'єктів необоротних активів (окрім землі) і при вибутті таких активів і землі	Акти приймання-передачі, акти оцінки, бухгалтерська довідка
425 «Інший додатковий капітал»	Інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків	Договори та акти на передачу майна, бухгалтерська довідка

Крім того, на цьому ж субрахунку дорожні організації обліковують передані їм в обслуговування дороги та їх інфраструктуру, житлово-комунальні господарства обліковують передане для обслуговування житло тощо. Тобто, на цьому субрахунку обліковують по суті також не власний капітал, а той, що їм переданий для обслуговування на певний строк. Це викликає необхідність ведення окремого аналітичного обліку такого капіталу та наведення інформації про такий капітал у фінансовій звітності, а також врахування цього факту при аналізі майна і фінансового стану підприємства.

Резервний капітал. Для обліку резервного капіталу призначено рахунок 43 «Резервний капітал». Чинним законодавством України обов'язкове створення резервного капіталу **передбачено лише для акціонерних товариств у розмірі не менше ніж 15 % від суми зареєстрованого капіталу.** Резервний капітал формують шляхом щорічних відрахувань за рахунок чистого прибутку не менше ніж 5 % за рік. Формується резервний капітал з метою покриття збитків акціонерного товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Законами можуть бути додатково передбачені також інші напрями використання резервного капіталу.

Крім того, будь-яке підприємство може створювати як цей резерв, так й інші резерви цільового призначення, про що має бути зазначено у зареєстрованому статуті (засновницькому договорі). У статуті зазначається також порядок використання створюваних резервів. У разі формування кількох видів резервів, для обліку кожного з них у робочому плані рахунків виділяють окремий субрахунок.

Первинними документами для відображення в обліку резервного капіталу та порядку відрахувань до нього є статут (засновницький договір) та бухгалтерська довідка. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямами використання.

Нерозподілені прибутки (непокриті збитки) обліковують на однойменному рахунку 44. Призначення субрахунків цього рахунка та первинні документи, що застосовуються для відображення на них господарських операцій наведені в табл. 12.6.

Таблиця 12.6

Призначення субрахунків рахунка 40 та первинні документи, які є підставою для відображення на них господарських операцій

Субрахунок	Призначення	Первинні документи
441 «Прибуток нерозподілений»	Відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку	Бухгалтерська довідка
442 «Непокриті збитки»	Відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо	Бухгалтерська довідка
443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»	Відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків	Довідка розрахунок; рішення загальних зборів (власника), наказ (рішення, розпорядження, постанова)

Нарахування дивідендів проводиться на підставі рішення загальних зборів (власника) у строки і в черговості визначеними статутом (засновницьким договором) підприємства з дотриманням вимог законодавства.

Так, згідно із Законом України «Про акціонерні товариства» товариство повинне виплачувати дивіденди один раз на рік виключно грошовими коштами на акції, звіт про результати емісії яких зареєстровано у встановленому законодавством порядку у строк, що не перевищує шість місяців з дня прийняття загальними зборами рішення про виплату дивідендів. При цьому виплата дивідендів за простими акціями проводиться лише з прибутку звітного року та/або нерозподіленого прибутку. За привілейованими акціями виплата дивідендів може здійснюватись також за рахунок резервного капіталу товариства або спеціального фонду для виплати дивідендів за привілейованими акціями.

Інші господарські товариства можуть виплачувати дивіденди щокварталу або один раз на рік.

Нарахування дивідендів проводять у відомостях окремо для резидентів та нерезидентів у зв'язку з різними ставками податку на дивіденди.

Слід зазначити, що статтею 31 Закону України «Про акціонерні товариства» встановлено ряд обмежень щодо нарахування і виплати дивідендів, які слід враховувати при прийнятті відповідних рішень. Обмеження щодо нарахування і виплати дивідендів встановлені також Законом України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» (ст. 27).

Вилучений капітал – це вартість викуплених у акціонерів акцій власної емісії для акціонерних товариств. Для інших господарським товариств – це вартість викуплених товариством часток у зареєстрованому капіталі його учасників (повернутих часток при добровільному виході з товариства).

Вилучений капітал відображають на однойменному рахунку 45, який має субрахунки:

— 451 «Вилучені акції»;
— 452 «Вилучені вклади і паї»;
— 453 «Інший вилучений капітал».

Вилучений капітал може бути перепроданий іншим особам. У такому разі його вилучення на величину зареєстрованого капіталу не впливає. У разі, якщо вилучений капітал перепродажу не підлягає (за рішенням загальних зборів акціонерів чи учасників) , вносяться зміни до статуту (засновницького договору) щодо зменшення величини зареєстрованого капіталу на номінальну вартість вилучених акцій в акціонерних товариствах або на суму номінальної вартості вилучених внесків до зареєстрованого капіталу інших господарських товариств (підприємств).

Товариство може придбати частку у власному статутному капіталі учасника, що вибув. Проте обов'язковою умовою такого придбання є наявність сформованого резервного капіталу в розмірі не менше ціни придбання викупленої частки, який не може використовуватися для здійснення виплат на користь учасників такого товариства.

Перелік основних первинних документів з обліку руху вилученого капіталу наведений в табл. 12.7.

Аналітичний облік вилученого капіталу ведуть за видами акцій (вкладів, паїв) на особових рахунках учасників чи в окремих відомостях.

Неоплачений капітал. Заборгованість учасників за внесками до зареєстрованого капіталу відображають за рахунком 46 «Неоплачений капітал», який є регулюючим до рахунка 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Таблиця 12.7

Перелік основних первинних документів з обліку руху вилученого капіталу

Операції з вилучення капіталу	**Первинні документи**
Зменшений статутний капітал на суму номінальної вартості вилучених акцій в акціонерних товариствах, нарахованої до виплати частки в інших господарських товариствах	Витяг із статуту, бухгалтерська довідка
Продано акції підприємства	Рішення загальних зборів про продаж акцій, виписка з банку, прибутковий касовий ордер
Вихід учасника з товариства	Заява учасника, витяг з протоколу зборів про задоволення заяви учасника
Нарахування учаснику, що виходить з товариства належної частки в статутному капіталі	Витяг з протоколу зборів про задоволення заяви учасника, бухгалтерська довідка- розрахунок
Нарахування учаснику, що виходить з товариства, належної йому частки накопиченого капіталу	Витяг з протоколу зборів про задоволення заяви учасника, бухгалтерська довідка розрахунок
Утримання з нарахованої частки накопиченого капіталу податку на доходи фізичних осіб та військового збору	Бухгалтерська довідка-розрахунок
Виплачена частка в статутному капіталі та частка в накопиченому капіталі грошовими коштами	Платіжне доручення, виписка з банку, видатковий касовий ордер

В акціонерних товариствах аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (прості, привілейовані) та за кожним засновником. В інших господарських товариствах — за кожним засновником (учасником) підприємства, а також за видами внесків (майно, цінні папери, грошові кошти тощо). Основні первинні документи, що застосовуються при обліку неоплаченого капіталу такі: виписка банку, прибутковий касовий ордер, документи з оцінки майна, накладні, інші документи з приймання-передачі майна та майнових прав.

Законодавством та статутом (засновницьким договором) передбачаються конкретні строки погашення заборгованості за внесками (вкладами) до зареєстрованого капіталу. Так, кожен учасник товариства з обмеженою чи додатковою відповідальністю повинен повністю зробити свій вклад протягом 6 місяців з дати державної реєстрації товариства, якщо інше не передбачено статутом. Це вимагає від бухгалтерської служби здійснення контролю за вчасністю погашення заборгованості, адже прострочення строків сплати заборгованості учасників до зареєстрованого капіталу може призвести до негативних наслідків, зокрема відміну реєстрації підприємства.

12.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Наведіть визначення власного капіталу та перелічіть його складові.
2. Перелічіть основних користувачів облікової інформації про власний капітал та розкрийте їх інтереси у цій інформації.

3. Розкрийте мету й основні завдання організації бухгалтерського обліку власного капіталу.

4. Опишіть основну нормативну базу, яка регулює організацію обліку власного капіталу.

5. Розкрийте сутність зареєстрованого капіталу та вкажіть рахунки та субрахунками на яких він обліковується.

6. Перелічіть складові додаткового капіталу та вкажіть рахунки й субрахунки, на яких він обліковується.

7. Розкрийте можливі елементи Політики бухгалтерського обліку щодо власного капіталу.

8. Назвіть первинні документи та приклади їх застосування при відображенні руху зареєстрованого капіталу.

9. Які первинні документи на регістри застосовуються при обліку неоплаченого капіталу?

10. Що таке вилучений капітал та які первинні документи та регістри застосовуються при його обліку?

11. Як формується власний капітал на підприємствах різних організаційно-правових форм?

12. За рахунок яких внесків учасників та засновників може формуватися статутний капітал акціонерного товариства?

13. Розкрийте порядок документального оформлення внесків засновників?

14. Охарактеризуйте вплив вилученого капіталу на загальну величину власного капіталу.

15. Наведіть приклади утворення та зміни величини емісійного доходу.

16. Перелічіть можливі джерела збільшення статутного капіталу акціонерного товариства.

17. У яких випадках і на підставі яких документів відображаються в обліку зміни у статутному капіталі підприємства?

18. Які джерела збільшення (зменшення) неоплаченого капіталу?

19. Опишіть документальне забезпечення обліку резервного капіталу.

20. Розкрийте порядок документування операцій з обліку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

12.7. Тести

1. Власний капітал – це:

а) фінансові ресурси підприємства, які забезпечують дохід;

б) головне джерело формування добробуту його власників підприємства;

в) головний вимірник ринкової вартості підприємства;

г) усі відповіді правильні.

2. Відповідно до вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку власний капітал визначається як:

а) залишковий капітал підприємства;

б) різниця між активами і зобов'язаннями підприємства;

в) усе майно підприємства;

г) активи та зобов'язання підприємства.

3. Сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу – це:

а) вилучений капітал;

б) неоплачений капітал;

в) резервний капітал;

г) додатковий капітал.

4. До додаткового капіталу не входить:

а) вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, отриманих підприємством від інших осіб;

б) сума дооцінки основних засобів;

в) емісійний доход від випуску акцій.

5. У звіті про фінансовий стан власний капітал відображається:

а) у першому розділі активу балансу);

б) у першому розділі пасиву балансу;

в) у першому та другому розділах пасиву балансу.

6. Пайовий капітал є видом:

а) додаткового капіталу;

б) накопиченого капіталу;

в) зареєстрованого капіталу.

7. Відображена в обліку сума вилученого капіталу призводить до:

а) до зменшення розміру статутного капіталу;

б) збільшення розміру статутного капіталу;

в) не змінює розміру статутного капіталу.

8. Мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства повинен становити не менше:

а) 1250 мінімальних розмірів заробітної плати;

б) 100 мінімальних розмірів заробітної плати;

в) 1250 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

г) 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

д) законодавством не встановлений.

9. Мінімальний розмір статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю має становити не менше:

а) 100 мінімальних розмірів заробітної плати;

б) 10 мінімальних розмірів заробітної плати;

в) одного розміру мінімальної заробітної плати;

г) законодавством не встановлений.

10. Сума кредитового сальдо за рахунком 401 «Статутний капітал» повинна відповідати:

а) загальній сумі внесків власників (учасників);

б) розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах;

в) розміру статутного капіталу, зафіксованому в установчих документах за вирахуванням заборгованості власників (учасників) за внесками до нього.

11. Фінансовий облік статутного капіталу починається з моменту:

а) реєстрації підприємства в єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України;

б) з підписання наказу про облікову політику;

в)реєстрації суб'єкта бухгалтерського обліку в податковому органі;

г) з моменту рішення загальних зборів засновників про створення підприємства.

12. Дивіденди в акціонерному товаристві дозволяється виплачувати:

а) будь-якими активами, якщо це передбачено статутом;

б) лише грошовими коштами.

13. Сума чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні підприємства після виплати дивідендів власникам, формування резервного капіталу та використання на інші потреби – це:

а) додатковий капітал;

б) резервний капітал;

в) нерозподілений прибуток;

г) капітал у дооцінках.

14. Політика бухгалтерського обліку щодо власного капіталу визначається переважно:

а) щодо організації бухгалтерського обліку;

б) щодо облікової політики;

в) щодо організації бухгалтерського обліку та управлінського обліку.

15. Викуп акціонерним товариством власних акцій призводить до:

а) зменшення статутного капіталу;

б) зменшення додаткового капіталу;

в) зменшення власного капіталу.

Тема 13.
ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

13.1. Принципи підготовки фінансової звітності

Основне завдання бухгалтерського обліку – забезпечувати інформацією про діяльність підприємства, необхідною для прийняття рішень, зовнішніми і внутрішніми її користувачами. Користувачеві, який приймає рішення, потрібна не будь-яка інформація, а лише повна, достовірна і своєчасна. Таку інформацію він може отримати із фінансової звітності.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є** надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Користувачами фінансової звітності є інвестори, працівники, постачальники, покупці продукції, уряд та громадськість, які використовують фінансові звіти для задоволення різноманітних потреб у фінансовій інформації (табл. 13.1). Звичайно, фінансові звіти не можуть задовольнити всі потреби споживачів, але підсумкову оцінку загальногосподарського стану підприємства на кінець звітного періоду вони надають.

Таблиця 13.1

Інформаційні потреби основних користувачів фінансової звітності

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Власники, інвестори	Придбання, продаж та володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства. Оцінка якості управління. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Прийняття управлінських рішень та планування діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Прийняття рішення щодо співпраці, оцінка платоспроможності підприємства
Замовники, покупці	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов’язання
Працівники підприємства	Оцінка перспектив кваліфікаційного росту. Забезпечення зобов’язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників
Органи державної фіскальної служби	Оцінка фінансових показників, які свідчать про їх відповідність представленим деклараціям про нарахування податків

Залежно від того, кому надається звітність, її поділяють на зовнішню та внутрішню.

Внутрішня звітність складається для передачі керівництву з метою прийняття управлінських рішень та для планування виробництва. Форми, показники, користувачі та періодичність подання внутрішньої звітності визначаються внутрішніми нормативними документами з урахуванням оперативних і планових потреб підприємства.

Зовнішня звітність – це публічна звітність, яка передається органам управління підприємством, фіскальним, статистичним та іншим органам і користувачам, визначеним законами та іншими нормативними документами України.

Одним із головних елементів зовнішньої звітності є фінансова звітність підприємств.

Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства за звітний період.

Методологічне керівництво фінансовою звітністю підприємств здійснює Міністерство фінансів України, а саме **– Департамент методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності,** який розробляє і затверджує національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, обов'язкові для виконання всіма підприємствами та установами на території України.

Застосування стандартів бухгалтерського обліку при формуванні фінансової звітності є інструментом забезпечення потреб користувачів якісною інформацією, яка надає повну і правдиву картину фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання. Ступінь корисності інформації, що наведена у фінансових звітах визначають її якісні характеристики. У НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» виділяється **чотири основні якісні характеристики фінансової інформації: дохідливість, зрозумілість, доречність, достовірність (правдивість).**

Дохідливість – якісна характеристика інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка передбачає можливість користувачам адекватно сприймати її зміст за умови володіння відповідними базовими знаннями. У зв'язку з цим дохідливість і зрозумілість при оцінці якісних характеристик фінансової звітності розглядаються одночасно.

Зрозумілість – це якість інформації, яка дає можливість користувачам зрозуміти її сутність, але при цьому користувачі повинні володіти необхідними базовими знаннями у галузі економіки, бухгалтерського обліку чи бізнесу, щоб правильно сприймати зміст фінансових показників. Включається до звітності й інша (не облікова) інформація, якщо вона є корисною для прийняття економічних чи управлінських рішень.

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Додатки 1 і 2 до цього стандарту містять форми бланків фінансової звітності, а додаток 3 – перелік додаткових статей фінансової звітності.

Підприємства самостійно визначають необхідність включення додаткових статей фінансової звітності. При цьому статті повинні відповідати таким двом критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Відповідно до НП(с)БО 1, у фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають НП(с)БО або ж МСФЗ та інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку. Якщо обов'язкова до розкриття інформація не передбачена в формах фінансової звітності, то така інформація наводиться у примітках.

Оцінка та визнання конкретних активів чи пасивів, а також вартість, за якою вони відображаються в статтях фінансової звітності, наведена у відповідних стандартах обліку. Так, НП(с)БО 7 «Основні засоби» визначає перелік інформації, яка повинна розкриватися у примітках щодо основних засобів: вартість, за якою основні засоби відображені в балансі; методи амортизації, що застосовуються підприємством, та строки корисного використання; сума зміни первісної (переоціненої) вартості та зносу основних засобів у результаті переоцінки; залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються в результаті консервації тощо.

Якщо стаття фінансової звітності не містить інформації для розкриття, то її можна не наводити, за винятком, якщо така інформація містилася у попередньому періоді.

Для забезпечення зрозумілості фінансова звітність повинна містити таку інформацію:

— назву, організаційно-правова форма і місцезнаходження підприємства;
— короткий опис основної діяльності підприємства;
— назву органу управління або назва його материнської компанії;
— середню чисельність персоналу протягом звітного періоду;
— дату звітності та звітний період;
— валюту звітності та одиницю виміру;
— порівнювальну інформацію щодо звітного та попереднього періодів;
— облікову політику підприємства та її зміни;
— консолідацію фінансових звітів;
— припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
— обмеження щодо володіння активами;
— виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
— переоцінку статей фінансових звітів;
— іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними стандартами обліку.

Доречність (релевантність) – це здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі, та дозволяє вчасно оцінити минулі, поточні та майбутні події, підтвердити і скоригувати їх оцінки, зроблені в минулому. **Доречність інформації визначається трьома поняттями:**

— суттєвість;
— своєчасність;
— можливість використання для прогнозування.

Суттєвість у бухгалтерському обліку – це сукупність пропущеної, невірно поданої та відсутньої додаткової облікової та не облікової інформації у фінансовій звітності, яка може призвести до зміни управлінських рішень чи оцінки її кваліфікованими користувачами [15]. Суттєвість інформації визначається стандартами бухгалтерського обліку, керівництвом підприємства, користувачами фінансової звітності. Стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначається мінімальний обсяг інформації, яка повинна бути наведена у фінансових звітах і Примітках до них.

Під своєчасністю розуміють надання користувачам інформації у терміни, що забезпечують її ефективне використання.

Крім того, інформація має не тільки відображати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутніх прибутків, дивідендів та інших виплат.

Достовірність (правдивість) інформації — це відсутність помилок та перекручень, які здатні вплинути на зміну рішення чи/та оцінку користувачів звітності.

Важливим при складанні фінансової звітності є дотримання й інших загальноприйнятих якісних характеристик фінансової звітності, зокрема зіставності. Зіставність інформації характеризує можливість користувачів порівнювати:

— фінансові звіти підприємства за різні періоди;

— фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Для отримання інформації, що задовольняла б усім перерахованим якісним характеристикам необхідно при формуванні фінансової звітності дотримуватись основних принципів, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, залежно від того, за якими стандартами суб’єкт бухгалтерського обліку веде облік і складає фінансову звітність.

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при їх відображенні у фінансовій звітності.

Фінансова звітність в Україні ґрунтується на таких основних принципах:

— **повного висвітлення**, за яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

---

[15] Лень В. С., Гливенко В. В. Облікова політика суб’єктів бухгалтерського обліку щодо суттєвості. *Теорія та практика управління розвитком економіки :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2019 р.; м. Київ) / відп. за вип. С. Остапчук. Київ : ТОВ «ВІПО», 2019. С. 46-50.

— **автономності**, згідно з яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Цим принципом досягається чітке визначення сфери підзвітності;

— **послідовності,** що передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

— **безперервності,** який передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність буде продовжуватись в доступному для огляду майбутньому. Цей принцип дійсно важливий, адже багато які з активів оцінюються згідно з їх використанням, і у випадку банкрутства або ліквідації підприємства, вартість, яка могла б бути одержана за ці активи при їх продажу (чиста вартість реалізації) була б значно нижчою за їх балансову вартість. Безперервність означає, що на момент складання фінансової звітності, а також найближчі 12 місяців з дати балансу, підприємство не має ні наміру, ні потреби ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність. Водночас застосування цього принципу зобов'язує керівництво зібрати всю наявну інформацію та розглянути чинники, що визначають прибутковість господарських операцій та ефективність використання фінансових ресурсів;

— **нарахування,** згідно з яким для визначення фінансового результату доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Принцип нарахування зобов'язує відображати доходи в обліку і звітності в тому періоді, коли вони були зароблені і таким чином розмежовує отримання грошей і виникнення права на їх отримання;

— **принцип превалювання сутності над формою** означає, що операції повинні обліковуватись у відповідності з їх змістом, а не лише виходячи з юридичної форми. Наприклад, фінансова оренда – оренда, яка передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом використання чи володіння активом. Цей актив зараховується на баланс орендаря, хоч право власності на орендований актив перейде до орендаря тільки по закінченню терміну оренди;

— **принцип єдиного грошового вимірника** означає, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності має здійснюватись в єдиній грошовій одиниці. В Україні такою грошовою одиницею є гривня.

При складанні фінансової звітності можуть застосовуватися й інші принципи, які визначені національними чи міжнародними стандартами залежно від того, які з них застосовуються підприємством.

Звітним роком для всіх підприємств, установ і організацій вважається період з 1 січня по 31 грудня включно, а сільськогосподарські товаровиробники можуть обрати період з 1 липня поточного по 30 червня наступного року.

Першим звітним роком для підприємств, установ, що створюються, вважається період з дати набуття прав юридичної особи по 31 грудня включно, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня, — по 31 грудня наступного року включно (крім створених шляхом реорганізації, на базі підрозділів підприємств і установ, а також на базі ліквідованих підприємств і установ).

13.2. Порядок підписання і подання бухгалтерських звітів

Порядок подання фінансової звітності затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419 зі змінами й доповненнями. Дія Порядку поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Фінансова звітність подається:

— органам до сфери, яких воно належить;

— учасникам, засновникам — відповідно до установчих документів; трудовим колективам на їх вимогу;

— органу державної статистики;

— органу державної фіскальної служби, якщо підприємство є платником податку на прибуток або неприбутковою організацією;

— фінансовому органу;

— органу Державного казначейства, якщо асигнування одержані з державного бюджету;

— фінансовим відділам райдержадміністрації, міськвиконкомів та фінансовим управлінням обласних держадміністрацій – у разі використання асигнувань із місцевих бюджетів.

Склад пакету фінансової звітності залежить від того, до якої категорії відноситься підприємство – мікропідприємство, мале, середнє чи велике (табл. 13.2).

Середні та великі підприємства додаток «Інформація за сегментами» подають лише за умови, що в їх обліковій політиці виділяються звітні сегменти та якщо вони оприлюднюють свою фінансову звітність.

Материнські підприємства складають консолідовану фінансову звітність та подають її у складі повного пакету на окремих бланках, які затверджені НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Починаючи зі звітності за 2018 рік, середні та великі підприємства повинні разом із пакетом фінансової звітності подавати Звіт про управління. При цьому середні підприємства можуть не наводити у цьому звіті нефінансову інформацію.

Таблиця 13.2

Пакети фінансової звітності за категоріями підприємств

Категорія підприємств	Відповідність двом з таких вимог			Форми звітності						
	балансова вартість активів, млн. євро*	чистий дохід від реалізації продукції, млн. євро	Чисельність працівників, чол.	Баланс, форма	Звіт про фінансові результати, форма	Звіт про рух грошових коштів,	Звіт про власний капітал	Примітки до фінансової звітності	Інформація за сегментами	Звіт про управління
Мікропідприємства	до 0,35	до 0,7	до 10	1-мс	2-мс	–	–	–	–	–
Малі підприємства	до 4	до 8	до 50	1-м	2-м	–	–	–	–	–
Середні підприємства	до 20	до 40	до 250	1	2	3	4	+	+	+
Великі підприємства	>20	>40	>250	1	2	3	4	+	+	+

*Розраховується за середнім протягом відповідного року курсом євро.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Стандартизованого бланку Звіту про управління немає, тому підприємства повинні розробляти його самостійно, базуючись на Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 07.12.2018 № 982.

Слід зазначити, що Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено перелік підприємств, які зобов'язані складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами. До них належать підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють свою діяльність у видобувних галузях та інші згідно з переліком Кабінету Міністрів України. При цьому до підприємств, що становлять суспільний інтерес належать: підприємства – емітенти цінних паперів (якщо такі цінні папери допущені до торгів на фондових біржах, або щодо яких здійснено публічну пропозицію); банки; страхові компанії; підприємства, які відповідають критеріям «великих підприємств»; недержавні пенсійні фонди та інші фінансові установи (крім тих, що належать до малих та мікропідприємств). Підприємства, які зобов'язані подавати звітність за МСФЗ, Примітки до річної фінансової звітності та Додаток «Інформація за сегментами» не подають, оскільки за ними не має встановленої форми. Тому вказану інформацію такі підприємства подають у самостійно обраному вигляді.

Перед поданням фінансової звітності підприємства встановленим законом адресатам вона розглядається і затверджується в порядку, встановленому законодавством і установчими документами. Форми звіту мають бути зброшуровані в окрему папку, прошнурований та пронумерований. У папці має бути наведено також перелік форм, включених в обсяг річного звіту. Фінансову звітність, яку подають (надсилають) адресатам супроводжують листом підприємства про її склад.

Квартальна фінансова звітність подається у складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

На сьогодні підприємства все частіше застосовують подання звітності в електронному вигляді. Для цього підприємство повинно встановити спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності». Програмне забезпечення можна безкоштовно завантажити з вебсайту ДФС. Звітність, що подається в електронному вигляді, засвідчується електронним цифровим підписом. Електронний цифровий підпис можна оформити безкоштовно в Акредитованому центрі сертифікації ключів при фіскальній службі (АЦСК), або ж за плату в будь-якій іншій уповноваженій організації.

В органи державної статистики фінансова звітність подається разом із довідкою про згоду надання даних за формою, представленою в табл. 13.3.

Таблиця 13.3

Форма довідки про згоду надання даних із фінансової звітності підприємства органам державної влади

ДОВІДКА

про згоду надання даних з фінансової звітності підприємства органам державної влади

Товариство з обмеженою відповідальністю «Престиж» дає згоду на надання органам державної статистики даних з фінансової звітності *за 2020 рік* органам державної влади для використання адміністративних обов'язків та завдань, що належать до їхньої компетенції, за умови, що

Директор	Василенко А. А.
(найменування посади керівника)	(ініціали та прізвище)
Василенко	
(підпис)	

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відповідальність за складання та надання фінансової звітності несе керівництво підприємства. Бухгалтерські звіти підписуються керівником і головним бухгалтером, а за відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – спеціалістом, що веде облік.

В організації подання звітів потрібно враховувати, що підприємства, які становлять суспільний інтерес (крім великих, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на

загальнодержавному ринку та суб'єкти, які здійснюють свою діяльність у видобувних галузях, зобов'язані до 30 квітня наступного за звітним року оприлюднити свою фінансову звітність. Великі підприємства – не емітенти цінних паперів, середні підприємства та інші фінансові установи, що належать до малих та мікропідприємств починаючи зі звітності за 2019 рік оприлюднюють звітність до 1 червня. Оприлюднення річної фінансової звітності та консолідованої звітності здійснюється шляхом розміщення її разом із аудиторським висновком на своїй веб-сторінці та в інший спосіб, визначений законодавством. У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс і публікує його протягом 45 днів.

Терміни подання фінансової звітності органам, до сфери управління яких належать підприємства, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів, а також згідно із законодавством – іншим органам та користувачам, зокрема органам державної статистики (центру збору фінансової звітності), у строки, наведені в табл. 13.4.

Таблиця 13.4

Строки подання підприємствами фінансової звітності

Підприємства	Річна звітність	Проміжна звітність
Мікропідприємства, малі підприємства, непідприємницькі товариства та підприємства, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат відповідно до податкового законодавства, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності	Не пізніше 28 лютого	Не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом
Підприємства, які для складення фінансової звітності застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність, складені на основі таксономії фінансової звітності, разом з відповідними аудиторськими звітами (якщо обов'язковий аудит фінансової звітності проводився на вимогу законодавства)	Не пізніше строків, передбачених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для оприлюднення річної фінансової звітності	Не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом
Підприємства, які відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" належать до середніх підприємств, подають річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність органам, зазначеним у пункті 2 Порядку (крім органів Казначейства)	Не пізніше 1 червня року, що настає за звітним роком	Не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом

Проміжна (І квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) або річна фінансова звітність подається підприємствами податковим органам у строки, передбачені Податковим кодексом України.

Датою подання фінансової звітності вважається день її фактичної передачі адресату, а в разі відправлення поштою – дата отримання адресатом. У разі, якщо дата подання припадає на неробочий день, термін переноситься на перший робочий день після вихідного.

13.3. Порядок виправлення помилок у звітності

Між звітною датою (31 грудня), датою подання і датою затвердження фінансової звітності є проміжок часу, протягом якого можуть відбутися події, здатні вплинути на облікові оцінки та облікову політику. Якщо відбуваються значні події, то з часом це призводить до того, що фінансова звітність не відображає реального стану активів і зобов'язань, а її користувачі не мають можливості приймати правильні рішення. Це можуть бути:

— помилки допущені при складання фінансових звітів у попередніх роках;

— наслідки зміни облікових оцінок в поточному році;

— коригування статей внаслідок подій, що виникли після дати балансу.

Можливі такі варіанти виявлених помилок:

— на рахунках бухгалтерського обліку неправильно відображено господарську операцію;

— господарську операцію відображено правильно, але суму завищено або занижено;

— господарську операцію не відображено в бухгалтерському обліку;

— господарську операцію відображено неправильно в облікових регістрах (відомостях, журналах).

Порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності регламентується НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності». Норми НП(С)БО 6 застосовуються для фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, крім бюджетних установ.

Для усунення виявлених помилок необхідно перевірити, чи правильно здійснено ряд процедур до подання звітності (рис. 13.1).

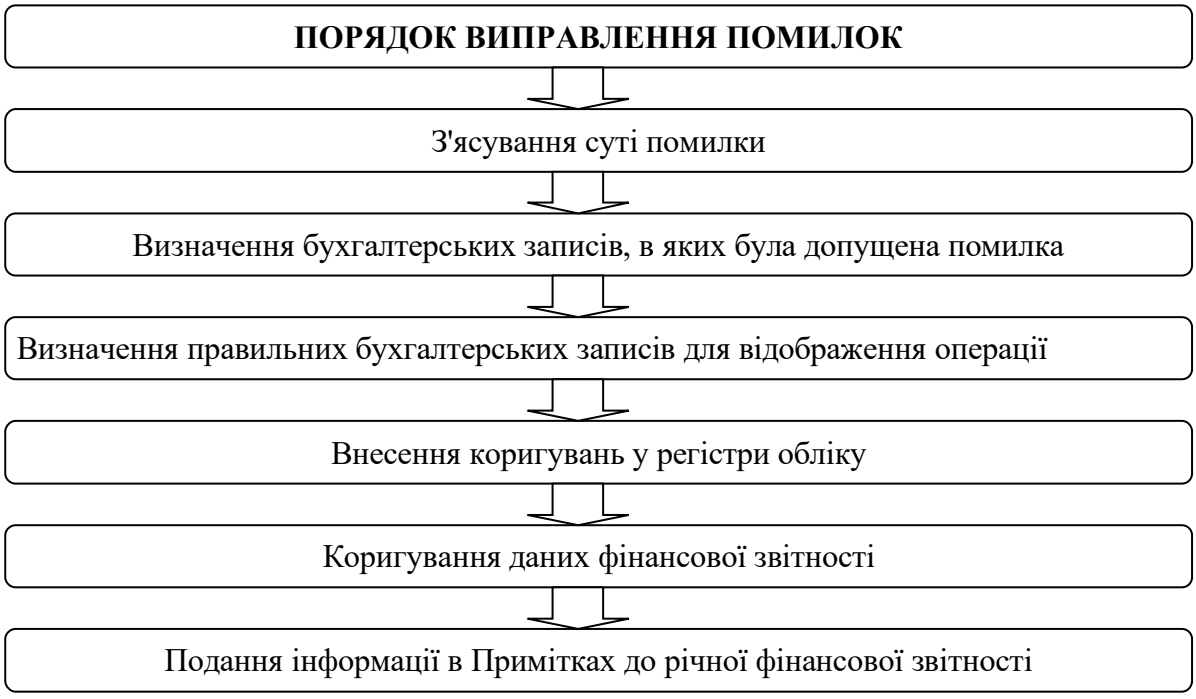


Рис. 13.1. Порядок виправлення помилок

У разі неправильного відображення господарської операції в бухгалтерському обліку звітного періоду її виправляють методом «червоного сторно». Якщо господарську операцію відображено з неправильною сумою, то відновлюють правильність відображення завищеної суми методом сторно, а заниженої – проведенням додаткової операції.

У разі виявлення факту невідображення господарської операції необхідно насамперед відобразити її, а потім перевірити правильність відображення.

Неправильно відображена господарська операція в облікових регістрах має коригуватися аналогічною операцією методом червоного сторно та відображенням додаткової операції, яка б правильно відображала зміст подій, що відбуваються на підприємстві.

Виправлення помилок, допущених у попередніх звітних періодах і виявлених у поточному періоді, регламентується пунктами 4 і 5 НП(с)БО 6. При цьому виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Після виправлень допущених помилок фінансова звітність відображає достовірну інформацію і не підлягає коригуванню.

13.4. Організація складання фінансової звітності

Основою організації технології складання річного узагальнення обліку та складання фінансового звіту є нормативні акти та вимоги, які регламентують обсяг, порядок складання, методику і техніку складання та подання до відповідних органів управління і контролю.

Основні вимоги до фінансової звітності викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та у НП(С)БО 1. Порядок складання консолідованої фінансової звітності регламентується НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність». Окремі питання складання фінансової звітності розкриваються в інших НП(С)БО.

На підприємстві складаються внутрішні нормативні документи з організації складання звітності та подання її за призначенням — окремий наказ, розпорядження, табель-графік виконання облікових робіт або виділяють розділ по звітності в наказі про Політику бухгалтерського обліку. Цими документами визначаються відповідальні особи за складання звітності, конкретні терміни завершення складання та узгодження і подання за призначенням.

Враховуючи довготривалість формування форм фінансового річного звіту весь комплекс робіт доцільно розподілити на окремі етапи. Наприклад, можуть розглядатись такі **етапи робіт, пов'язаних із складанням фінансової звітності:**

— організаційна підготовка – жовтень;

— річна інвентаризація – листопад–грудень;

— уточнення поточних даних за 11 місяців поточного року – грудень;

— складання пробного річного бухгалтерського балансу, інших форм фінансової звітності та приміток до неї – січень;

— заключні роботи – лютий.

Кожний етап складається з окремих видів робіт. Наприклад, на першому етапі організаційної підготовки головним бухгалтером складається графік облікових робіт з урахуванням встановлених термінів подання звітності, досвіду роботи виконавці. Затверджують складений графік після його ретельного обговорення з виконавцями. Для контролю за ходом робіт у графіку роблять позначення про фактичне виконання.

З метою конкретизації загального графіка розробляються окремі графіки для різних видів робіт, уточнення показників поточного обліку, складання різних форм, приміток, пояснювальних записок та ін.

Другий етап – організація річної інвентаризації. Дані статей балансу на кінець звітного періоду повинні бути підтверджені результатами проведеної перед складанням річного звіту інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків, резервів та інших активів і пасивів. Інвентаризація здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879.

У разі виявлення інвентаризаційних різниць, тобто розбіжностей між даними про фактичну наявність і стан майна і зобов'язань, що виявлені після проведення інвентаризації, і даними бухгалтерського обліку, повинні бути внесені зміни до регістрів і рахунків бухгалтерського обліку. Примірна форма графіка проведення річної інвентаризації наведена в табл. 13.5.

Організація складання пробного річного балансу вимагає поділу робіт на два етапи: складання попереднього балансу та на основі інвентаризації – кінцевого.

У період підготовки до складання річного звіту перевіряють і уточнюють накопичені звітні дані за 11 місяців поточного року. Цю роботу доцільно планувати на середину грудня і доручити її заступнику головного бухгалтера.

Процес безпосереднього складання річних фінансових звітів може бути також поділений на декілька етапів, основними з яких є:

— визначення залишків на рахунках бухгалтерського обліку та підтвердження їх за результатами інвентаризації;

— за необхідності внесення коригувань до даних обліку за підсумками інвентаризації;

— закриття рахунків доходів і витрат;

— визначення чистого фінансового результату звітного періоду;

— складання Балансу;

— складання Звіту про фінансові результати;

— складання Звіту про власний капітал;

— складання Звіту про рух грошових коштів;

— складання Приміток до річної фінансової звітності;

— складання Додатка до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»;

— коригування показників звітності та відображення в Примітках подій після дати Балансу;

— перевірка узгодженості показників звітності;
— складання Звіту про управління.

Таблиця 13.5

Графік проведення інвентаризації матеріальних цінностей та розрахунків при складанні річного звіту

Назва роботи	Особа, відповідальна за виконання роботи	Строк виконання роботи							
		П'ятиденки місяців							
		листопад				грудень			
		1	2	3	4	1	2	3	і т.д.
1. Основні засоби									
Підготовка і видання наказу про проведення інвентаризації									
Перевірка наявності та стану документів з обліку основних засобів									
Складання інвентаризаційних описів порівняльних відомостей									
2. Матеріали									
Перевірка наявності та стану документів з обліку матеріалів									
Складання інвентаризаційних описів порівняльних відомостей									
Складання інвентаризаційних описів на складах									
№ 1									
№ 2									
Складання порівняльних відомостей на складах									
№ 1									
№ 2									
та ін.									

Для організації робіт із підготовки даних і складання форм звітності (включаючи Примітки до неї і Додаток) розробляється графік, орієнтовна форма якого наведена в табл. 13.6.

Таблиця 13.6

Графік складання форм та їх частин річного фінансового звіту

№ форми	**Назва розділу**	**Відповідальна за виконання роботи особа**	**Строк виконання**	**Фактичне виконання**
1	Баланс	Гол. бухгалтер	15.01.202х	
	І. Необоротні активи			
	ІІ. Оборотні активи			
	і т. д.			
2	Звіт про фінансові результати	Заступник головного бухгалтера	20.01.202х	
	І. Фінансові результати			
	ІІ. Сукупний дохід			
	і т. д.			

Усі форми звітності складають за визначеними формами, але за необхідності у Примітках в довільній формі розкривається інша суттєва інформація.

13.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Яка основна мета складання фінансової звітності?
2. Вкажіть нормативні документи, що регламентують порядок складання і подання фінансової звітності.
3. На яких принципах ґрунтується фінансова звітність в Україні?
4. Хто є основними користувачами фінансової звітності та які інформаційні потреби при цьому задовольняються?
5. Як класифікується звітність залежно від того, кому вона подається?
6. Яким основним якісним характеристикам повинна відповідати фінансова інформація?
7. Вкажіть критерії віднесення підприємств до мікро-, малих, середніх і великих.
8. Які форми входять в пакет фінансової звітності для мікро- та малих підприємств та які терміни їх подання за призначенням?
9. Які форми входять в пакет фінансової звітності для середніх та великих підприємств та які терміни їх подання за призначенням?
10. Назвіть суб'єктів подання консолідованої фінансової звітності.
11. Які підприємства повинні подавати пакет фінансової звітності до фіскальних органів?
12. За яких умов та які підприємства складають і подають додаток «Інформація за сегментами»?
13. Назвіть перелік підприємств, що становлять суспільний інтерес.
14. Які підприємства подають Звіт про управління та яку інформацію він містить?
15. Назвіть суб'єктів подання Звіту про платежі на користь держави та вкажіть, якою нормативною базою вони при цьому повинні керуватися.
16. Які помилки можуть бути виявлені під час складання фінансової звітності та який порядок їх виправлення?
17. Опишіть етапи робіт, які пов'язані зі складанням фінансової звітності.
18. Вкажіть, за виконання яких умов підприємство може подавати звітність в електронному вигляді.
19. Хто є відповідальними особами за складання і подання звітності?
20. Яка дата вважається датою подання фінансової звітності?
21. Опишіть порядок подання фінансової звітності за призначенням.
22. Які підприємства, разом з поданням фінансової звітності одночасно подають аудиторський висновок?
23. Перелічіть інформаційну базу для заповнення Приміток до річної фінансової звітності.

24. Перелічіть отримувачів фінансової звітності.

25. Розкрийте організаційні питання, які повинні вирішуватися на підприємстві при підготовці та поданні за призначенням фінансової звітності?

13.6. Тести

1. Залежно від того, кому надається звітність, вона поділяється на:

а) щомісячну та квартальну;

б) квартальну та річну;

в) зовнішню та внутрішню;

2. Принципи складання фінансової звітності наведені в:

а) НП(с)БО 6;

б) НП(с)БО 1;

в) НП(с)БО 19.

3. Принцип послідовності передбачає наступне:

а) постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики;

б) фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

в) надання користувачам інформації у терміни, що забезпечують її ефективне використання.

4. До якісних характеристик фінансової інформації належить:

а) автономність;

б) превалювання сутності над формою;

в) доречність.

5. Доречність інформації включає в себе одне з таких понять:

а) послідовність;

б) своєчасність;

в) нарахування.

6. Для новоствореного підприємства перший звітний період не може бути:

а) меншим за 3 місяці;

б) більшим за 15 місяців;

в) обидві відповіді вірні;

г) обидві відповіді невірні;

7. Звітним роком для сільськогосподарських підприємств може бути період:

а) з 1 січня по 31 грудня поточного року;

б) з 1 липня поточного року по 30 червня наступного;

в) всі відповіді вірні.

8. Підприємство відноситься до категорії малого, якщо чистий дохід від реалізації за минулий рік становить:

а) до 5 млн грн;

б) до 8 млн євро;

в) до 10 млн євро;

9. Для того щоб належати до категорії мікропідприємств, слід мати балансову вартість активів в розмірі:

а) до 700 тис. грн;

б) до 350 тис. євро;

в) до 1 млн грн.

10. За критерієм чисельності працюючих великими вважаються підприємства із середньою чисельністю працівників:

а) більше 250 осіб;

б) більше 500 осіб;

в) більше 1000 осіб.

11. Періодичність подання Звіту про рух грошових коштів:

а) щомісяця;

б) щокварталу;

в) один раз на рік.

12 Звіт про власний капітал не подають такі суб'єкти господарювання:

а) мікропідприємства;

б) середні підприємства;

в) цей звіт подають всі підприємства без винятку.

13. До квартальної фінансової звітності відносяться форми:

а) баланс;

б) звіт про фінансові результати;

в) звіт про рух грошових коштів;

г) звіт про платежі на користь держави;

д) правильні відповіді а і б.

14. Примітки до річної фінансової звітності за формою № 5 не подають підприємства:

а) які є емітентами цінних паперів;

б) які мають обсяг доходу менше 1 млн. євро;

в) які ведуть облік за МСФЗ.

15. Інформація, що характеризує стан та перспективи розвитку підприємства міститься у такій формі звітності:

а) Примітки до річної фінансової звітності;

б) Звіт про управління;

в) Звіт про платежі на користь держави.

16. Квартальна фінансова звітність подається:

а) до 20-го числа місяця, наступного за звітним кварталом;

б) не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом;

в) не пізніше 30-го числа місяця, наступного за звітним кварталом.

17. До органів ДФС фінансова звітність подається у термін:

а) передбачений Законом № 996;

б) передбачений Порядком № 419;

в) передбачений ПКУ.

18. Річна бухгалтерська звітність подається мікропідприємствами не пізніше:

а) 15 січня;

б) 28 лютого;

в) 15 квітня;

г) 15 березня.

19. Консолідована річна фінансова звітність подається середніми підприємствами:

а) до 20 лютого наступного за звітним роком;

б) до 20 березня наступного за звітним роком;

в) не пізніше 1 червня наступного за звітним роком.

20. Публічні акціонерні товариства повинні оприлюднювати свою фінансову звітність у такі терміни:

а) до 30 квітня, року, що настає за звітним;

б) до 1 червня року, що настає за звітним;

в) до 15 квітня року, що настає за звітним.

21. Консолідовану фінансову звітність подають підприємства які:

а) є малими;

б) є іноземними;

в) є середніми;

в) є великими;

г) мають дочірні підприємства.

22. Граничні терміни та обсяги річної інвентаризації для різних активів і зобов'язань:

а) однакові;

б) неоднакові.

Тема 14.
ОРГАНІЗАЦІЯ ОТРИМАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ

14.1. Завдання та нормативна база з організації складання та подання податкової звітності

Основні завдання організації обліку розрахунків за податками і зборами (обов'язковими платежами) та подання звітності такі:

— чітке документування розрахунків за податками і зборами;

— своєчасна та повна реєстрація даних первинного обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку;

— забезпечення правильного та своєчасного нарахування податків і зборів;

— правильне визначення об'єкта оподаткування, ставки оподаткування, джерела сплати;

— своєчасна перевірка розрахунків бюджетом, фондами соціального страхування;

— додержання строків розрахунків.

В Україні відсутній єдиний законодавчий документ, який би загалом охоплював і регламентував організацію і ведення обліку податків. У законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 2 ст. 3) зазначено, що «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. **Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку**». Отже стверджувати про наявність окремого податкового обліку або всеохоплюючих нормативних документів щодо нього немає підстав. Тобто йдеться про організацію накопичення в системі бухгалтерського обліку інформації для складання податкових декларацій та іншої податкової звітності. Для заповнення статей податкових декларацій інформація може накопичуватись на синтетичних і аналітичних рахунках бухгалтерського обліку, а в ряді випадків отримуватись шляхом додаткових розрахунків на основі даних обліку. Для цього на підприємствах необхідно розробити такий порядок накопичення інформації на рахунках бухгалтерського обліку, який забезпечуватиме безпосереднє її включення до статей податкової звітності.

Питання організації податкової звітності включає наступні складові:

— організація отримання інформації для складання податкової звітності;

— організація складання податкової звітності;

— організація подання податкової звітності.

Під нормативною базою зі складання податкової звітності слід розуміти низку нормативних документів (Податковий кодекс України, закони України, розпорядження та укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції та методики, зареєстровані в Міністерстві юстиції України тощо), що регламентують як процес, так і алгоритми складання та подання податкової звітності. Слід зазначити, що юридичну силу мають лише ті нормативні документи, які пройшли реєстрацію в Міністерстві юстиції України, тому що такій реєстрації підлягають лише ті накази і розпорядження відповідних органів України, які відповідають вимогам Податкового кодексу та законам України.

У загальному розумінні, податкова звітність означає звітність платника до державного податкового органу та до відповідних фондів про виникнення (чи не виникнення) у нього у звітному податковому періоді об'єкта оподаткування і відповідно самостійного нарахування (чи не нарахування) суми податку на даний об'єкт.

Види податків та зборів, ставки та строки подання визначені Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI, а внесків за загальнообов'язкове державне соціальне страхування Законами України: Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 23.09.1999 № 1105-XIV; Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від 08.07.2010 № 2464-VI та іншими.

Податковим кодексом України визначені загальнодержавні та місцеві податки і збори.

До загальнодержавних податків належать:

— податок на прибуток підприємств;
— податок на доходи фізичних осіб;
— податок на додану вартість;
— акцизний податок;
— екологічний податок;
— рентна плата;
— мито.

До місцевих податків належать податок на майно та єдиний податок, а до місцевих зборів – збір за місця для паркування транспортних засобів та туристичний збір.

У Податковому кодексі України **під податковою декларацією розуміється** документ з назвами податкова декларація, розрахунок, звіт, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом) контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку, а та-

кож суми нарахованого єдиного внеску. Для кожного податку і збору розроблені й затверджені форми податкових декларацій, а для окремих інструкції або порядки щодо їх заповнення (табл. 14.1).

Таблиця 14.1

Основні нормативні документи зі складання податкової звітності

№ з/п	Назва нормативного документа	Ким затверджений	Дата та № документа
1	2	3	4
1. Податок на прибуток підприємств (загальнодержавний податок)			
1	Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	Мінфін України	20.10.2015 № 897
2	Про затвердження форми Звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	Мінфін України	17.06.2016 № 553
3	Про затвердження Порядку ведення Реєстру неприбуткових установ та організацій, включення неприбуткових підприємств, установ та організацій до Реєстру та виключення з Реєстру	Кабінет Міністрів України	13.07.2016 № 440
4	Про затвердження форми та Порядку складання Звіту про контрольовані операції	Мінфін України	18.01.2016 № 8
2. Податок на доходи фізичних осіб (загальнодержавний податок), військовий збір та єдиний соціальний внесок (ЄСВ)			
1	Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску і Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску	Мінфін України	13.01.2015 № 4
2.	Про затвердження форми Інформації суб'єктів господарювання, які провадять посередницьку діяльність, пов'язану з наданням послуг з оренди нерухомості (ріелтерів), про укладені за їх посередництвом цивільно-правові договори (угоди)	Мінфін України	13.05.2017 № 497
3. Податок на додану вартість (загальнодержавний податок)			
1	Податкова декларація з податку на додану вартість	Мінфін України	28.01.2016 № 21
2	Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок		
3	Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України		
4	Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість		

Продовження табл. 14.1

1	2	3	4
4. Акцизний податок (загальнодержавний податок)			
1	Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку	Мінфін України	23.01.2015 № 14
2	Про затвердження форм звітів щодо виробництва й обігу спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів та порядків їх заповнення: — Звіт № 1-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації спирту»; — Порядок заповнення форми звіту № 1-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації спирту»; — Звіт № 2-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв»; — Порядок заповнення форми звіту № 2-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації алкогольних напоїв»; — Звіт № 3-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів»; — Порядок заповнення форми звіту № 3-РС «Звіт про обсяги виробництва та реалізації тютюнових виробів»; — Звіт № 1-ОА «Звіт про обсяги придбання та реалізації алкогольних напоїв у оптовій мережі»; — Порядок заповнення форми звіту № 1-ОА «Звіт про обсяги придбання та реалізації алкогольних напоїв у оптовій мережі»; — Звіт № 1-ОТ «Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі»; — Порядок заповнення форми звіту № 1-ОТ «Звіт про обсяги придбання та реалізації тютюнових виробів у оптовій мережі».	Мінфін України	11.02.2016 № 49
5. Екологічний податок (загальнодержавний податок)			
1	Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку	Мінфін України	17.08.2015 № 715
6. Рентна плата (загальнодержавний податок)			
1	Про затвердження форми Податкової декларації з рентної плати	Мінфін України	17.08.2015 № 719
7. Мито (загальнодержавний податок)			
1	Митний кодекс України	Верховна Рада України	13.03.2012 № 4495-VI
2	Питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій	Кабмін України	21.05.2012 № 450
3	Деякі питання, пов’язані із застосуванням митних декларацій окремих типів	Кабмін України	05.08.2020 № 681
4	Порядок ведення Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності	Кабмін України	21.05.2012 № 428
5	Про затвердження форми звіту про цільове використання товарів, увезених на митну територію України зі звільненням від оподаткування	Державна митна служба України	06.04.2009 № 306
6	Про затвердження форм Звіту про рух товарів у магазині безмитної торгівлі та Звіту про товари, поставлені, реалізовані та не реалізовані на повітряному (водному або залізничному) транспортному засобі	Міністерство доходів і зборів України	16.12.2013 № 803

Продовження табл. 14.1

1	2	3	4
8. Єдиний податок (місцевий податок)			
1	Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку	Мінфін України	19.06.2015 № 578
2	Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку	Мінфін України	16.07.2019 № 308
3	Про затвердження форми Книги обліку доходів і витрат, яку ведуть фізичні особи — підприємці, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування, і фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, та Порядку її ведення	Міністерство доходів і зборів України	16.09.2013 № 481
9. Податок на майно (місцевий податок) складається з податків:			
9.1. Податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки			
1	Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	Мінфін України	10.04.2015 № 408
9.2. Транспортного податку			
1	Про затвердження форми Податкової декларації з транспортного податку	Мінфін України	10.04.2015 № 415
9.3. Плати за землю			
1	Про затвердження форми Податкової декларації з плати за землю (земельний податок та/або орендна плата за земельні ділянки державної або комунальної власності)	Мінфін України	16.06.2015 № 560
10. Збір за місця для паркування транспортних засобів (місцевий збір)			
1	Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору	Мінфін України	09.07.2015 № 6369
11. Туристичний збір (місцевий збір)			
1	Про затвердження форм податкових декларацій збору за місця для паркування транспортних засобів та туристичного збору	Мінфін України	09.07.2015 № 636
12. Звіти про використання реєстраторів розрахункових операцій			
1	Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових касових операцій в сфері торгівлі, громадського харчування і послуг»	ВР України	06.07.1995 № 265/95-ВР
2	Постанова КМУ «Про реалізацію ст.10 ЗУ «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг»	Кабмін України	23.08.2000 № 1336
3	Про затвердження Положення про форму та зміст розрахункових документів/електронних розрахункових документів, Порядку подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок), форми № ЗВР-1 Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок): — Положення про форму та зміст розрахункових документів/ електронних розрахункових документів; — Порядок подання звітності, пов'язаної із використанням книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок); — Звіту про використання книг обліку розрахункових операцій (розрахункових книжок) (форма № ЗВР-1) та Інструкцію щодо його заповнення.	Мінфін України	21.01.2016 № 13

Закінчення табл. 14.1

1	2	3	4
4	Про затвердження порядків щодо реєстрації реєстраторів розрахункових операцій та книг обліку розрахункових операцій: - Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації розрахункових операцій за товари (послуги); - Порядок реєстрації та застосування реєстраторів розрахункових операцій, що застосовуються для реєстрації операцій з торгівлі валютними цінностями в готівковій формі; - Порядок реєстрації та ведення розрахункових книжок, книг обліку розрахункових операцій; - Порядок опломбування реєстраторів розрахункових операцій; - Порядок реєстрації, ведення реєстру та застосування програмних реєстраторів розрахункових операцій; - Порядок визначення діапазону, видачі, резервування, використання фіскальних номерів, що присвоюються електронним розрахунковим документам під час роботи програмного реєстратора розрахункових операцій у режимі офлайн.	Мінфін України	14.06.2016 № 547
13. Інші види звітності (в тому числі до пенсійного фонду та фонду соціального страхування України)			
1	Про деякі питання обліку заборгованості страхувальників зі сплати страхових коштів до Фонду соціального страхування України: Звіт по заборгованості страхувальника зі сплати страхових коштів до Фонду соціального страхування України	Фонд соціального страхування	12.12.2018 № 2/8
2	Про затвердження Порядку відшкодування витрат за надані соціальні послуги з лікування застрахованих осіб та членів їх сімей після перенесених захворювань і травм у реабілітаційних відділеннях санаторно-курортних закладів за рахунок коштів Фонду соціального страхування України	Фонд соціального страхування	13.07.2017 № 39
3	Про затвердження форми звітності № 1-ПА «Інформація про кількість працевлаштованих громадян суб'єктами господарювання, які надають послуги з посередництва у працевлаштуванні» та Порядку її подання	Мінсоцполітики України	03.06.2019 № 851
4	Про обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням	Кабмін України	26.09.2001 № 1266
5	Про затвердження форми звітності № 10-ПОІ (річна) «Звіт про зайнятість і працевлаштування осіб з інвалідністю» та Інструкції щодо її заповнення	Мінсоцполітики України	27.08.2020 № 591
6	Про затвердження Порядку сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій: - Звіт про нарахування та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку; - Звіт про нарахування (утримання) та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування під час здійснення клеймування ювелірних та побутових виробів державним пробірним клеймом; - Звіт про укладені договори купівлі-продажу нерухомого майна та сплату збору на обов'язкове державне пенсійне страхування	Кабмін України	03.11.1998 № 1740

Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, що здійснюють заготівлю сировини (у разі якщо вони становлять суспільний інтерес), до податкового органу, одночасно з поданням фінансової звітності, також подають Звіт про платежі на користь держави. Підприємства, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, при поданні такого звіту керуються Законом України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» від 18.09.2018 № 2545. Форма Звіту та порядок його заповнення затверджені наказом Міністерства фінансів України від 13.08.2020 № 499.

Наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2020 № 764 починаючи з 2021 року введено форму Звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній. Цим самим Наказом затверджено порядок його заповнення. Звіт подається у разі, якщо сукупний консолідований дохід міжнародної групи компаній, в яку входить платник податків, за фінансовий рік, що передує звітному року, розрахований згідно зі стандартами бухгалтерського обліку, які застосовує материнська компанія міжнародної групи (а у разі відсутності інформації – відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку), перевищує еквівалент 750 мільйонів євро та за наявності однієї з обставин:

а) платник податків є материнською компанією міжнародної групи компаній;

б) материнська компанія міжнародної групи компаній уповноважує платника податків – резидента України на подання звіту в розрізі країн до контролюючого органу;

в) відповідно до вимог законодавства місцезнаходження материнської компанії міжнародної групи компаній подання Звіту від такої міжнародної групи компаній не вимагається, і при цьому материнська компанія такої групи не уповноважує іншого учасника міжнародної групи на подання Звіту в іншій іноземній юрисдикції, де передбачене його подання;

г) між Україною та відповідною іноземною юрисдикцією розташування материнської компанії міжнародної групи компаній або іншого учасника цієї групи, уповноваженого материнською компанією такої групи на подання звіту в розрізі країн, підписаний міжнародний договір, що передбачає можливість здійснення обміну податковою інформацією, але не набув чинності порядок обміну звітами у розрізі країн або наявні факти систематичного невиконання такого порядку.

14.2. Організація отримання інформації для складання податкової звітності

Види податків і зборів (обов'язкових платежів) і порядок зарахування їх до бюджетів встановлено Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Податкове законодавство України складається з Конституції України; Податкового кодексу України; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі – законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання Податкового кодексу України та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені Податковим кодексом України, застосовуються правила міжнародного договору.

Згідно із ст. 6 Податкового кодексу України **під податком слід розуміти обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників податку відповідно до Податкового кодексу України**.

Збором (платою, внеском) є обов'язковий платіж до відповідного бюджету або на єдиний рахунок, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій.

Враховуючи вимогу ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» про те, що податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, його організація повинна дозволяти отримувати всю необхідну інформацію для складання звітності за податками, єдиним соціальним внеском і зборами, а також контролювати розрахунки з бюджетом і фондами.

Накопиченню необхідної інформації для складання податкової звітності в системі бухгалтерського обліку сприяє:

— використання тих самих первинних документів для отримання інформації;

— у багатьох випадках однакове трактування тих самих даних і фактів господарської діяльності у фінансових і податкових цілях;

— накопичення інформації їх одними й тими ж спеціалістами-бухгалтерами;

— однакове основне призначення бухгалтерської і податкової звітності – надання неупередженої і правдивої інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

По більшості податків, зборів і внесків інформацію отримують безпосередньо з даних бухгалтерського обліку. Найбільше проблем у підприємств виникає при визначенні суми податку на прибуток. Ускладнюють накопичення інформації для складання Податкової декларації з податку на прибуток підприємства:

— теоретична база ведення бухгалтерського обліку – це науково обґрунтована методологія з використанням своїх категорій, а теоретична база податкових розрахунків – це лише низка встановлених правил його ведення;

— принципово різне призначення бухгалтерської та податкової звітності: за даними першої бачимо фінансово-майновий стан господарюючого суб'єкта, а за даним другої – стан розрахунків з державою (бюджетом).

З метою визначення оподатковуваного прибутку та суми податку на прибуток платники податку беруть прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності на різниці, які виникають відповідно до положень Податкового кодексу України.

При цьому для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує 40 млн грн, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Податкового кодексу України.

У зв'язку з цим платники, річний дохід (до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи) яких перевищує 40 млн грн самостійно ведуть облік показників необхідних для визначення податкових різниць і відображають їх у відповідних рядках декларації.

При цьому різниці відповідно до Податкового кодексу України включають: різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів; різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень); рі-

зниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій; різниці щодо операцій з продажу або іншого відчуження цінних паперів; інші види різниць пов'язані з особливостями ведення бізнесу (наприклад, страхового бізнесу) тощо.

Вихідні дані для заповнення Податкової декларації з податку на прибуток підприємств та додатків до неї беруть із даних синтетичного та аналітичного обліку.

Для податкових цілей необхідно вести окремий облік лише щодо необоротних активів та нарахування амортизації (зносу). Це пов'язано з різними підходами до нарахування амортизації (зносу) у податковому та фінансовому обліку та віднесенням витрат на ремонти і поліпшення необоротних матеріальних та нематеріальних активів. Наприклад, для податкових цілей амортизація нараховується виходячи із вартості основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку, а у фінансовому – від переоціненої вартості. Для податкових цілей не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел: вартість гудвілу; витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів; на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

При цьому за основними засобами та нематеріальними активами для цілей бухгалтерського обліку не виділяються невиробничі основні засоби та невиробничі нематеріальні активи, на відміну від вимог Податкового кодексу України. При цьому в бухгалтерському обліку такі активи амортизуються як звичайні основні засоби чи нематеріальні активи. Різниці, щодо нарахування амортизації можуть бути також через різні терміни корисного використання основних засобів та нематеріальних активів визначених в обліковій політиці підприємства та відповідно у Податковому кодексі України.

Щодо інших статей, які відображаються в декларації про прибуток, то їх повністю можна отримати з даних синтетичного чи аналітичного обліку, якщо він організований з урахуванням необхідності складання декларації про прибуток, зокрема шляхом деталізації субрахунків обліку відповідних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів чи витрат.

Джерела отримання інформації для заповнення основної частини декларації з податку на прибуток наведено в табл. 14.2.

Щодо накопичення інформації для складання звітності з інших податків та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, то її повністю можна отримати шляхом накопичення на відкритих для цих цілей рахунках та субрахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 14.2

Джерела отримання інформації для заповнення основної частини декларації з податку на прибуток

Показники	**Код рядка**	**Порядок отримання інформації, суми наводять у гривнях з копійками**
1	2	3
Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку	**01**	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) рядки: рядок 2000 (оборот за Д-т 701, 702, 703 — К-т 791 мінус оборот за Д-т 791 — К-т 704); рядок 2120 (оборот за Д-т 71 — К-т 791); рядки 2200, 2220 (оборот за Д-т 72, 73 — К-т 792); рядок 2240 (оборот за Д-т 74 — К-т 793). [1]
Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (+, –)	02	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) рядки: 2290 «Прибуток»(зі знаком плюс); або 2295 «Збиток» (зі знаком мінус). [2]
Різниці, які виникають відповідно до Податкового кодексу України (+, –)	03 РІ	Відображається підсумковий згорнутий результат усіх коригувань на різниці, які наведені за їх видами у додатку РІ.
Об'єкт оподаткування (рядок 02 + рядок 03РІ) (+, –)	04	(рядок 02 + рядок 03РІ) (+, -)
Прибуток, звільнений від оподаткування, або збиток від діяльності, прибуток від якої звільнений від оподаткування (+, –)	05 ПЗ	Таблиця 1 додатку ПЗ.
Податок на прибуток ((позитивне значення) (рядок 04 – рядок 05ПЗ) · [3]:100)	06	При позитивному значенні ((рядок 04 – рядок 05ПЗ) · ставку податку згідно п.136.1 ПКУ:100))
Податок на прибуток контрольованої іноземної компанії	06.1 КІК	Додаток КІК до рядка 06.1 КІК Податкової декларації з податку на прибуток підприємств
Дохід за договорами страхування, співстрахування і перестрахування, визначений підпунктом 141.1.2 пункту 141.1 статті 141 розділу III Податкового кодексу України, у тому числі:	07	Заповнюється виключно страховою компанією. Обороти за К-т. 76 «Страхові платежі» у кореспонденції з Д-т по рахунках 311, 36, 68, 301 тощо за вирахуванням повернутих страхових платежів Д-т 76 — К-т 685, 36, 311
за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії, та визначений підпунктами 14.1.52, 14.1.52[1], 14.1.52[2] і 14.1.116 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	07.1	**Аналогічно до попереднього рядка** з виділенням на рахунку 76 відповідних субрахунків наступних порядків за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорами страхування додаткової пенсії

Продовження табл. 14.2

1	2	3
страхові платежі, страхові внески, страхові премії за договорами перестрахування	07.2	Обороти за Д-т 705 та К-т рахунків 311,36,68,63 тощо.
Податок на дохід за договорами страхування ((рядок 07 – рядок 07.1 – рядок 07.2) · [4]:100)	08	((рядок 07 – рядок 07.1 – рядок 07.2) · ставку податку згідно п. 136.2.1 ПКУ:100)
Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей (рядок 09.1 + рядок 09.2), у тому числі:	09	Сума доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей (рядок 09.1 + рядок 09.2)
сума доходу, що залишився після формування призового (виграшного) фонду (позитивне значення (рядок 09.1.1 – рядок 09.1.2)):	09.1	рядок 09.1.1 – рядок 09.1.2
загальна сума доходів, отриманих від прийняття ставок у лотереї	09.1.1	Відображають загальну суму доходів, отриманих від прийняття ставок у лотереї (оборот за субрахунком 703 в частині доходів від лотереї)
сума сформованого призового (виграшного) фонду лотереї відповідно до умов її проведення	09.1.2	Відображають суму сформованого призового (виграшного) фонду лотереї відповідно до умов її проведення (сальдо за субрахунками 475, 476)
сума безнадійної заборгованості, визначеної підпунктом «е» підпункту 14.1.11 пункту 14.1 статті 14 розділу I Податкового кодексу України	09.2	У цьому рядку відображають суму безнадійної заборгованості, яка визначається щорічно станом на 31 грудня як сума призового фонду лотереї, що залишився
Податок на дохід, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей за звітний (податковий) період (рядок 09 · [5] : 100)	10	рядок 09 · ставку податку згідно п.136.6 ПКУ:100
Сума доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів	11	Відображають суму доходу, отриманого від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів (оборот за субрахунком 703 в частині доходів від азартних ігор з використанням гральних автоматів)
Податок на дохід від діяльності з проведення азартних ігор з використанням гральних автоматів за звітний (податковий) період (рядок 11 ·[6]: 100)	12	рядок 11 · ставку податку згідно п. 136.4.1 ПКУ :100
Сума доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів	13	Відображають суму доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів (оборот за субрахунком 703 в частині доходу від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів)

Продовження табл. 14.2

1	2	3
Сума виплачених гравцю виплат	14	Оборот за субрахунком 903 в частині виплати виграшів гравцю
Податок на дохід від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, за звітний (податковий) період (позитивне значення (рядок 13 – рядок 14) · ____[7]:100)	15	Позитивне значення (рядок 13 – рядок 14) · ставку податку згідно п. 136.4.2 ПКУ : 100
Зменшення нарахованої суми податку	16 ЗП	Визначається в додатку ЗП
Податок на прибуток за звітний (податковий) період (рядок 06 + рядок 06.1 КІК + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП)	17	рядок 06 + рядок 06.1 КІК + рядок 08 + рядок 10 + рядок 12 + рядок 15 – рядок 16 ЗП
Податок на прибуток за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року з урахуванням уточнень (рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року)[8]	18	**Заповнюється платниками, які подають звітність поквартально.** Рядок 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року.
Податок на прибуток, нарахований за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 17 – рядок 18) (+, –)[9]	**19**	Заповнюється платниками податку, які подають звітність поквартально та за рік. У платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 19 дорівнює рядку 17 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена у звітному (податковому) періоді	20АВ	Визначається в додатку АВ
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, що має бути сплачена за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 20 АВ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року)[8]	21	Заповнюється платниками, які подають звітність поквартально.
Сума авансового внеску при виплаті дивідендів, нарахована за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 20 АВ – рядок 21)[9]	**22**	Заповнюється платниками податку, які подають звітність поквартально та за рік. У платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 22 дорівнює рядку 20 АВ Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

Продовження табл. 14.2

1	2	3
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за звітний (податковий) період	23 ПН	Сума може бути одержана з даних бухгалтерського обліку, шляхом введення додаткових субрахунків на рахунках обліку податків в частині оподаткування доходів нерезидентів.
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам за результатами попереднього звітного (податкового) періоду поточного року, з урахуванням уточнень (рядок 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній звітний (податковий) період поточного року)[8]	24	Заповнюється платниками, які подають звітність поквартально.
Сума податків, які утримуються при виплаті доходів (прибутків) нерезидентам, нарахованих за результатами останнього (звітного) податкового періоду (рядок 23 ПН – рядок 24)[9]	**25**	Заповнюється платниками податку, які подають звітність поквартально та за рік. У платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 25 дорівнює рядку 23 ПН Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.
Виправлення помилок[10]		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється, або рядок 35 – рядок 35 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)), або рядок 26 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33, 35 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –)	26	рядок 19 – рядок 19 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється, або рядок 35 – рядок 35 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)), або рядок 26 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33, 35 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –)
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду з авансового внеску при виплаті дивідендів, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 27 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –)	**27**	рядок 22 – рядок 22 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 27 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –)

Продовження табл. 14.2

1	2	3
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 28 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26—29, 31—33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	**28**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 29 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	**29**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	**30**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Виправлення помилок з податку на прибуток, який утримується при виплаті доходів (прибутків) нерезидентів[10]		
Збільшення (зменшення) податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду, що уточнюється (позитивне (від'ємне) значення (рядок 25 – рядок 25 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 30 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, –)	**31**	позитивне (від'ємне) значення (рядок 25 – рядок 25 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, яка уточнюється)) або рядок 30 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств (+, —)
Сума штрафу (5 %) при відображенні недоплати у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємств, що подається за звітний (податковий) період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання (рядок 31 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31—33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств)	**32**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Пеня, нарахована на виконання вимог підпункту 129.1.3 пункту 129.1 статті 129 розділу II Податкового кодексу України, або рядок 32 таблиці 2 додатка ВП до рядків 26-29, 31-33 Податкової декларації з податку на прибуток підприємств	**33**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Сума штрафу (3 %) при відображенні недоплати в уточнюючій Податковій декларації з податку на прибуток підприємств	**34**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»

Закінчення табл. 14.2

1	2	3
Податкові зобов'язання, інші штрафні санкції та пені, визначені відповідно до Податкового кодексу України, не пов'язані з виправленням помилок		
Сума збільшення податкового зобов'язання за порушення вимог цільового використання вивільнених від оподаткування коштів відповідно до пунктів 142.1-142.3 статті 142 розділу III, пункту 41 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України	**35**	На суму збільшення податкового зобов'язання за порушення вимог цільового використання вивільнених від оподаткування коштів відповідно до пунктів 142.1-142.3 Податкового кодексу України помножену на ставку податку роблять проведення Д-т 981— К-т 641
Штрафні санкції за порушення положень пункту 41 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України	**36**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Пеня, нарахована на виконання вимог статті 1231 глави 11 розділу II, пунктів 142.1-142.3 статті 142 розділу III, пункту 41 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України	**37**	Береться з даних обліку за відповідним субрахунком до субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»

[1-2] Малі підприємства беруть форми 2-м або 2-мс з відповідними показниками, у разі сплати податку на прибуток

[3] Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена пунктом 136.1 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

[4] Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена підпунктом 136.2.1 пункту 136.2 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

[5] Зазначається ставка податку на дохід у відсотках, встановлена пунктом 136.6 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

Суб'єкти, які здійснюють випуск та проведення лотерей, щоквартально сплачують податок на дохід у порядку і в строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, з поданням Податкової декларації з податку на прибуток підприємств згідно з пунктом 137.8 статті 137 розділу III Податкового кодексу України.

[6] Зазначається ставка податку на дохід у відсотках, встановлена підпунктом 136.4.1 пункту 136.6 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

[7] Зазначається ставка податку на прибуток у відсотках, встановлена підпунктом 136.4.2 пункту 136.4 статті 136 розділу III Податкового кодексу України.

[8] Заповнюється платниками, які подають звітність поквартально.

[9] Заповнюється платниками податку, які подають звітність поквартально та за рік. У платників, у яких базовим звітним (податковим) періодом є календарний рік, рядок 19 (22, 25) дорівнює рядку 17 (20 АВ, 23 ПН) Податкової декларації з податку на прибуток підприємств.

[10] Заповнюється у разі самостійного виправлення помилок шляхом уточнення показників Податкової декларації з податку на прибуток підприємств відповідно до статті 50 розділу II Податкового кодексу України.

14.3. Організація складання та подання податкової звітності

При організації роботи з організації складання та подання податкової звітності слід визначитись:

— з документообігом по розрахунках за податками та зборами;

— з порядком отримання інформації з даних бухгалтерського обліку для заповнення декларацій за податками та звітності за внесками і зборами;

— зі структурними підрозділами (відділами) чи окремими відповідальними особами, які будуть здійснювати складання та подання звітності за кожним видом податків, зборів та платежів;

— з процедурами поточного контролю за правильністю розрахунків за податками, зборами (обов'язковими платежами).

Для ефективного виконання завдання, поставленого перед організацією обліку розрахунків за податками та обов'язковими платежами недостатньо навіть найкращого первинного та аналітичного обліку. Обов'язковою умовою правильного відображення операцій є досконале вивчення нормативних документів, які регулюють визначення бази оподаткування, ставок податків та строків розрахунків. Отже, працівники, які складають та подають податкову звітність, повинні бути забезпечені відповідною нормативною базою.

Ключовими моментами в організації складання звітності до державних податкових органів є безумовне знання працівниками облікових підрозділів підприємств та організацій наступних положень:

— встановлених звітних податкових періодів для кожного виду податку (збору), характерного для даного суб'єкта підприємницької діяльності;

— строків та порядку подання суб'єктами господарювання податкової звітності, а також строків та порядку приймання цієї звітності органами державної податкової служби.

Нині основними документами, що регламентують ці питання і якими необхідно керуватися бухгалтерському персоналу при організації складання та подання податкової звітності, є Податковий кодекс України та відповідні закони про фонди.

Підпунктом 49.18 Податкового кодексу України (крім випадків передбачених відповідним Кодексом) встановлена жорстка залежність терміну подання податкового звіту та його граничного строку від тривалості базового податкового (звітного) періоду. Так, якщо базовий податковий (звітний) період для даного податку (збору) дорівнює:

— календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) – протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;

— календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);

— календарному року (крім платників податку на доходи фізичних осіб) – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

— календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб – до 1 травня року, що настає за звітним, крім випадків, передбачених розділом IV Податкового кодексу України (зокрема, платники податку – резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, зобов'язані подати до контролюючого органу податкову декларацію не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду);

— календарному року для платників податку на доходи фізичних осіб-підприємців – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

— календарному року для платників податку на прибуток (у тому числі платників частини чистого прибутку (доходу)), для податкової декларації (у тому числі розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку), яка розраховується наростаючим підсумком за рік, – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

— календарному року для платників дивідендів на державну частку (у тому числі господарських товариств, корпоративні права яких частково належать державі, та господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток, паїв) яких належать господарським товариствам, частка держави в яких становить 100 %, які не прийняли рішення про нарахування дивідендів до 1 травня року, що настає за звітним) для розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку — до 1 липня року, що настає за звітним.

Якщо платник податків ліквідується чи реорганізується (у тому числі до закінчення податкового (звітного) періоду), декларація з рентної плати, екологічного податку, місцевих податків і зборів може подаватися за податковий (звітний) період, на який припадає дата ліквідації чи реорганізації, до закінчення такого звітного періоду.

Пунктом 49.3 Податкового кодексу України передбачено, що Податкова декларація подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено Податковим кодексом України, в один із таких способів:

— особисто платником податків або уповноваженою на це особою;

— надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;

— засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України «Про електронні документи та електронний документообіг» та «Про електронні довірчі послуги».

Якщо податкова декларація відповідає всім вимогам електронного документа, містить достовірні обов'язкові реквізити та надана у форматі, доступному для її технічної обробки, то єдиною підставою для її неприйняття податковим органом є недійсність кваліфікованого електронного підпису чи печатки такого платника податків.

Великі, середні та підприємства, які за законом зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, контролюючому органу податкові декларації

подають в електронній формі, а податкова звітність з податку на додану вартість подається в електронній формі контролюючому органу всіма платниками цього податку.

Платники податку на прибуток підприємств та неприбуткові підприємства, установи, організації, які подають податкову звітність в електронній формі, у такій же формі подають податковому органу і фінансову звітність.

Насамперед на підприємстві має бути складений річний податковий календар, в який слід вчасно вносити зміни у зв'язку зі змінами в оподаткуванні. Велику допомогу бухгалтерам у складанні податкових календарів надають певні спеціалізовані газети й журнали, які в порядку сервісу друкують уже готові податкові календарі для всіх податків і зборів на кожен календарний місяць. Наприклад, податковий календар можна знайти в журналі «Вісник податкової служби України» та у всеукраїнській бухгалтерській газеті «Все про бухгалтерський облік». Крім того, досить часто податкові календарі включаються у спеціалізовані програмні продукти, призначені для ведення бухгалтерського обліку.

Примірна структура такого календаря наведена в табл. 14.3.

Таблиця 14.3

Календарний графік подання податкової звітності та перерахування зобов'язань

№ з/п	Назва податку чи збору	Назва звітності	Кому подається	Відповідальний виконавець	Граничні терміни					
					подання звітності за призначенням			перерахування зобов'язань		
					річна	квартальна	місячна	річна	квартальна	місячна

Для правильного визначення сум податків та зборів (обов'язкових платежів), які підлягають перерахуванню до бюджету та державних цільових фондів бажано забезпечити безпосередніх виконавців їх переліком з одночасною указівкою на ставки або розміри податку, збору чи внеску. Приклад такого переліку наведено в табл. 14.4.

Таблиця 14.4

Перелік податків, зборів, внесків, обов'язкових платежів, що сплачуються підприємством

№ з/п	Назва податку, збору, внеску, обов'язкового платежу	Ставка або розмір податку, збору, внеску, обов'язкового платежу	Примітка
1.	Податок на прибуток	18 %	

Для контролю за своєчасним складанням та поданням податкової звітності у бухгалтерії мають бути розроблені певні контрольні форми, у яких відображають граничні та фактичні строки подання, та сплати, належні до сплати та фактично сплачені суми (табл. 14.5).

Таблиця 14.5

Контрольна відомість з подання та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)

№ з/п	Назва податку, збору, внеску, обов'язкового платежу	Подання декларацій, звітів						Перерахування коштів				
			Місяці, дата					Місяці, дата/сума				
			1	2	3	...	12	1	2	3	.	12
1.	Декларація з податку на прибуток підприємства	Норма	20					30/980,00				
		Факт	18					25/980,00				
		Норма										
		Факт										

Наявність та ретельне ведення форм, наведених у табл. 14.3-14.5, сприятиме запобіганню порушень, пов'язаних із недотриманням строків або несплатою певного виду податків або зборів.

У посадовій інструкції відповідного бухгалтера повинно бути передбачено проведення нарахувань та перерахувань податків та зборів у бюджети різних рівнів та відповідальність, яку несе бухгалтер у разі невиконання або неналежного виконання своїх обов'язків.

Формувати податкову звітність на сьогодні є можливим як у ручному, так і в автоматичному режимах. Так, наприклад, існують комп'ютерні програми, які дозволяють подавати звітність у електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку. До них відносяться такі програми, як: «MEDoc», «Арт-звіт плюс», «iFin», «1С-Звіт», «Єдине вікно подання електронної звітності» (табл. 14.6) та інші.

Таблиця 14.6

Характеристика комп'ютерних програм для подачі звітності в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку [1]

Показник	Назва програм				
	MEDoc	Арт-звіт плюс	iFin	1С-Звіт	Єдине вікно подання електронної звітності
1	2	3	4	5	6
Функціональні можливості					
Автоматизація подачі звітності	+	+	+	+	+
Створення та реєстрація податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних	+	+	+	+	+
Створення первинних документів	+	+	+	+	—
Технічна підтримка	+	+	+	+	+

[1] Перетятько Ю. М. Програмне забезпечення для подання звітності в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку. *Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку* : ІІ Міжнародна науково-практична конференція (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.) : тези доповідей. Чернігів : Чернігів. нац. технол. ун-т, 2016. С. 85-86.

Закінчення табл. 14.6

1	2	3	4	5	6
До яких органів можливе подання звітності					
Державна податкова служба України	+	+	+	+	+
Пенсійний фонд України	+	+	+	+	+
Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	+	—	—	+	—
Фонд зайнятості населення	+	—	—	—	—
Державна служба статистики	+	+	+	+	+

Головним організуючим документом щодо складання та подання податкової звітності є Табель-графік складання та подання звітності за податками, зборами та внесками до фондів, рекомендована форма якого наведена в додатку 1 до цієї теми.

Обліковими регістрами з накопичення інформації за податками, зборами (обов'язковими платежами) при журнальній формі обліку є журнал 3 та відомість № 3.6 до нього та журнал 5 або 5а.

У фінансовій звітності зобов'язання за податками та платежами відображаються в ІІІ розділі пасиву балансу. У Примітках до річного фінансового звіту необхідно зазначати, чи були у звітному році податкові перевірки зазначених розрахунків та їх результати.

14.4. Відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) та помилки в податкових деклараціях

Відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) та помилки у податкових деклараціях встановлені Податковим кодексом України (ПКУ), законами про загальнообов'язкове соціальне страхування, Адміністративним та Кримінальним кодексами України. Відповідальність за окремими видами порушень наведена в табл. 14.7 та 14.8.

Таблиця 14.7

Відповідальність за неподання (несвоєчасне подання) та помилки в податкових деклараціях встановлені Податковим кодексом України

№ з/п	Види порушень	Відповідальність	Підстава
1	2	3	4
1.	Неподання, подання з порушенням встановлених строків, подання не в повному обсязі, з недостовірними відомостями або з помилками податкової звітності про суми доходів, нарахованих (сплачених) на користь платника податків, суми утриманого з них податку, а також суми, нараховані (виплачені) фізичним особам за товари (роботи, послуги), якщо такі недостовірні відомості або помилки призвели до зменшення та/або збільшення податкових зобов'язань платника податку та/або до зміни платника податку	Тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн. Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке саме порушення, — тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 2040 грн	п. 119.1 ПКУ

Продовження табл. 14.7

1	2	3	4
2.	Оформлення документів, що містять інформацію про об'єкти оподаткування фізичних осіб або про сплату податків без зазначення реєстраційного номера облікової картки платника податків, у випадку, коли законодавство вимагає від особи-резидента отримання такого номера, або з використанням недостовірного реєстраційного номера облікової картки платника податків, крім випадків, визначених пунктом 119.1 ПКУ	Тягне за собою накладення штрафу в розмірі 340 грн	п. 119.2 ПКУ
3.	Штрафи, передбачені пунктами 119.1 і 119.2 ПКУ, не застосовуються у випадках, якщо помилки щодо реєстраційного номера облікової картки платника податків у податковій звітності про суми доходів, нараховані (сплачені) на користь платника податків, суми утриманого з них податку були виправлені податковими агентами самостійно, у тому числі протягом 30 календарних днів із дня надходження повідомлень про помилки, виявлені контролюючим органом		п. 119.3 ПКУ
4.	Неподання (крім випадків, якщо податкова декларація не подається відповідно до пункту 49.2 ПКУ) або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, платежі, контроль за сплатою яких покладено на контролюючі органи, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов'язок подання якої до контролюючих органів передбачено ПКУ	Тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 340 грн, за кожне таке неподання (несвоєчасне подання). Ті самі дії, вчинені протягом року, – тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн за кожне таке неподання (несвоєчасне подання).	п. 120.1 ПКУ
5.	Невиконання платником податків вимог, щодо умов самостійного внесення змін до податкової звітності в частині самостійного нарахування та сплати штрафу	Тягне за собою накладення штрафу в розмірі 5 % від суми самостійно нарахованого заниження податкового зобов'язання (недоплати) та/або іншого зобов'язання, контроль за сплатою якого покладено на контролюючі органи	п. 120.2 ПКУ
6.	Платник податків, який самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, зобов'язаний, за винятком випадків, установлених п. 50.2 ПКУ: а) або надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку. Цей штраф не застосовується у разі подання уточнюючого розрахунку до податкової декларації з податку на прибуток підприємств за попередній податковий (звітний) рік з метою здійснення самостійного коригування відповідно до ст. 39 ПКУ у строк не пізніше 1 жовтня року, наступного за звітним; б) або відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу в розмірі п'яти відсотків від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку.		ст. 50 ПКУ

Закінчення табл. 14.7

№ з/п	Види порушень	Відповідальність	Підстава
	Якщо після подачі декларації за звітний період платник податків подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за такий самий звітний період або подає у наступних податкових періодах уточнюючу декларацію внаслідок виконання вимог пункту 169.4 ПКУ, то штрафи, визначені у цьому пункті, не застосовуються.		
7.	Неподання платником податків звіту про контрольовані операції та/або документації з трансфертного ціноутворення, та/або глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), та/або звіту в розрізі країн міжнародної групи компаній, та/або повідомлення про участь у міжнародній групі компаній	Тягне за собою накладення штрафу (штрафів) у розмірі: — 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, — у разі неподання звіту про контрольовані операції; — 3 відсотків суми контрольованих операцій, щодо яких не була подана документація, визначена підпунктами 39.4.6 та 39.4.9 ПКУ, але не більше 200 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року; — 300 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, — у разі неподання глобальної документації з трансфертного ціноутворення (майстер-файлу), визначеної підпунктами 39.4.7 та 39.4.9 ПКУ; — 1000 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, — у разі неподання звіту у розрізі країн міжнародної групи компаній; — 50 розмірів прожиткового мінімуму для працездатної особи, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, — у разі неподання повідомлення про участь у міжнародній групі компаній.	п. 120.3 ПКУ
8.	Порушення строків реєстрації податкової накладної та/або розрахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних	Тягне за собою накладення штрафу в розмірі: — 10 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення строку реєстрації до 15 календарних днів; — 20 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення строку реєстрації від 16 до 30 календарних днів; — 30 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення строку реєстрації від 31 до 60 календарних днів; — 40 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення строку реєстрації від 61 до 365 календарних днів; — 50 відсотків суми податку на додану вартість, зазначеної в таких податкових накладних/розрахунках коригування, — у разі порушення строку реєстрації на 366 і більше календарних днів.	п. 120^{-1}.1. ПКУ
	Та інші відповідно до статей 116-132 ПКУ		

Таблиця 14.8

Відповідальність платників за Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»

№ з/п	Види порушень	Відповідальність	Підстава
1.	Несвоєчасна сплата внесків	На суму недоїмки нараховується пеня з розрахунку 0,1 % суми недоплати за кожний день прострочення платежу	ст. 25, п.10
2	Несплата (неперерахування) або несвоєчасна сплата (несвоєчасне перерахування) єдиного внеску	Штраф у розмірі 20 % своєчасно не сплачених сум	ст. 25, п.11.2
3	Донарахування податковим органом або платником своєчасно не нарахованого єдиного внеску	Штраф у розмірі 10 % зазначеної суми за кожний повний або неповний звітний період, за який донараховано таку суму, але не більш як 50 % суми донарахованого єдиного внеску	ст. 25, п.11.3
4	Неналежне ведення бухгалтерської документації, на підставі якої нараховується єдиний внесок	Штраф у розмірі від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян	ст. 25, п.11.5
5	Несплата, неповна сплата або несвоєчасна сплата суми єдиного внеску одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується єдиний внесок (авансових платежів)	Штраф у розмірі 10 % таких несплачених або несвоєчасно сплачених сум	ст. 25, п.11.6

14.5. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Перелічіть встановлені загальнодержавні і місцеві податки і збори, чия компетентність їх встановлення?
2. Ким складається та ким затверджується на підприємстві календарний графік надання звітності з питань оподаткування?
3. Яким нормативним документом встановлено загальнодержавні та місцеві податки?
4. Яким нормативним документом встановлено місцеві збори?
5. Перелічіть спільні та відмінні риси щодо нарахування амортизації у фінансовому обліку та для податкових цілей.
6. Які існують періоди і терміни подання декларацій з податків і зборів і якими документами вони регламентуються?
7. Яка існує відповідальність за порушення термінів звітування за податками?
8. Яким документом для набрання юридичної сили має бути впроваджений на підприємстві «Табель-графік складання та подання звітності за податками та внесками і зборами «?
9. Розкрийте зміст контрольної відомості з подання та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та її значення.

10. Чи можливе накопичення інформації в бухгалтерському обліку про різниці пов'язані з формуванням забезпечень? Наведіть докази Вашого твердження.

11. Що є об'єктом оподаткування податком на прибуток?

12. Чи можливе накопичення інформації в бухгалтерському обліку про суми нарахованої амортизації за податковими правилами? Наведіть докази Вашого твердження.

13. Які на Вашу думку необхідно вирішити питання щодо організації складання та подання податкової звітності?

14. Розкрийте основні завдання організації обліку розрахунків за податками і зборами (обов'язковими платежами) та подання звітності.

15. Яка роль у процесі організації податкових відносин із державою і фондами відводиться наказу про Політику бухгалтерського обліку підприємства?

16. Перелічіть нормативні документи, які регламентують отримання інформації для заповнення податкових декларацій.

17. Розкрийте основні завдання організації в обліку отримання інформації для заповнення податкових декларацій.

18. Назвіть регістри журнально-ордерної форми обліку, в яких накопичується інформація про нараховані податки і збори та внески на загальнообов'язкове соціальне страхування.

19. Розкрийте види відповідальності працівників бухгалтерії за несвоєчасне подання податкових декларацій.

20. Перелічіть податкові періоди, які визначені Податковим кодексом України.

14.6. Тести

1. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на:

а) на даних виключно податкового обліку;

б) на даних бухгалтерського обліку;

в) усі відповіді неправильні.

2. Питання організації податкової звітності включає такі складові:

а) організація отримання інформації для складання податкової звітності;

б) організація складання податкової звітності;

в) організація подання податкової звітності;

г) усі відповіді правильні.

3. Які штрафи будуть застосовані до платника податків, якщо після подачі декларації за звітний період він подає нову декларацію з виправленими показниками до закінчення граничного строку подання декларації за даний звітний період:

а) 3 неоподатковувані мінімуми доходів громадян;

б) 10 % від суми виправленого показника;

в) штрафи не застосовуються.

4. Який з наведених податків є місцевим:

а) рентна плата;

б) мито;

в) податок на майно.

5. Транспортний податок у Податковому кодексі України включено до групи:

а) рентна плата;

б) збору за місця для паркування транспортних засобів;

в) податку на майно.

6. Платники податку подають до податкового органу Податкову декларацію з податку на прибуток у строки, визначені для податкового періоду, який дорівнює :

а) календарному місяцю;

б) календарному кварталу;

в) календарному року;

г) календарному кварталу або року.

7. Якщо річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період не перевищує 40 млн. грн, об'єкт оподаткування:

а) може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років);

б) може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці;

в) визначається з коригуванням фінансового результату до оподаткування на усі різниці.

8. У разі коли обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік не перевищує 1 млн грн до податкового органу подається декларація з ПДВ :

а) за повною формою;

б) за скороченою формою;

в) за бажанням платника не подається взагалі.

9. Нарахування амортизації для цілей оподаткування здійснюється на підставі інформації щодо:

а) первісної (переоціненої) вартості основних засобів та нематеріальних активів;

б) вартості основних засобів та нематеріальних активів без урахування їх переоцінки (уцінки, дооцінки), проведеної відповідно до положень бухгалтерського обліку;

в) виключно ліквідаційної вартості.

10. Нарахування амортизації за невиробничими основними засобами здійснюється :

а) виключно для цілей бухгалтерського обліку;

в) виключно для цілей оподаткування;

г) одночасно для цілей бухгалтерського та оподаткування.

11. Якщо строки корисного використання основних засобів визначені в Податковому кодексі України є більшими за відповідні строки визначені в обліковій політиці підприємства, то для розрахунку бухгалтерської амортизації застосовують:

а) строки наведені в обліковій політиці;

б) строки наведені в Податковому кодексі України;

в) розраховують і надалі застосовують середні строки.

12. В Розрахунку амортизації до Податкової декларації з податку на прибуток вказується балансова вартість основних засобів та нематеріальних активів:

а) на початок звітного кварталу;

б) на початок звітного року;

в) на початок звітного місяця.

г) на початок звітного (податкового) періоду.

13. Платниками податку на додану вартість згідно із Податковим кодексом України є:

а) всі платники, незалежно від обсягів оподатковуваних операцій;

б) платники, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) яких протягом будь-якого періоду перевищував 1 млн. грн з ПДВ;

в) платники, якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн. грн (без урахування податку на додану вартість).

14. Згідно з Податковим кодексом України ставки ПДВ можуть бути у відсотках:

а) 0, 7, 14 та 20 відсотків;

б) 0, 7 та 20 відсотків;

в) 0, 18 та 20 відсотків;

г) тільки 20 відсотків.

15. Фінансовий результат до оподаткування (прибуток або збиток), визначений у фінансовій звітності відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, можна отримати з Звіту:

а) про фінансовий стан;

б) про сукупний дохід);

в) про рух грошових коштів.

16. Декларацію з податку на додану вартість можна подавати податковому органу у формі:

а) лише письмовій;

б) письмовій і електронній;

в) електронній.

17. Порядок отримання інформації для заповнення податкових декларацій регламентується:

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

б) Податковим Кодексом України;

в) Інструкціями Державної податкової служби України.

18. Прибуток до оподаткування у декларації з податку на прибуток та у Звіті про фінансові результати величина:

а) однакова;

б) неоднакова;

в) однакова лише у підприємств, яким Податковим кодексом України дозволено не враховувати податкові різниці.

19. Податковий та бухгалтерський податок на прибуток за своєю суттю величини:

а) однакові;

б) неоднакові;

в) інколи однакові.

20. Податковим кодексом України визначено загальнодержавних податків і зборів:

а) 6;

б) 7;

в) 8;

г) 9;

д) 10.

Додаток до теми 14

Табель-графік складання та подання звітності за податками та внесками і зборами до фондів

Податок	**Форма звітності**	**Джерела для заповнення форми**	**Відповідальний за складання**	**Відповідальний за перевірку**	**Дата подання на перевірку**	**Дата підпису керівниками**	**Дата подачі за призначенням**	**Форма подачі**	
								Паперова форма	Електронна форма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
На прибуток підприємства	Податкова декларація з податку на прибуток підприємства з усіма додатками	Звіт про фінансові результати, дані синтетичних та аналітичних рахунків, відомість обліку основних засобів та нематеріальних активів за податковими правилами, Відомість нарахування податкової амортизації	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Щоквартально, протягом 40 днів після закінчення звітного періоду. Якщо період дорівнює календарному року – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року	Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі. Всі інші можуть обрати паперову	
	Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації	Фінансова звітність, кошториси, дані синтетичних та аналітичних рахунків.	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року	У паперовій або електронній формі.	
	Звіт про контрольовані операції	Договори (контракти) за контрольованими операціями; документи, які підтверджують пов’язаність осіб (розмір володіння корпоративними правами); дані синтетичних та аналітичних рахунків з обліку контрольованих операцій.	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Подається до 01 жовтня року, що настає за звітним	В електронній формі	

Продовження додатка 1 *до теми* 14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
На додану вартість	Податкова декларація з податку на додану вартість з додатками	Діні податкових накладних та єдиного реєстру податкових накладних, та інші первинні документи, які дають права відображати податковий кредит без наявності податкової накладної. Договори (контракти), митні декларації та інші документи, що підтверджують факт здійснення операцій ввезення чи вивезення товарів (отримання чи надання послуг) та інші	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Щомісячно, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця	В електронній формі	
	Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань з податку на додану вартість у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок						Протягом строку позовної давності від граничного дня подання декларації в якій самостійно виявлене помилку	В електронній формі	
	Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків, на митній території України	Договір про надання робіт/послуг. Акт виконаних робіт/послуг. Та інші документи, які підтверджують факт отримання послуг суб'єктом не зареєстрованим як платник податку на додану вартість, які постачаються нерезидентами	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця в якому отримано такі послуги	В електронній формі	

Закінчення додатка 1 *до теми* 14

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок	Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску	№ П-1 «Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу»; № П-3 «Наказ (розпорядження) про надання відпустки»; № П-4 «Наказ (розп.) про припинення трудового договору (контракту)»; № П-5 «Табель обліку використання робочого часу»; № П-7 «Розрахунково-платіжна відомість (зведена)»; Листки непрацездатності; Журнал 5 чи 5а. Дані аналітичного обліку до рахунків 66, 65 та 64	Старший бухгалтер	Головний бухгалтер	За 5 днів до кінцевої дати звітування	За 2 дні до кінцевої дати звітування	Щоквартально протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу	У паперовій (якщо кількість рядків у додатках до Розрахунку не перевищує п’яти) або електронній формі.	
	І так далі								

Тема 15.
ОРГАНІЗАЦІЯ СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ СТАТИСТИЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

15.1. Сутність та класифікація статистичної звітності

Статистична звітність — затверджені форми державного статистичного спостереження (форми звітності, анкети, статистичні формуляри тощо), згідно з якими суб'єкти господарювання подають інформацію органам державної статистики.

Метою складання статистичної звітності є отримання статистичної інформації – документованої інформації, що надає кількісну характеристику масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя суспільства.

Правові відносини в галузі державної статистики, права, функції органів державної статистики, організаційні засади здійснення державної статистичної діяльності з метою отримання всебічної та об'єктивної статистичної інформації щодо економічної, соціальної, демографічної та екологічної ситуації в Україні та її регіонах і забезпечення нею держави та суспільства регулюються Законом України «Про державну статистику України» від 17.09.1992 № 2614. Згідно з цим Законом Державна статистична діяльність проводиться органами державної статистики: Державним комітетом статистики, Головним управління регіональної статистики та головними управліннями статистики в областях і м. Києві.

Основою для проведення статистичних спостережень є статистична методологія, яка включає створення і ведення реєстрів респондентів статистичних спостережень та складення звітно-статистичної документації.

Звітно-статистична документація включає в себе програми статистичних спостережень, форми звітності та інструкції щодо їх заповнення, що затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері статистики, а також анкети, переписні (опитувальні) листи, інші статистичні формуляри, необхідні для проведення статистичних спостережень, які затверджуються органами державної статистики, державні класифікатори техніко-економічної та соціальної інформації тощо.

Державна служба статистики України проводить статистичні спостереження у розрізі трьох блоків: демографія та соціальна статистика; економічна статистика; багатогалузева статистична інформація.

До статистичної інформації також належать дані банківської, фінансової і митної статистики, статистики платіжного балансу тощо, які складаються на підставі адміністративних даних, отриманих Національним банком України та спеціально уповноваженими державними органами (крім органів державної статистики) відповідно до їх компетенції. Особливості складання, подання та аналізу такої інформації визначаються окремими законами.

Результати державного статистичного спостереження у зведеному знеособленому вигляді оприлюднюються. Основними джерелами поширення даних є:

— офіційні вебсайти Держстату та її територіальних органів;

— друковані видання (статистичні збірники, бюлетені, експрес-випуски, доповіді тощо);

— запит на отримання публічної інформації відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939;

— міжнародні організації (Статистична комісія Європейського Союзу, Міжнародний валютний фонд, Організація Об'єднаних Націй з промислового розвитку, Організація економічного співробітництва та розвитку) у рамках виконання міжнародних зобов'язань України, а також статистичним службам інших країн за їхніми запитами.

Не підлягають оприлюдненню та є конфіденційною інформацією первинні дані респондентів, а також адміністративні дані щодо респондентів, отримані органами державної статистики від органів, що займаються діяльністю, пов'язаною зі збиранням та використанням адміністративних даних.

Залежно від мети та умов складання статистичну звітність класифікують за різними ознаками (рис. 15.1).

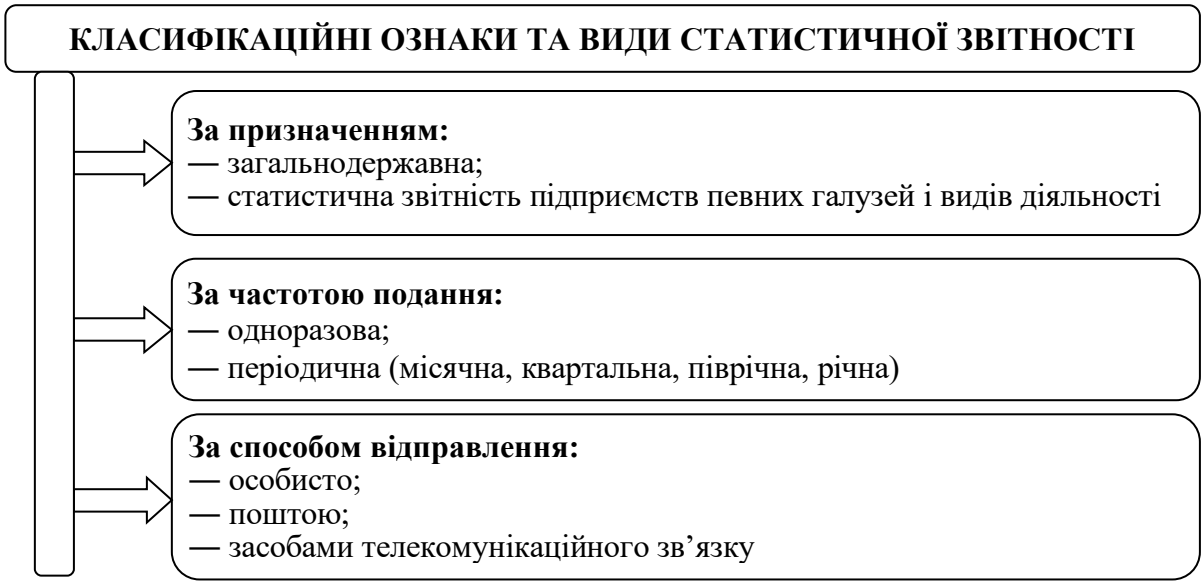


Рис. 15.1. Класифікація статистичної звітності

На основі даних статистичної звітності статистичні органи групують показники діяльності підприємств різних галузей, формуючи загальнодержавну статистику. Дані статистичної звітності широко використають: уряд для прийняття рішень на макрорівні; місцеві органи влади для прийняття рішень на регіональному й муніципальному рівнях; наукові установи для виявлення динаміки й тенденцій розвитку окремих галузей, факторного аналізу, підготовки науково обґрунтованих пропозицій для різних рівнів керування, підручників і навчальних посібників.

15.2. Регламентація складання та подання статистичної звітності

Суб'єкти господарювання складають та подають на безкоштовній основі до органів статистики форми статистичної звітності залежно від виду їх господарської діяльності та відповідно до загального табеля (переліку) форм державних статистичних спостережень на відповідний звітний рік, який розроблюється на основі плану державних статистичних спостережень на відповідний рік та затверджується Кабінетом Міністрів Україні. Табель містить перелік форм державних статистичних спостережень: форм звітності, анкет, інших статистичних формулярів, необхідних для проведення державних статистичних спостережень.

Станом на 2021 рік у Табелі міститься 99 форм статистичної звітності, які охоплюють різні масові суспільно-економічні явища та процеси (табл. 15.1).

Таблиця 15.1

Види статистичної звітності 2021 році

№ з/п	Види статистики	Кількість форм
1	2	3
I. Демографічна та соціальна статистика		
1.1	**Ринок праці**	**8**
1.1.1	Зайнятість та безробіття	4
1.1.2	Оплата праці та соціально-трудові відносини	4
1.2	**Освіта**	**2**
1.3	**Доходи та умови життя**	**8**
1.4	**Населені пункти та житло**	**2**
II. Економічна статистика		
2.1	**Макроекономічна статистика**	**6**
2.1.1	Тенденції ділової активності	6
2.2	**Економічна діяльність**	**54**
2.2.1	Діяльність підприємств	3
2.2.2	Послуги	1
2.2.3	Внутрішня торгівля	4
2.2.4	Капітальні інвестиції	1
2.2.5	Основні засоби	1
2.2.6	Сільське, лісове та рибне господарство	20
2.2.7	Енергетика	6
2.2.8	Промисловість	4
2.2.9	Будівництво	1
2.2.10	Транспорт	10
2.2.11	Туризм	3
2.3	**Державні фінанси, податки та публічний сектор**	**4**
2.4	**Зовнішньоекономічна діяльність та статистика зовнішнього сектору**	**6**
2.4.1	Зовнішня торгівля товарами	3
2.4.2	Зовнішня торгівля послугами	1
2.4.3	Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності	2

Закінчення табл. 15.2

1	2	3
2.5	**Ціни**	**2**
2.5.1	Споживчі ціни	1
2.5.2	Ціни виробників	1
2.6	**Наука та інновації**	**2**
2.6.1	Наука	1
2.6.2	Інновації	1
III. Навколишнє природне середовище та статистика багатьох галузей		
3.1	**Навколишнє природне середовище**	**3**
3.2	**Інформаційне суспільство**	**2**
	Разом	**99**

Для кожного виду статистичного спостереження Державна служба статистики розробляє форму статистичної звітності та методологічні положення з її заповнення, які оприлюднюються на офіційному сайті Держстату за адресою http://ukrstat.gov.ua у розділі «Методологія та класифікатори». Кількість форм статистичних спостережень щороку не завжди однакова. Це пов'язано з тим, що форми звітності можуть відмінятися і вводитися нові, а також окремі форми подаються з періодичністю один раз на кілька років. У раніше затверджені форми також за потреби вносяться зміни.

Форму статистичної звітності, умовно, можна поділити на дві частини: вступну та основну.

Вступна частина може містити таку інформацію:

— ідентифікаційний код ЄДРПОУ;

— написи: про конфіденційність інформації, про порушення порядку подання або використання даних державний статистичних спостережень;

— назва форми статистичної звітності та індекс типової форми;

— часовий проміжок заповнення форми;

— граничний термін подання;

— тип респондентів, що подають форму звітності;

— загальні відомості про респондента: найменування, місцезнаходження (юридична та фактична адреса), код КОАТУУ.

Дані основної частини (звичайно має форму таблиці) наводяться у вартісному та/або натуральному вираженні. В кінці звіту: підпис та ПІБ керівника (власника) та/або особи відповідальної за достовірність наданої інформації. Зазначається номер телефону (факсу) та електрона пошта.

З метою належної організації складання та своєчасного подання статистичної звітності, необхідні форми звітності доцільно акумулювати в єдиному табель-графіку (календарі) із зазначенням відповідальних за складання та граничних термінів подання (табл. 15.2).

Слід зазначити, що підприємства подають до органів статистики не всі перелічені форми, а лише ті, які стосуються їх діяльності. До того ж, частина статистичної інформації отримується шляхом вибіркових статистичних спостережень, а тому в окремих випадках підприємство може бути не

включене до нього. Звичайно статистичний орган надсилає підприємству перелік форм статистичної звітності для обов'язкового подання на поточний рік. Кожну форму статистичної звітності закріплюють за виконавцями, які забезпечують накопичення інформації для заповнення форм статистичної звітності та її складання.

Таблиця 15.2

Календар подання статистичної звітності підприємством у 2021 році

Назва форми	**Індекс форми**	**Дата та номер наказу щодо її затвердження**	**Граничний термін подання**	**Відповідального за складання**
Звіт з праці (місячна)	1-ПВ	17.06.2020 № 179	не пізніше 7-го числа місяця, наступного за звітним періодом	Відділ кадрів, бухгалтер з нарахування заробітної плати
Звіт з праці (квартальна)	1-ПВ	17.06.2020 № 178	не пізніше 7-го числа місяця, наступного за звітним періодом	Відділ кадрів, бухгалтер з нарахування заробітної плати
Структурне обстеження підприємства (річна)	1-підприємництво	22.07.2020 № 223	не пізніше 28 лютого	Заступник головного бухгалтера
Звіт про товарообороті торгової мережі (квартальна)	1-торг	16.07.2018 № 153	не пізніше 4 числа місяця, наступного за звітним	Бухгалтер з обліку доходів, старший економіст
Звіт про обсяг оптового товарообороту (місячна)	1-опт	13.07.2018 № 149	не пізніше 4 числа місяця, наступного за звітним	
Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції (річна)	2-ОЗ ІНВ	26.08.2020 № 256	не пізніше 28 лютого	Бухгалтер з обліку основних засобів
Звіт про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів	**№ 2-ТП (повітря) (річна)**	**18.12.2019 р. № 405**	не пізніше 20 січня	Головний інженер (головний економіст)
…	…	…	…	…

Подається статистична звітність до органів державної статистики України одним із способів:

— особисто;

— поштою;

— у формі електронного звіту засобами телекомунікаційного зв'язку. Така можливість реалізується за допомогою безкоштовного сервісу «Кабінет респондента», який доступний за посиланням https://statzvit.ukrstat.gov.ua/. Код шаблону статистичних форм буде мати латинську літеру «S». Напри-

клад, Структурне обстеження підприємства за формою № 1-підприємництво (річна) має код шаблону S0400119. Можлива подача звітів в електронній формі також за допомогою інших програмних продуктів: M.E.Dok, 1С-Звіт, Звіт Оператор, Арт-Звіт Плюс, I Fin, Соната тощо. Для підписання таких документів необхідно мати електронний цифровий підпис.

15.3. Організація отримання показників для заповнення форм статистичної звітності

Формування статистичної звітності є складовою головного завдання бухгалтерського обліку, а саме: формування повної, достовірної й неупередженої інформації про всі процеси, що відбуваються на підприємстві, і результати діяльності, у тому числі необхідної для фінансової, податкової й іншої звітності. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться підприємством, а фінансова, податкова, статистична й інші види звітності, що використають грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Стандарти бухгалтерського обліку (національні та міжнародні) визначають порядок накопичення показників для складання фінансової звітності лише у грошовому вимірнику. Проте значна частина показників статистичної звітності виходить за межі потреб фінансового обліку, тому що включає натуральні та якісні показники, деякі з яких не формуються в системі бухгалтерського обліку, що вимагає особливих підходів (організаційних, методичних тощо) для накопичення необхідної інформації для заповнення форм статистичної звітності.

Отже, підприємства зобов'язані накопичувати в системі обліку підприємства інформацію, необхідну для формування та подачі в статистичні органи статистичної звітності.

За даними бухгалтерського обліку в органи статистики подається фінансова звітність, що складається за вимогами стандартів бухгалтерського обліку. Інші форми статистичної звітності, що подається підприємствами, містять як облікові так і необлікові показники. Причому більшість показників мають бухгалтерське походження, тому що в аналітичному бухгалтерському обліку накопичується також інформація в кількісних і якісних показниках, яка часто необхідна для заповнення ряду форм статистичної звітності.

Так, у Звіті про виробництво та реалізацію промислової продукції за формою № 1П-НПП (річна) на 2021 рік наводяться:

— назва виду продукції за Номенклатурою продукції промисловості (НПП);

— одиниці вимірювання;

— код продукції за НПП;

— кількість виробленої продукції;

— кількість виробленої продукції із сировини замовника;

— вартість промислових послуг у тис. грн;

— кількість реалізованої продукції, виробленої з власної сировини;

— вартість реалізованої продукції, виробленої з власної сировини у тис. грн.

Заповнити цю форму можна виключно за даними аналітичного та синтетичного бухгалтерського обліку. Однак затверджених відомостей аналітичного обліку, які відповідали б усім вимогам отримання інформації для заповнення цієї форми звітності немає. Тому підприємству треба розробити такі відомості й затвердити їх внутрішнім нормативним документом. Також доцільно доповнити документи на оприбуткування, внутрішнє переміщення та відпуск готової продукції графами кодів готової продукції.

Для заповнення окремих форм статистичної звітності підприємств потрібна не тільки інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку, але й в інших підрозділах підприємств.

Аналіз змісту Звіту з праці (форма 1-ПВ (квартальна)) на 2021 рік показує, що в ній необхідно заповнити 35 показників, з них 8 формується в кадрових службах (про рух робочої сили), 3 показники можуть бути сформовані на підставі даних кадрової служби і бухгалтерії, 4 показники пов'язані з укладеним колективним договором, а 21 (60 %) показник формується винятково на основі даних первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку. При цьому жоден показник для заповнення цієї форми не можна прямо перенести з фінансової звітності підприємства.

У **Звіті про викиди забруднюючих речовин і парникових газів в атмосферне повітря від стаціонарних джерел викидів** (форма № 2-ТП (повітря) (річна)) на 2021 рік у розділі I форми показують кількість викидів забруднюючих речовин і парникових газів у атмосферне повітря за їх видами і кодами в тоннах з трьома десятковими знаками. У розділі II цієї форми наводиться розподіл викидів забруднюючих речовин у атмосферне повітря за 60 категоріями джерел викидів та за 19 видами забруднювачів. Така інформація у системі бухгалтерського обліку не накопичується. Вона може бути отримана лише з виробничих підрозділів на підставі показань лічильників та хімічних аналізів викидів. Визначити обсяг викидів можна також: за параметрами джерела викиду (джерела утворення), зафіксованими у відповідній документації суб'єкта господарювання; за методиками для розрахунків маси викидів забруднюючих речовин за час роботи джерела. Розрахункові величини викидів можна визначити на підставі інформації, що накопичується в первинних бухгалтерських документах, адже викиди забруднюючих речовин в атмосферу тісно пов'язані з використанням у виробництві матеріальних ресурсів, які в процесі перетворення у виробництві створюють певні забруднюючу атмосферу речовини.

Слід зазначити, що в інструкції до заповнення форми № 2-ТП (повітря) (річна)) не зазначені первинні документи і регістри, у яких повинна накопичуватися інформація для її заповнення. На практиці ряд підприємств вико-

ристовують форми ПІД-1, ПІД-2, ПІД-3, затверджені наказом ЦСУ СРСР від 09.06.1981 року № 329 або власно розроблені. Залежно від того, яким методом визначається обсяг викидів, обов'язок по формуванню цієї форми може бути покладено на інженерну або економічну службу підприємства. Зважаючи на те, що підприємства подають до податкової служби Податкову декларацію екологічного податку, яка містить аналогічні дані щодо маси викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря, складання статистичного звіту форми № 2-ТП (повітря) і декларації повинно бути включено до обов'язків тих свмих осіб.

Аналіз джерел одержання показників для заповнення статистичної звітності дозволяє зробити висновок, що в загальному плані таким джерелом є господарський облік, під яким розуміється фіксація фактів, пов'язаних із діяльністю підприємства й необхідних для її забезпечення, для надання інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам відповідно до Закону й внутрішніх правил для прийняття управлінських рішень.

За первісним призначенням статистична звітність підприємств є зовнішньою. Але в ній накопичується інформація, у якій зацікавлені й внутрішні користувачі. У зв'язку із цим, вона є важливим джерелом інформації для аналізу й прийняття обґрунтованих управлінських рішень не тільки зовнішніми, а і внутрішніми користувачами. Сама по собі статистична звітність не завжди є достатньою для прийняття управлінських рішень, а вимагає адаптації до потреб різних користувачів шляхом аналізу для виявлення тенденцій і взаємозв'язків між явищами економічного й громадського життя.

Для формування показників для заповнення статистичної звітності у документі про політику бухгалтерського обліку (у частині його організації) необхідно визначитися з порядком їхнього формування в господарському обліку підприємства й бухгалтерських регістрах синтетичного й аналітичного обліку, а обов'язки по формуванню цих показників і підготовку до здачі статистичної звітності включати в табелі-графіки виконання облікових робіт.

15.4. Строки зберігання статистичної звітності

Строки зберігання статистичної звітності та пов'язаних з нею документів визначені Переліком типових документів, що створюються під час діяльності державних органів влади та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств і організацій, із зазначенням термінів зберігання документів, затвердженим наказом Міністерства юстиції України 12.04.2012 № 578/5. Витяг із Переліку, що стосується статистичної звітності, наведений у табл. 15.3.

Таблиця 15.3

Строки зберігання статистичної звітності

Номер статті	Вид документів	Строки зберігання документів		Примітка
		в організаціях, у діяльності яких створюються документи НАФ	в організаціях, у діяльності яких не створюються документи НАФ*	
1	2	3	4	5
294	Документи одноразових обстежень і переписів та вибіркових переписів, що проводяться на постійній основі:			[1]Після чергового перепису [2]В органах державної статистики — постійне зберігання (на магнітних носіях), якщо інше не передбачено чинним законодавством [3]За місцем складення, в інших організаціях – не менше одного року після підбиття підсумків
	а) первинні (анкети, бланки, опитувальні картки тощо)	3 р.[1,2]	3 р.	
	б) підсумкові (звіти, відомості, висновки, доповіді, таблиці динамічних рядів)	Пост.[3]	3 р.	
295	Статистичні щорічники, збірники, бюлетені, таблиці динамічних рядів про стан галузей і підгалузей народного господарства і культури:			
	а) за місцем розробки	Пост.	—	
	б) в інших організаціях	Доки не мине потреба		
296	Звіти організації про виконання державних цільових програм і поточних планів; аналізи звітів; документи (довідки, доповідні записки, відомості тощо):			[1]За відсутності річних — постійно. [2]За відсутності річних — до ліквідації організації [3]За відсутності річних, піврічних – постійно. [4]За відсутності річних, піврічних — до ліквідації організації [5]За відсутності річних, піврічних, квартальних — пост. [6]За відсутності річних, піврічних, квартальних – до ліквідації організації
	а) зведені річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	б) річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	в) піврічні	5 р.[1]	5 р.[2]	
	г) квартальні	3 р.[3]	3 р.[4]	
	ґ) місячні	1 р.[5]	1 р.[6]	

Продовження таблиці 15.3

1	2	3	4	5
297	Документи (доповіді, огляди, аналітичні довідки) про підсумки діяльності організації	Пост.	До ліквідації організації	
298.	Аналітичні огляди, довідки про виконання перспективних і поточних планів	5 р. ЕПК	5 р.	
299.	Звіти структурних підрозділів організації про виконання поточних планів	1 р.	1 р.	
300.	Звіти та відомості про виконання планів	1 р.	1 р.	
301	Звіти про діяльність постійно діючих наукових, науково-технічних, експертних, методичних, педагогічних, консультативних та інших комітетів, рад, комісій	Пост.	10 р.	
302	Статистичні звіти й таблиці з усіх основних видів діяльності організації; документи (довідки, доповідні записки, відомості тощо) до них:			[1]За відсутності річних – пост. [2]За відсутності річних — до ліквідації організації [3]За відсутності річних, піврічних – пост. [4]За відсутності річних, піврічних — до ліквідації організації [5]За відсутності річних, піврічних, квартальних — пост. [6]За відсутності річних, піврічних, квартальних — до ліквідації організації
	а) зведені річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	б) річні й з більшою періодичністю	Пост.	До ліквідації організації	
	в) піврічні	5 р.[1]	5 р.[2]	
	г) квартальні	3 р.[3]	3 р.[4]	
	ґ) місячні	1 р.[5]	1 р.[6]	
303	Статистичні звіти й таблиці з допоміжних видів діяльності організації; документи (довідки, доповідні записки, відомості тощо) до них	5 р.	5 р.	
304	Висновки за звітами:			[1]За відсутності річних — пост. [2]За відсутності річних — 10 р.
	а) річними	Пост.	10 р.	
	б) квартальними	3 р.[1]	3 р.[2]	
305	Документи (таблиці, розрахунки, довідки) про складення зведених звітів організації	3 р.	3 р.	
306	Альбоми форм державних статистичних спостережень	3 р.	–	

Закінчення таблиці 15.3

1	2	3	4	5
307	Бланки форм статистичної звітності (систематизований комплект):			
	а) за місцем розроблення і затвердження	Пост.	–	
	б) в інших організаціях	До заміни новими	До заміни новими	
308	Замовлення на бланки обліку та звітності	1 р.	1 р.	
309	Листування про організацію й удосконалення обліку та звітності	3 р.	3 р.	
310	Листування про складення, подання і перевірку статистичної звітності	3 р.	3 р.	
	Документи (статистичні звіти, відомості, довідки) про стан ринку праці та зайнятість населення, працевлаштування, створення робочих місць	Пост.	10 р.	
363	Документи (звіти, відомості, списки, довідки) про наявність вакантних посад, вивільнення працівників, прийняття працівників	5 р.	5 р.	

*НАФ — національний архівний фонд.

Статистична звітність підприємств, яка подається згідно з табелем статистичних спостережень, до Національного архівного фонду надходить від органів державної статистики. Одноразова відомча статистична звітність відбирається до Національного архівного фонду у фондах відповідних відомств. Отже, на підприємствах, установах і організаціях до статистичної звітності застосовують строки зберігання, визначені для організацій, у діяльності яких не створюються документи НАФ.

15.5. Відповідальність за якість та своєчасність подання статистичної звітності

Згідно з Порядком проведення перевірок достовірності первинних та статистичних даних, вивчення стану первинного обліку і статистичної звітності органами державної статистики, затвердженого наказом Держкомстату України від 19.06.2003 № 186 органи статистики мають право:

— вивчати стан первинного обліку і статистичної звітності, перевіряти достовірність первинних та статистичних даних, поданих респондентами; застосовувати при цьому метод безпосереднього відвідування виробничих, службових та інших приміщень, ділянок тощо юридичних осіб, їх філій, відділень, представництв та інших відособлених структурних підрозділів, а також громадян – суб'єктів підприємницької діяльності;

— вимагати від респондентів внесення виправлень до форм державних статистичних спостережень у разі виявлення недостовірної інформації та інших перекручень первинних та статистичних даних;

— подавати правоохоронним органам пропозиції щодо притягнення винних у порушенні вимог Закону України «Про державну статистику» посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності до відповідальності;

— розглядати справи про адміністративні правопорушення та накладати відповідно до законів штрафи.

Органи державної статистики можуть проводити тематичні, комплексні, повторні та спільні перевірки (табл. 15.4).

Таблиця 15.4

Перевірки, які можуть здійснювати органи державної статистики

№ з/п	Назва перевірки	Зміст перевірки
1	Тематична	Проводиться за однією або декількома формами звітності однієї галузі статистики з одночасною перевіркою документів первинного обліку та даних статистичних спостережень. До тематичних перевірок також відносяться перевірки, які проводяться виключно з питань стану господарського обліку
2	Комплексна	Проводиться за двома та більше галузями статистики і відповідно за декількома формами звітності
3	Повторна	Проводиться упродовж року з часу попередньої перевірки за однією або декількома формами звітності, що вже перевірялися, або за розширеним переліком форм з метою контролю усунення встановлених попередньою перевіркою недоліків та вивчення поточного стану обліку і звітності, а також достовірності первинних та статистичних даних
4	Спільна	Проводиться органами державної статистики за запрошенням інших уповноважених на це органами: органи державної податкової служби; митні органи; органи державного казначейства тощо

Органи державної статистики мають попередити суб'єкта господарювання за три дні до початку перевірки в письмовому вигляді шляхом надсилання Повідомлення, у якому має зазначатися: посади, прізвища, імена та по батькові осіб, які здійснюватимуть перевірку; вид перевірки; програма перевірки. На території підприємства перевіряючі мають пред'явити Доручення на право здійснення перевірки та особисті службові посвідчення.

Суб'єкт перевірки зобов'язаний надати перевіряючим робоче місце та можливість користуватися засобами телефонного зв'язку та оргтехнікою, подавати на вимогу необхідну інформацію, у тому числі архівну та інформацію з обмеженим доступом, яка стосується діяльності суб'єкта перевірки (довідки, дані регістрів бухгалтерського обліку, фінансові звіти, тощо).

За результатами перевірки складається Акт у двох примірниках, який підписують перевіряючі та суб'єкт перевірки. Один примірник підписаного Акту залишається суб'єкту перевірки під розписку.

За кожним фактом приписок та перекручень даних в акті вказується, у якій формі звітності та статистичному формулярі, за яким показником, за який звітний період допущені приписки та перекручення даних, розмір приписки та

перекручення, причини недостовірності даних, прізвища і посади осіб, які підписали документ. Також вказується характер виявлених порушень: постійний або випадковий. При проведені повторної перевірки відзначається, як виконувались вимоги, рекомендації і пропозиції попередніх перевірок.

У разі виявлення порушень у статистичних формулярах посадові особи органів державної статистики мають право подавати пропозиції органам прокуратури про притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством. Не пізніше 10 робочих днів матеріали перевірки передаються до органів прокуратури:

— оригінал Акта перевірки і додатків, на які є посилання в ньому (або Акта про відмову виконання суб'єктом перевірки законних вимог перевіряючих);

— пояснення, обґрунтування та заяви або зауваження до Акта перевірки суб'єкта перевірки щодо результатів перевірки та обставин виявлених порушень (якщо такі були подані).

— довідка про результати розгляду зауважень суб'єкта перевірки до Акта перевірки.

— опис документів, що додаються до супровідного листа, із зазначенням загальної кількості аркушів цифрами і літерами.

Відповідно до ст. 186^3 Кодексу України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X, неподання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень або подання їх недостовірними, не в повному обсязі, не за формою, передбаченою звітно-статистичною документацією, чи із запізненням; незабезпечення належного стану первинного обліку; порушення порядку ведення Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України —

тягне за собою накладення штрафу на громадян – від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені повторно протягом року після накладення адміністративного стягнення, —

тягнуть за собою накладення штрафу на громадян – від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від п'ятнадцяти до двадцяти п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Порушення порядку використання конфіденційної інформації, приховування або перекручення даних державних статистичних спостережень, а також використання їх в засобах масової інформації, для поширення в інформаційних мережах, на паперових, магнітних та інших носіях, в наукових працях тощо без посилання на їх джерело —

тягне за собою накладення штрафу на громадян – від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, на посадових осіб та громадян – суб'єктів підприємницької діяльності – від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

15.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Наведіть визначення статистичної звітності.
2. Розкрийте мету складання статистичної звітності.
3. Охарактеризуйте класифікацію статистичної звітності за різними ознаками.
4. Хто і для чого може використовувати статистичну звітність?
5. Якими нормативно-правовими документами регламентується статистична звітність?
6. Ким розробляються і затверджуються форми статистичної звітності?
7. Які існують шляхи поширення статистичної інформації органами статистики?
8. Яким чином респондент може подати статистичну звітність до органів статистики?
9. Розкрийте джерела інформації для заповнення форм статистичної звітності.
10. Опишіть зміст загальнодержавного табеля статистичних спостережень, його структуру і порядок затвердження.
11. Розкрийте основні права та обов'язки респондентів згідно із Законом України «Про державну статистику».
12. Охарактеризуйте джерела інформації для заповнення форм статистичної звітності.
13. Яка існує відповідальність за порушення порядку складання та подання статистичної звітності?
14. Опишіть види перевірок, які можуть здійснювати органи державної статистики.
15. Якими документами оформлюються результати проведення перевірок статистичними органами?
16. Хто відповідає за складання і подання форм статистичної звітності на підприємстві?
17. Чи змінюється із року в рік кількість форм і з чим це пов'язано?
18. Охарактеризуйте структуру форм статистичної звітності.
19. Назвіть строки зберігання статистичної звітності та нормативні документи, якими вони регламентуються.
20. Перелічіть відомі Вам програмні продукти для подання статистичної звітності засобами телекомунікаційного зв'язку.

15.7. Тести

1. Статистична звітність – це:

а) результат зведення спеціальних даних статистичного обліку;

б) результат зведення спеціальних даних бухгалтерського обліку;

в) форма статистичного спостереження.

2. Отримання інформації про масові явища та процеси, які відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя суспільства, є:

а) метою статистичної звітності;

б) завданням статистичної звітності;

в) функцією статистичної звітності.

3. Базою для заповнення форм статистичної звітності є:

а) дані бухгалтерського обліку та інших джерел інформації;

б) дані статистичного обліку;

в) дані податкового обліку.

4. Результати статистичного спостереження підлягають оприлюдненню у вигляді:

а) первинних даних;

б) зведеному знеособленому;

в) у будь-якому вигляді на запит користувача статичної інформації.

5. Джерелами поширення статистичних даних є:

а) офіційний вебсайт органів державної статистики;

б) друковані видання;

в) усі відповіді правильні.

6. За призначенням статистичну звітність класифікують на:

а) періодичну;

б) загальнодержавну;

в) усі відповіді правильні.

7. За частотою подання статистична звітність може бути:

а) одноразова;

б) періодична;

в) усі відповіді правильні.

8. За способом відправлення статистична звітність може подаватися до органів статистики:

а) за допомогою електронної пошти;

б) засобами телекомунікаційного зв’язку;

в) особисто;

в) усі відповіді правильні.

9. Граничні терміни подання статистичної звітності до органів державної статистики регулюються:

а) табелем (переліком) форм державних статистичних спостережень;

б) Податковим кодексом України;

в) Законом України «Про державну статистику України».

10. Респонденти зобов'язані надавати статистичну звітність за призначенням:

а) безкоштовно;

б) за оплату;

в) залежно від місця подання надання статистичної звітності може здійснюватись як на платній, так і на безоплатній основі.

11. Чи мають право органи державної статистики проводити перевірки щодо встановлення достовірності статистичної звітності:

а) так;

б) ні;

в) так, в окремих випадках.

12. Хто розглядає справи про адміністративні правопорушення щодо недостовірності статистичної звітності:

а) судові органи;

б) органи державної статистики;

в) державна фіскальна служба.

13. Терміни зберігання статистичної звітності визначені:

а) наказами Держкомстату;

б) внутрішніми нормативними документами підприємства;

в) наказом Міністерства юстиції України.

14. Комплексною називається перевірка, яка:

а) проводиться за однією або декількома формами звітності однієї галузі статистики;

б) проводиться за двома та більше галузями статистики і відповідно за декількома формами звітності;

в) проводиться упродовж року з часу попередньої перевірки за однією або декількома формами звітності.

15. При здійсненні перевірки, органи державної статистики попереджають суб'єкта перевірки за:

а) 10 робочих днів;

б) 5 робочих днів;

в) 3 робочі дні.

16. Результати статистичної перевірки оформлюються у вигляді:

а) акта;

б) висновку;

в) постанови.

17. Чи зобов'язаний суб'єкт перевірки надати перевіряючим робоче місце на території підприємства:

а) ні;

б) так;

в) так, за згоди суб'єкта перевірки.

18. У разі невиконання вимоги підприємством про виправлення виявленої помилки у статистичній звітності статистичний орган:

а) може самостійно вносити виправлення без повідомлення про це респондентів;

б) не може самостійно вносити виправлення; без повідомлення про це респондентів;

в) може самостійно вносити виправлення з повідомленням про це респондентів.

19. Неподання органам державної статистики даних для проведення статистичних спостережень веде до:

а) кримінальної відповідальності;

б) адміністративної відповідальності;

в) цивільної відповідальності;

г) цивільної та адміністративної відповідальності.

20. У статистичній звітності відображаються дані:

а) лише бухгалтерського обліку;

б) лише статистичного обліку;

в) дані як бухгалтерського обліку, так і не облікові дані, пов’язані з господарською діяльністю підприємства.

Тема 16.
ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ Й КОНТРОЛЮ

16.1. Нормативні та методологічні засади організації управлінського обліку на підприємстві

Для задоволення різних інформаційних потреб підприємства створюють управлінську інформаційну систему, яку можна визначити як сукупність методів збору, обробки і надання управлінської інформації, необхідної всім елементам системи управління. Важливою складовою такої системи є управлінський (внутрішньогосподарський) облік, який визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю усередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів. Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій.

Система обліку, що відповідає вимогам управління складається з певного ряду процедур. Склад елементів системи управлінського обліку змінюється залежно від мети управління.

Як і будь-яка система обліку, організована на конкретному підприємстві, управлінський облік відповідає загальноприйнятим принципам і має власні.

Загальноприйняті принципи управлінського обліку:

1. Принцип **безперервності діяльності** підприємства спрямовує бухгалтерів на створення інформаційного обслуговування для вирішення довгострокових проблем: аналіз конкурентоспроможності виробництва продукції, постачання сировини і матеріалів, зміни асортименту й освоєння нових продуктів, інвестицій.

2. Принцип **єдиного грошового вимірника** в плануванні та обліку виробництва забезпечує між ними прямий і зворотний зв’язок.

Власні принципи управлінського обліку:

1. **Оцінка результатів діяльності структурних підрозділів підприємства** передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту.

2. **Принцип прийнятності** і багаторазового використання первинних даних у процесі їх збору, реєстрації, обробки і передачі спрощує систему обліку значущості в досягненні поставленої перед бухгалтером-аналітиком мети.

3. **Принцип комплексності** полягає в разовій фіксації даних у первинних документах або розрахунках і багаторазовому їх використанні в усіх видах управлінської діяльності без повторної фіксації, реєстрації або розрахунків.

4. **Принцип бюджетного методу управління витратами**, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих підприємствах як інструмент планування, контролю і регулювання. В кошторисах відображаються витрати на виробництво по всьому підприємству в цілому та його підрозділах, прибутки від видів діяльності підрозділів, підприємства загалом.

16.2. Організація управлінського обліку

Основна мета управлінського обліку – забезпечення досягнення стратегічних цілей. Отже, система управлінського обліку має будуватись насамперед відповідно до стратегічних цілей підприємства, які конкретизуються у стратегічних планах, на базі яких розробляються поточні кошториси (бюджети).

Відомо, що базовою теорією управлінського обліку є облік за центрами відповідальності. Отже, все підприємство має бути поділене на такі центри, які відповідають за досягнення поставлених цілей. Центр відповідальності – це сегмент підприємства, керівник якого несе відповідальність за роботу цього сегмента.

Наступним етапом організації управлінського обліку є визначення конкретних відповідальних за виконання доведених показників кошторисів та розробка методів оцінювання та мотивації їх роботи. З цією метою розробляється і обирається необхідний формат звітності для кожного центру відповідальності.

Формат і зміст управлінської звітності залежить від рівнів управління (рис. 16.1). На нижчих щаблях управління звітність є найбільш деталізованою і рівень деталізації зменшується із зростанням рівня управління для того, щоб вище керівництво приділяло більше уваги найбільш важливим стратегічним питанням розвитку підприємства. Звітність і контроль між собою пов’язані оберненим зв’язком. Тобто більше уваги має надаватись контролю на нижчих щаблях управління.

До форм управлінської звітності висуваються певні вимоги. Передусім вона повинна максимально розкривати зміст її показників і має бути зрозумілою для конкретного користувача інформації – менеджера, для якого складено такий звіт. Необхідно розуміти, що **звіти складаються для керівників, які відповідають за виконання певних завдань, а не для їх керівників, а тому й повинні надаватись першочергово менеджерам, які контролюють певні ділянки роботи.**

Функції управлінського обліку на кожному конкретному підприємстві, залежно від розмірів підприємства та його тактичних і стратегічних завдань, можуть покладатись на різні організаційні структури, від одного спеціаліста з управлінського обліку до відділу управлінського обліку (контролінгу).

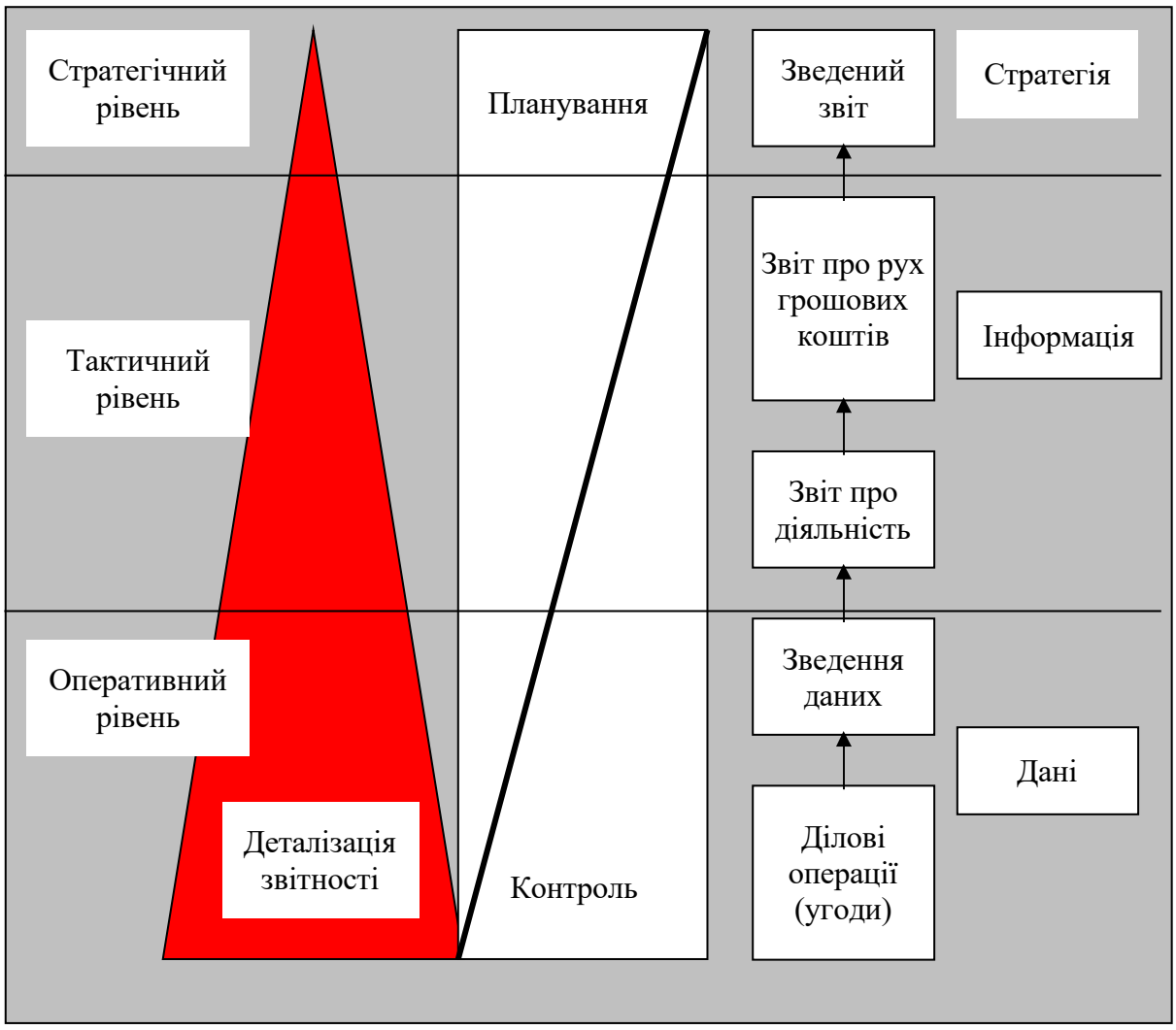


Рис. 16.1. Взаємозв'язок управлінської звітності і контролю (за С. Головим)

На різних підприємствах можуть визначати й різну підпорядкованість підрозділу з управлінського обліку. Такий підрозділ може бути підпорядкований керівнику підприємства або фінансовому директору. На невеликих підприємствах підрозділ з управлінського обліку може бути створений у складі фінансового відділу чи бухгалтерії. Однак у цьому разі у своїй діяльності підрозділи управлінського обліку підпорядковуються безпосередньо вищому керівництву підприємства.

16.3. Організація отримання та використання управлінської інформації

Система бухгалтерського обліку формує різноманітну інформацію, яка може бути використана для управління. Проте до цього часу значна частина цієї інформації не використовується у зв'язку з тим, що на багатьох підприємствах бухгалтерія обробляє інформацію і подає її здебільшого зовнішнім споживачам, а самим апаратом управління вона використовується епізодич-

но, що пояснюється недостатністю запитів власної системи управління на інформацію. Тому актуальним завданням є формування попиту на інформацію для внутрішнього використання та її створення відповідно до потреб управління.

Облікова інформація, яка отримується системою управлінського обліку, має відповідати трьом основним критеріям:

— цінності, яка визначається орієнтацією на інформаційні потреби користувача;

— змістовності, а саме на орієнтації на прийняття управлінських рішень;

— адекватності об'єкту управління та іншій інформації про діяльність підприємства.

Для задоволення потреб управлінського персоналу в інформації аналітичний управлінський облік організовується за центрами відповідальності, які є об'єктами внутрішньої (управлінської) звітності.

Для ведення аналітичного обліку за центрами відповідальності необхідно:

— визначити центри відповідальності (об'єкти обліку);

— надати повноваження посадовим особам, які керують центрами відповідальності, та визначити їх обов'язки у вигляді посадових інструкцій;

— розробити робочий план рахунків аналітичного обліку;

— розробити регістри аналітичного обліку за центрами відповідальності;

— розробити форми внутрішньої звітності для проведення оцінки діяльності центрів відповідальності та визначити періодичність та строки її складання та подання за призначенням;

— розробити систему стимулювання за виконання доведених кошторисів.

При визначенні об'єктів обліку **слід враховувати правило «результат ≥ витрат».** У цьому плані можна виходити із суттєвості певної статті обліку в загальній сумі активів, доходів, витрат чи зобов'язань. У більшості випадків поріг суттєвості рекомендується на рівні 5 %. Отже, якщо стаття чи об'єкт обліку займають у загальній структурі менше 5 %, їх об'єднують у одну статтю чи об'єкт.

У робочому плані рахунків наводиться перелік рахунків для кожного центру відповідальності. У регістрах аналітичного обліку передбачається накопичення інформації, яка необхідна для управління таким центром.

Форми внутрішньої звітності повинні містити всі показники, які контролюються центром відповідальності, а також кошторисні (планові) та нормативно-довідкові показники. Періодичність та строки складання та подання звітності за призначенням визначаються потребами управління. Переважно періодичність подання звітності зменшується від нижчих до вищих щаблів управління.

Облікові дані за центрами відповідальності відображаються у звітах про виконання кошторису, що складаються через невеликі проміжки часу. З цих звітів одержують інформацію про відхилення від кошторису за різними статтями витрат чи/та доходів.

Форми регістрів аналітичного обліку, кошторисів і внутрішніх звітів про результати роботи розробляються підприємством самостійно, а відомості, що містяться в них, є комерційною таємницею підприємства.

Внутрішня управлінська звітність повинна:

— подаватися вчасно і бути обмеженою в кількісному відношенні тим, що необхідно користувачеві для прийняття рішень і виконання визначених дій;

— відображатися тільки з такою точністю і ступенем деталізації, яка потрібно користувачеві;

— відображатися у формі, безпосередньо придатній для використання (повинна бути виключена необхідність різних обчислень або перетворень в інші одиниці, форми тощо);

— відображатися з достатнім ступенем наочності;

— у необхідних випадках не тільки відбивати стан об'єкта, але і вказувати на можливі шляхи вирішення оперативних задач.

Вищому керівництву підприємства практично завжди необхідно мати інформацію за кожним видом діяльності підприємства, а саме: операційною, фінансовою; інвестиційною, іншою. Так, операційна діяльність промислового підприємства пов'язана зі здійсненням процесів придбання, виробництва та збуту.

В управлінні процесом придбання важливою є інформація про постачальників сировини та послуг, розмір та якість виробничих запасів, динаміку зміни обсягів кредиторської заборгованості тощо. Тому на цій стадії формуються управлінські звіти про запаси сировини, вимоги до сировини, кредиторську заборгованість перед постачальниками, строки її погашення. Аналіз такої інформації дає можливість керівникам диференційовано підходити до контролю рівня запасів залежно від їхньої вартості або важливості в технологічному процесі. Оперативний контроль за розміром кредиторської заборгованості дає можливість встановити черговість її погашення.

Управління виробництвом є малоефективним за відсутності інформації про наявні виробничі потужності, забезпеченість виробництва матеріальними і трудовими ресурсами, розмір незавершеного виробництва. Для отримання такої інформації формуються звіти про виробничі потужності, рівень резерву запасів, витрати виробництва та вихід готової продукції тощо.

На стадії збуту продукції менеджерам необхідна інформація про ринки збуту, реальних і можливих покупців, наявність готової продукції, стан розрахунків з дебіторами тощо, яку вони можуть одержати лише з відповідної внутрішньої звітності.

Орієнтовна структура внутрішньої звітності з операційної діяльності представлена на рис. 16.2.

Управління підприємством і витратами не можна здійснювати виключно на підставі простих чи складних розрахунків. Цей процес значно складніший, а тому останнім часом управління підприємством розглядають як своєрідне мистецтво, одним із інструментів якого і є управлінський облік.

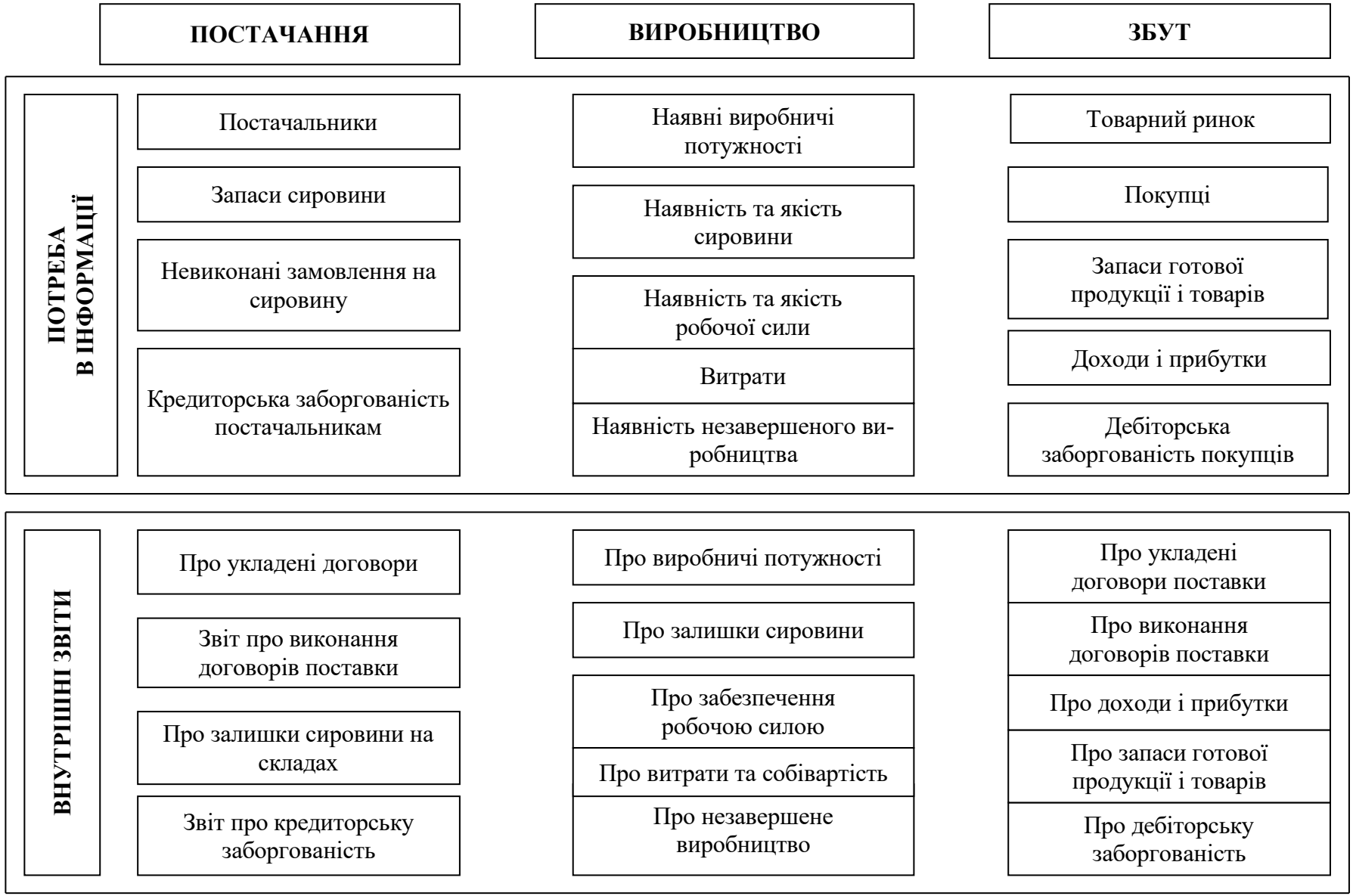


Рис. 16.2. Орієнтовна потреба в інформації та внутрішня звітність підприємства

16.4. Організація внутрішнього контролю

Втілення планів у життя завжди супроводжується контролем (моніторингом), який дає змогу безперервно отримувати інформацію про стан їх реалізації з метою конкретизації поставленої мети шляхом прийняття проміжних рішень та обґрунтування перегляду цілей у період їх планування. Під **внутрішнім контролем** (*internal control*) розуміють комплекс бухгалтерського та управлінського контролю, який забезпечує відповідність прийнятих в організації рішень з їх реалізацією у практичній діяльності. Внутрішній контроль поділяють на бухгалтерський (*accounting control*), адміністративний (*administrative control*) та кошторисний.

Бухгалтерський контроль – це сукупність способів і прийомів із забезпечення збереження цінностей і достовірності бухгалтерських документів. Він допомагає уникнути помилок стосовно відображення статей обліку, шахрайства та інших порушень. Спрямованість бухгалтерського контролю – ретроспективна.

Адміністративний контроль включає в себе набір інструкцій, а також способи і прийоми, які допомагають у здійсненні планування, управління і контролю за господарською діяльністю підприємства.

Кошторисний (перспективний) контроль використовує кошториси для планування і контролю витрат та доходів.

Для контролю за виконанням планів, кошторисів, поточної діяльності тощо потрібно, щоб менеджери мали у своєму розпорядженні необхідну інформацію щодо стану об’єкта, який контролюється.

Контроль може бути спрямований як назад (у ретроспективу), коли його основна мета – проведення ревізій та виявлення помилок, так і вперед (на перспективу), якщо основна мета контролю – забезпечити керівників підрозділів інформацією, орієнтованою у майбутнє, тобто такою, на підставі якої можна було б приймати ефективні дії. **Система внутрішнього контролю на підприємстві має бути зорієнтована переважно на майбутнє**, тому що в цьому випадку увага менеджерів зосереджується на пошуку шляхів вирішення встановлених завдань, а не на очікуванні стягнень за раніше допущені помилки.

Загальний порядок організації контрольних акцій наведений на рис. 16.2. В основу організації контролю повинна покладатись перевірка успішності. **Перевірка успішності** — це контроль на кожному етапі виконання програми [1].

Ефективний контроль може здійснюватись лише за умови його належного забезпечення, зокрема:

— організаційного;

— технічного;

[1] Косих Г. Чи досягає політика своєї мети. Урядовий кур’єр. 2004. 30 липня (№ 142). С. 5.

— економічного;
— юридичного;
— обліково-аналітичного.

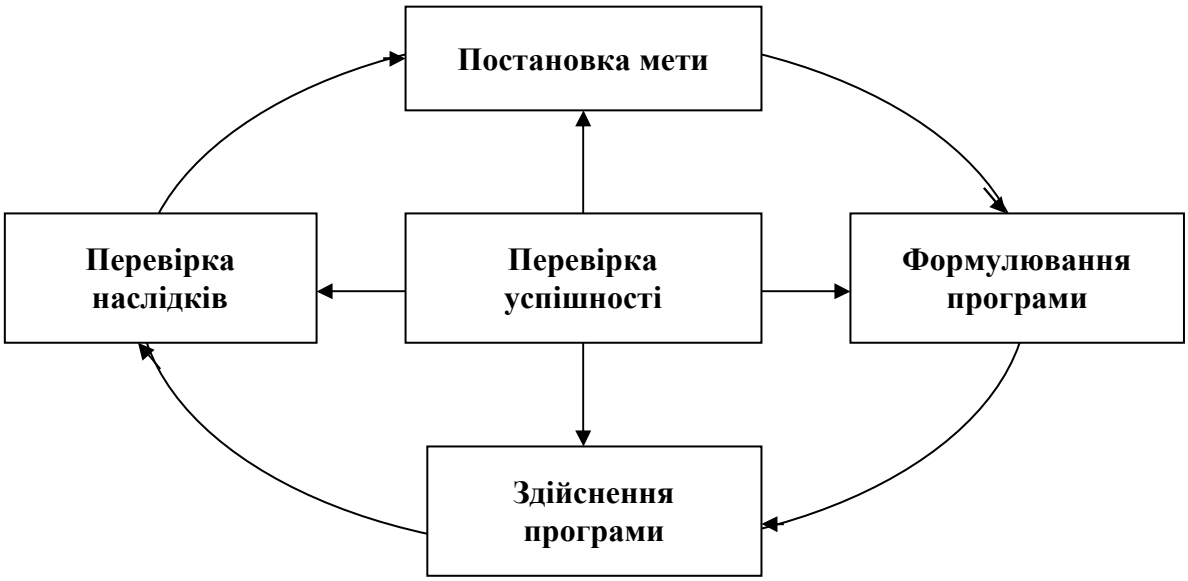


Рис. 16.2. Порядок організації контрольних акцій

Організаційне забезпечення контролю передбачає упорядкування відносин між працівниками, службами з питань організації виробництва і забезпечення ефективного контролю.

Технічне забезпечення передбачає наявність необхідних засобів вимірювання (ваги, рулетки, прилади контролю тощо).

Економічне забезпечення – це створення зацікавленості у проведенні контролю.

Юридичне забезпечення – це вибір форм, методів і процедур контролю, що забезпечують доказовість його результатів і однозначність висновків.

Обліково-аналітичне забезпечення – це створення повноцінної системи первинного і зведеного обліку.

Форми організації контролю на підприємствах можуть бути різними. Наприклад, у всіх господарських товариствах створюється ревізійна комісія, яка здійснює здебільшого дискретний контроль. Робота ревізійної служби підприємства носить звичайно плановий характер. Ревізійною комісією розробляються і здійснюються плани ревізійної роботи, плани інвентаризацій. Можливе також одночасне створення окремих служб контролю шляхом введення до штату підприємства посад контролерів або створення секторів чи відділів контролю (рис. 16.3).

Рис. 16.3. Організаційна структура відділу контролю

16.5. Організація економічного аналізу

Важливу роль в успішній роботі підприємства відіграє належна організація аналітичної роботи – аналізу, який є складовою частиною внутрішнього контролю. У вузькому трактуванні під організацією економічного аналізу розуміють управління окремими аналітичними операціями, а у широкому – систему, що має ресурсне забезпечення (інформаційне, матеріально-технічне, нормативне, кадрове тощо), свою технологію і продукт. Економічний аналіз дозволяє забезпечити обґрунтованість, доцільність та своєчасність прийняття відповідних управлінських рішень.

Об'єктом економічного аналізу є аналітичний процес, праця виконавців та її ресурсне забезпечення.

Організація економічного аналізу нормативними документами держави не регламентується. Проте аналітичний процес, як і інші процеси, необхідно планувати. Тобто необхідно розробляти плани (проєкти) аналізу господарської діяльності підприємства. У планах визначають об'єкти аналізу, зміст аналізу, строки аналізу, виконавців та одержувачів результатів аналізу.

План може бути сформований у табличному вигляді (табл. 16.1).

Таблиця 16.1

План аналізу господарської діяльності підприємства

№ з/п	Об'єкт аналізу	Виконавець	Зміст аналізу	Строк виконання	Кому подається і в якому порядку
1	Основні засоби	Ст. економіст	1. Структура	1 раз за півріччя	1. Головний інженер 2. Директор
			2. Стан	1 раз за півріччя	1. Директор 2. Головний інженер
			3. Використання	1 раз за квартал	1. Головний інженер 2. Директор
2	…	…	…	…	…

В організації аналізу важливу роль відіграє розробка аналітичних завдань, які можна розглядати як складовий елемент топологічної теми (блок). Наприклад, аналіз праці та її оплати включає в себе кілька аналітичних завдань: аналіз використання трудових ресурсів; аналіз оплати праці; аналіз стану та руху трудових ресурсів тощо.

Складовою аналізу є аналітична операція – дія з метою одержання проміжних або кінцевих результатів, які можуть бути використані для прийняття рішення. Тому бажано в додатку до плану описати основні аналітичні операції, які застосовуються для одержання необхідних проміжних чи результативних показників.

Результати аналізу оформлюють у вигляді звітів, доповідей, доповідних записок, у табличній формі (з поясненнями чи без них). У зв'язку з цим важливим моментом організації аналізу є розробка форм таблиць перевірок інформації, яка використовується, розрахункових та кінцевих таблиць, графіків, прикладів аналітичних записок та висновків. Форми звітності, структура даних у цих формах, періодичність подання залежать від мети аналізу, важливості врахування різних конкретних факторів. Форми оперативної звітності та періодичність їх подання бажано затверджувати внутрішніми нормативними документами підприємства.

До результатів аналізу часто необхідно підготувати висновок, який містить у собі загальну оцінку стану предмета аналізу, динаміку його зміни та рекомендації щодо доцільності прийняття рішення з поліпшення стану предмета аналізу.

Важливу роль у здійсненні якісного аналізу відіграє його інформаційне забезпечення. Для аналізу використовують велику кількість джерел. **Нормативно-планові** джерела включають кошториси, прейскуранти цін, проектні завдання, технічну та технологічну інформацію та інші. Також **використовують офіційні документи**: закони держави, постанови уряду, накази органів управління, акти ревізій та перевірок, господарсько-правові документи, матеріали обстежень стану виробництва; інформацію постачальників і покупців; дані Інтернету, радіо, телебачення, журналів щодо стану ринку матеріальних ресурсів, капіталу, фондового ринку. Важливе значення для економічного аналізу має **облікова інформація** в первинній і звітній документації.

У процесі проведення економічного аналізу (особливо при оцінці фінансового стану підприємства) широко використовуються дані фінансової звітності: Балансу (форма № 1), Звіту про фінансові результати (форма № 2), Звіту про рух грошових коштів (форма № 3), Звіту про власний капітал (форма № 4), Приміток до річної фінансової звітності (форма № 5) тощо.

Важливим елементом підготовчого етапу робіт є перевірка якості джерел аналізу. Оскільки від якості джерел інформації залежить достовірність результатів аналізу, вони обов'язково ретельно перевіряються.

Перш ніж користуватись інформацією, необхідно переконатись в її достовірності. Перевірка показників бухгалтерського звіту базується на спеціальних прийомах дослідження достовірності інформації, які забезпечують виявлення та вимірювання реальних зв'язків результатів роботи підприємства (рис. 16.4).

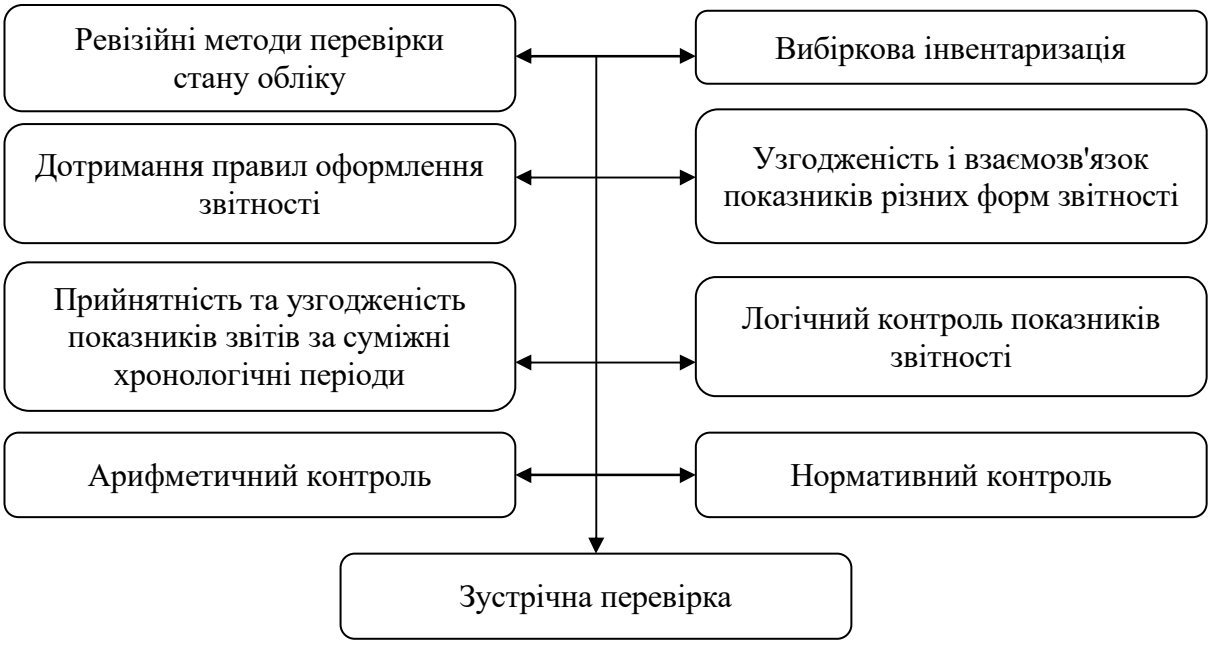


Рис. 16.4. Способи перевірки достовірності інформаційної бази

При цьому необхідно простежити, щоб були правильно заповнені форми звіту й точно зроблені арифметичні підрахунки при виведенні окремих показників. Узгодженість показників різних форм звітності перевіряють, як правило, зіставленням. Деякі показники входять до різних звітних форм і, отже, при правильному складанні звіту обов'язково повинні збігатися.

У процесі аналізу для логічного контролю достовірності даних звіту показники зіставляють між собою, адже між різними сторонами господарської діяльності існує взаємозв'язок. Перевірка наступності та узгодженості показників звітів за суміжні періоди передбачає порівняння звітних показників в їх динаміці.

Підготовку інформації для економічного аналізу можна поділити на такі основні етапи:

— Перевірка інформації на доброякісність. Перевіряється, наскільки повними є дані, чи дотримуються правила складання та оформлення звітності, правильність арифметичних розрахунків, узгодженість показників, наведених у різних таблицях.

— Перевірка інформації за сутністю. У процесі перевірки визначають, наскільки той або інший показник відповідає дійсності, фактичному стану справ підприємства.

— Забезпечення можливості порівняння показників. Всю числову інформацію після перевірки її доброякісності приводять до порівняльного вигляду за допомогою таких способів як: нейтралізація впливу вартісного та якісного факторів шляхом доведення їх до єдиного базису; використання середніх і відносних величин; застосування методів перерахунку.

— Спрощення числових показників. Вибір ступеня спрощення залежить від змісту показника, його величини тощо. Для цього можна замінювати абсолютні показники відносними, заокруглювати цифри.

Підготовку даних завершують їх систематизацією та групуванням.

Аналітична обробка даних — це вже безпосередньо аналіз. Тому вона є етапом роботи аналітика, що вимагає більшої відповідальності. Організація обробки вимагає відповідного методичного забезпечення, певного рівня підготовки осіб, які займаються аналізом, їх забезпеченості технічними засобами. При цьому відповідальність найчастіше покладається на спеціаліста, який керує аналітичною роботою на підприємстві.

Для зовнішніх користувачів результати аналізу оформлюються в аналітичний звіт (пояснювальну записку). Структура і зміст пояснювальної записки повинна базуватись на публічній фінансовій звітності й розкривати таке:

— стислу характеристика підприємства з виділенням тих показників, що більш вигідно характеризують підприємство;

— характеристику виробничої, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності, результати експрес-аналізу господарсько-фінансового стану підприємства і основні показники науково-технічного рівня;

— оцінку структури і використання основних, оборотних засобів, трудових ресурсів, фінансових інвестицій, склад дебіторської і кредиторської заборгованостей;

—пояснення причин погіршення фінансового стану (непокриті збитки, кредити і позики, які непогашені в строк, а також прострочена дебіторська заборгованість);

—аудиторський висновок;

—інформацію про котирування цінних паперів;

—іншу інформацію: склад адміністрації, причини його зміни, інформація про найбільш суттєвих інвесторів та інші.

Організаційні форми аналізу визначаються з урахуванням особливостей підприємства, його масштабом, технологічним і технічним рівнем, галузевою належністю. На сучасному великому підприємстві утворюються або планово-економічний відділ, або бюджетне управління, відокремлюються відділи праці і заробітної плати. На деяких підприємствах утворюються лабораторії економіки та організації виробництва. Всі підрозділи з функціями планування, контролю підпорядковуються головному економісту або заступнику директора з економічних питань (фінансів). Цей спеціаліст складає комплексний план аналітичної роботи з переліком об’єктів аналізу згідно з метою і стратегією виробництва, розробляє перелік показників, які повинні забезпечити контроль за виконанням завдань.

Економічний аналіз на середньому рівні управління виконують керівники цехових служб, відділів головного механіка, виробничого, технічного контролю, постачання і збуту. А на нижчому рівні — керівники бригад, дільниць. Саме на цих рівнях аналізується і контролюється кількість і якість продукції, ритмічність роботи, тривалість технологічного циклу, наявність простоїв за різними причинами, виконання графіків ремонту, аналіз витрат енергоресурсів, брак, виконання планів постачань і договірних зобов'язань за поставками. В окремих випадках для економічного аналізу можуть звертатися до послуг консалтингових та аудиторських фірм, а також до фірм з питань дослідження ринків.

16.6. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Назвіть загальноприйняті принципи управлінського обліку та розкрийте їх сутність.
2. Назвіть власні принципи управлінського обліку та розкрийте їхню сутність.
3. Сформулюйте мету управлінського обліку.
4. Розкрийте сутність базової теорії управлінського обліку
5. Розкрийте та обґрунтуйте порядок деталізації управлінської звітності за різними щаблями управління.
6. Розкрийте джерела інформації, використовуваної в управлінському обліку.
7. Перелічіть та охарактеризуйте можливі звіти про постачання продукції.
8. Перелічіть та охарактеризуйте можливі звіти про виробництво продукції.
9. Обґрунтуйте оптимальне співвідношення планування і контролю на різних рівнях управління.
10. Назвіть види внутрішнього контролю та розкрийте їх сутність.
11. Розкрийте сутність контролю перевірки успішності.
12. Дайте визначення аналітичній операції.
13. Розкрийте сутність аналітичного завдання.
14. Обґрунтуйте необхідність планування контролю і аналізу на підприємстві.
15. Розкрийте структуру плану аналізу господарської діяльності підприємства.
16. Опишіть регламентацію управлінського обліку.
17. Перелічіть та охарактеризуйте джерела отримання інформації для проведення економічного аналізу.
18. Перелічіть та охарактеризуйте можливі звіти про збут продукції.
19. Назвіть та охарактеризуйте види забезпечень внутрішнього контролю на підприємстві.
20. Опишіть способи перевірки облікової інформації для використання в управлінському обліку, аналізі і контролі.

16.7. Тести

1. Принцип єдиного грошового вимірника відноситься до:

а) загальноприйнятих принципів управлінського обліку;

б) до власних принципів управлінського обліку.

2. Принцип бюджетного методу управління витратами належить до:

а) загальноприйнятих принципів управлінського обліку;

б) до власних принципів управлінського обліку.

3. Основна мета управлінського обліку:

а) забезпечення досягнення оперативних цілей.

б) забезпечення досягнення тактичних цілей.

в) забезпечення досягнення стратегічних цілей.

4. Звіти, які складаються службою управлінського обліку повинні надаватись першочергово:

а) керівнику підприємства;

б) заступнику керівника підприємства, який відповідає за певну ділянку роботи;

в) менеджерам, які контролюють певні ділянки роботи.

5. Базовою теорією управлінського обліку є:

а) теорія подвійного запису;

б) облік за центрами відповідальності;

в) теорія додаткової вартості.

6. Деталізації управлінської звітності:

а) однакова для різних рівнів управління;

б) з підвищенням рівня управління рівень деталізації звітності зменшується;

в) з підвищенням рівня управління рівень деталізації звітності збільшується.

7. На найвищому рівні управління підприємством більше уваги має приділятись:

а) аналізу;

б) плануванню;

в) контролю.

8. Система внутрішнього контролю на підприємстві має бути зорієнтована:

а) у минуле;

б) на поточний період;

в) у майбутнє.

9. Перевірка успішності має здійснюватись на етапі:

а) постановки мети;

б) формулювання програми;

в) здійснення програми;
г) перевірки наслідків виконання програми;
д) на всіх вищеперелічених етапах.

10. Аналіз є складовою частиною:
а) адміністративного контролю;
б) бухгалтерського контролю;
в) кошторисного контролю.

11. Аналіз на підприємстві регламентується:
а) Законами України;
б) Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
в) внутрішніми нормативними документами підприємства (установи, організації)

12. Функції управлінського обліку такі:
а) інформаційна;
б) контрольна;
в) прогностична;
г) комунікаційна;
д) аналітична;
е) всі відповіді правильні.

13. Частота подання звітів в управлінському обліку:
а) щомісяця;
б) щокварталу;
в) один раз на рік;
г) виходячи з потреб отримання інформації для управління.

14. Організація обліку за центрами відповідальності можлива:
а) на будь-якому підприємстві;
б) на підприємстві, яке має відокремлені структурні підрозділи та дочірні підприємства;
в) на підприємствах, що мають 2 і більше підрозділів, очолюваних керівником.

Тема 17.
РАЦІОНАЛІЗАЦІЯ ПРАЦІ У БУХГАЛТЕРІЇ ТА ПЛАНУВАННЯ ПЕРСПЕКТИВНОГО РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

17.1. Паспортизація та атестація робочих місць працівників бухгалтерії

Одним із напрямів раціоналізації праці працівників бухгалтерії є паспортизація, атестація і раціоналізація робочих місць.

Для здійснення цієї роботи на підприємстві створюються спеціальні комісії, які включають головних спеціалістів, керівників підрозділів, представників трудового колективу (профспілки), бюро з нормування праці, яке створюється у штаті підприємства або на суспільних засадах із представників трудового колективу.

Важливість і складність проведення цієї роботи полягає в тому, що в умовах сучасного підприємства всі виробничі та невиробничі підрозділи настільки взаємопов'язані, що від організації праці на будь-якому з них залежить загальний ритм роботи, результати не лише індивідуальної, а і колективної праці. Необхідно при цьому враховувати також фізіологію і психологію праці, поведінку і взаємовідносини людей у процесі виробництва.

Паспортизація робочих місць – це їх облік і оформлення первинним документом, який містить нормативні значення показників, які визначають організаційно-технічні характеристики робочого місця та їх фактичне значення на момент проведення атестації.

Атестація робочих місць у бухгалтерії являє собою їх комплексну оцінку на відповідність нормативним вимогам та передовому досвіду. Кінцевою ж метою атестації робочих місць, її продовженням є їх раціоналізація, що передбачає їх правильну організацію і обслуговування.

Раціоналізація робочих місць – це сукупність організаційно-технічних заходів, спрямованих на удосконалення діючих робочих місць і покращення їх використання.

На основі паспортизації, атестації і раціоналізації робочих місць вирішують таке важливе завдання, як досягнення збалансованості робочих місць і трудових ресурсів. Всю цю роботу необхідно спрямовувати на вирішення кінцевої мети — меншим числом працівників виконати повний обсяг необхідної бухгалтерської роботи при найменшій кількості і вартості здійснюваних заходів.

У загальному плані проведення робіт з атестації та раціоналізації робочих місць можна представити схемою, наведеною на рис. 17.1.

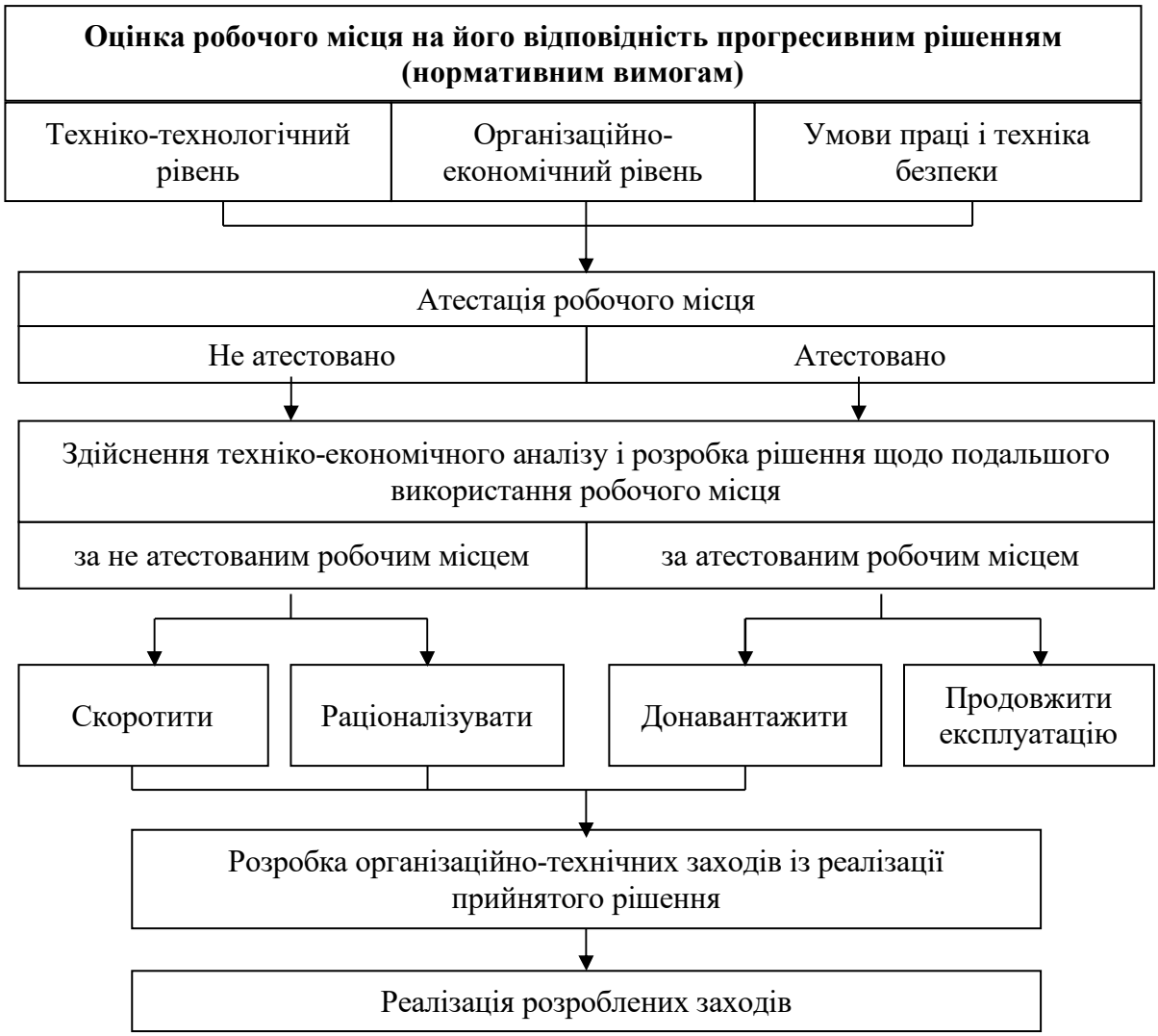


Рис. 17.1. Схема проведення робіт з атестації та раціоналізації робочих місць

Документами, які завершують цикл паспортизація → атестація → раціоналізація є проекти організації і обслуговування робочих місць (оргтехкарти), які мають такі основні розділи:

— умови праці й обладнання робочого місця;

— деталізовані функціональні обов'язки виконавців;

— послідовність і способи виконання облікових операцій;

— нормативи часу на виконання виконавцем окремих видів робіт і розрахунок норм обслуговування;

— режими праці і відпочинку;

— оплата праці і організація матеріального і морального стимулювання.

Після детальної розробки оргпроєкти затверджуються в установленому підприємством (установою) порядку і організовується їх впровадження.

В Україні методичне керівництво роботою з атестації робочих місць покладено на нормативно-дослідні станції та пункти по праці, які є у кожному обласному центрі.

17.2. Планування перспективного розвитку організації бухгалтерського обліку

У 1998 році Кабінет Міністрів України постановою від 28.10.1998 № 1706 затвердив Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, виконання якої забезпечило розробку і впровадження в практику Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, які враховують основні принципи, методи та оцінки міжнародних стандартів фінансової звітності. Значна частина підприємств в обліковій практиці почала застосовувати Міжнародні стандарти фінансової звітності.

8 листопада 2002 року Міністерство фінансів України разом з іншими державними та громадськими заінтересованими організаціями (Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національний банк України, Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, Спілка підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України, Рада підприємців України, Український союз промисловців і підприємців, Координаційно-експертний центр об'єднань підприємців України) підписало Меморандум про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні, застосування й удосконалення положень (стандартів) бухгалтерського обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності підприємств і організацій [1]. У меморандумі зазначалось на необхідність:

— зосередження уваги на вдосконаленні діючих положень (стандартів) бухгалтерського обліку та прийнятті інших положень з урахуванням нових міжнародних стандартів фінансової звітності;

— реформу бухгалтерського обліку треба розглядати як складову загальноекономічної реформи. Реформи в інших частинах фінансово-економічного та податкового законодавства не досягли ще потрібного рівня, що перешкоджає повному застосуванню принципів і методів бухгалтерського обліку в ринкових умовах господарювання;

— актуальним є подальше спрощення деяких процедур оцінки, обліку та подання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва, вирішення питання змін у податковому законодавстві для використання даних бухгалтерського обліку в податкових розрахунках.

Крім того, у Меморандумі була зазначена необхідність поділу на державному рівні підприємств, які повинні застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності, які можуть застосовувати Національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку та які можуть застосовувати спрощену систему правил і процедур бухгалтерського обліку та бухгалтерської (фінансової) звітності, включаючи можливість оцінки активів за історичною собівартістю.

Пропозиції, викладені в Меморандумі, знайшли своє відображення в законодавстві України, у тому числі з питань бухгалтерського обліку. Наразі продовжується удосконалення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та методичної бази з їх застосування.

[1] Бухгалтерський облік і аудит, № 11, листопад, 2002 р.

Ефективне функціонування будь-якої системи, і в тому числі бухгалтерського обліку, забезпечують такі складові:

— кадрова складова;

— матеріальне забезпечення;

— інформаційна складова;

— організаційна складова.

Отже, планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві має бути спрямоване насамперед на підвищення якості названих складових.

Збільшення і ускладнення господарських зв'язків в умовах ринку, а звідси – зростання оперативної інформації, необхідної для управління, вимагають подальшого удосконалення організації бухгалтерського обліку. Основою удосконалення бухгалтерського обліку є підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації працівників обліку, оскільки в сучасних умовах правильно і раціонально організувати облікові роботи в господарстві можуть тільки спеціалісти, які знають як методологію і техніку обліку, так і економіку виробництва. Вони повинні володіти певним рівнем знань та ділової кваліфікації в галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу й аудиту, права, ефективно використовувати сучасні засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації.

Матеріальна складова передбачає матеріальне забезпечення робочого місця засобами праці, важливе місце серед яких займає комп'ютерна техніка та програмне забезпечення бухгалтерського обліку. Удосконалення якості комп'ютерної техніки та її можливостей не є предметом бухгалтерського обліку, а от програмне забезпечення передбачає безпосередню участь бухгалтерів у процесі його удосконалення, насамперед шляхом формування вимог до нього. Слід зазначити, що програмне забезпечення бухгалтерського обліку на сьогодні не повною мірою відповідає встановленим до нього вимогам (обліковим, технічним, комерційним, ергономічним). Нині на більшості підприємств інтерес до використання програмних засобів обмежується автоматизацією процесів ведення бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності. Разом з тим не набули широкого впровадження аналітичні блоки програм, що позначається на обґрунтованості поточних та перспективних управлінських рішень.

Одним з важливих напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку, аналізу і контролю є застосування хмарних технологій (віртуального програмного середовища). Безумовно, що найкращим варіантом буде застосування інтегрованих програмних продуктів, складовою частиною яких є блок бухгалтерського обліку. Основні переваги застосування хмарних технологій такі:

— надійність та відсутність потреби в оновленні програм;

— доступ до інформації в реальному часі та незалежно від місцезнаходження оператора (можливість віддаленої роботи);

— зменшення витрат на придбання програм та їх обслуговування;

— можливість аналізу, формування і передачі за призначенням різних звітів і декларацій;

— покращення взаємодії бухгалтерської служби з іншими службами підприємства.

Удосконалення програмного забезпечення бухгалтерського обліку – це не лише зменшення потреби у кваліфікованих кадрах, а і збільшення кількості, підвищення оперативності та якості вихідної інформації для управління.

Щодо інформаційної складової, то важливою проблемою на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку є проведення системних досліджень з його теорії, методології, організації, розробці практичних рекомендацій для підприємств та поглиблення теоретичної і практичної підготовки бухгалтерів, підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів, які могли б вирішували питання розвитку обліку та належне забезпечення керівників інформацією для управління.

За системного підходу, при створенні нової моделі бухгалтерського обліку, розширюється методологічна його база за рахунок використання методів таких наук як кібернетика, математика, статистика, моделювання, теорія комунікацій, психологія, інформатика тощо. За використання методів інших наук проявляється синергетичний [1] ефект, тобто система набуває таких нових властивостей чи якостей, що не притаманні жодному з об'єднаних у системі елементів. У цьому плані важливе значення має **інтеграція обліку,** під якою слід розуміти створення системи накопичення облікової інформації на основі поєднання різних видів обліку (фінансового та управлінського) та планової, технологічної і нормативної інформації.

Розвиток системи бухгалтерського обліку та його організації визначається тим, кому, яка та в які строки потрібна інформація. Такий підхід дозволяє проектувати систему організації бухгалтерського обліку так, щоб при мінімальних витратах отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів.

Створення на підприємстві та удосконалення раціонального потоку інформації має задовольняти таким принципам:

— виявлення та повне задоволення інформаційних потреб з боку системи управління;

— відповідність способів задоволення інформаційних потреб індивідуальним запитам споживачів;

— реальність відображення в системі інформації процесів виробництва, обігу, розподілу і споживання, використання ресурсів;

— усунення дублювання в первинній документації та регістрах;

— оперативність обробки і подання інформації для управління.

Важливим моментом планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві є впровадження та широке використання методів управлінського обліку.

[1] Синергізм (перекладається з грецької як діючий разом) – явище посилення дії одного каталізатора додаванням іншого.

Управлінський облік вважається новою економічною моделлю контролю, обліку й управління підприємством. На початковому етапі свого розвитку він надавав інформацію про стан розрахунків, залишки на складах, асортимент продукції тощо. При цьому вирішувались задачі отримання оперативної інформації про рух грошових коштів, стану розрахунків, собівартості готової продукції, товарів, робіт і послуг та їх асортименту. Обов'язковою умовою було забезпечити оперативність інформації і подачу її у формі, доступній для розуміння користувачем.

На наступному етапі розвитку управлінський облік почав вирішувати задачі з аналізу інформації, що надається управлінцям різного рівня, у тому числі про ефективність роботи окремих підрозділів, рентабельність, ділову активність тощо. У кінцевому підсумку управлінський облік повинен дозволяти шляхом автоматизації збирання різних даних у будь-який момент отримувати цілісну картину діяльності підприємства в цифрах.

Перспективним напрямком удосконалення бухгалтерського обліку та його організації є впровадження стратегічної системи обліку, заснованої на інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів діяльності підприємства за географічними зонами, групами населення і іншими параметрами. Одним з основних призначень цієї системи є також визначення фінансового становища підприємства у перспективі.

Основні напрямки удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку полягають:

— у визначенні оптимальної структури облікового апарату підприємства, який би повністю та оперативно здійснював покладені на нього функції обліку, контролю та аналізу;

— атестації і раціоналізації робочих місць працівників бухгалтерської служби з впровадженням карт організації робочих місць та розроблення та впровадження технологічних карт операцій, які виконуються бухгалтерською службою.

Технологічна карта операції — форма технологічної документації, в якій наведено описання усього процесу здійснення операції працівниками бухгалтерії. Структура технологічної карти операцій наведена в табл. 17.1.

Таблиця 17.1

Структура технологічної карти операцій

ТЕХНОЛОГІЧНА КАРТА ОПЕРАЦІЙ за_____		
Описання операцій	Описання операційних процедур	Узгодження

Операційна процедура – окрема частина операції, що є послідовністю дій, які виконуються окремим працівником на одному робочому місці. Критерієм виокремлення операційної процедури є необхідність виділення проміжного результату, що здійснюється на одному робочому місці і є обов'язковим для обліку або управління.

Операційні процедури розробляються з метою надання працівникам бухгалтерії стандартизованих і деталізованих операційних інструкцій щодо виконання операцій. Окремі операції і процедури описані в інструкціях Міністерства фінансів України, проте вони не завжди достатньо деталізовані й описані в загальному вигляді.

Технологічні карти операцій більш правильно розробляти за топологічними ділянками обліку, проте не виключена можливість їх розробки і за робочими місцями.

Впровадження технологічних карт дає змогу позбутися зайвих документів і операцій, визначити межі відповідальності за проведення операцій, розробити алгоритм для подальшої автоматизації операцій, створити передумови для структурної перебудови бухгалтерської служби підприємства.

При складанні планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації на підприємстві слід враховувати загальні перспективи розвитку підприємства, його спеціалізацію, застосовувані техніку і технологію. Плани мають бути конкретними і містити:

— точне визначення запланованого заходу;
— шляхи вирішення;
— очікуваний результат (виражений у цифрах);
— конкретних виконавців (менеджерів);
— конкретні дати виконання етапів і заходу загалом;
— відповідальних за виконання;
— форми звіту про виконання.

При розгляді шляхів вирішення проблеми необхідно обов'язково розглядати кілька альтернатив. Загальна схема вирішення проблеми представлена на рис. 17.2.

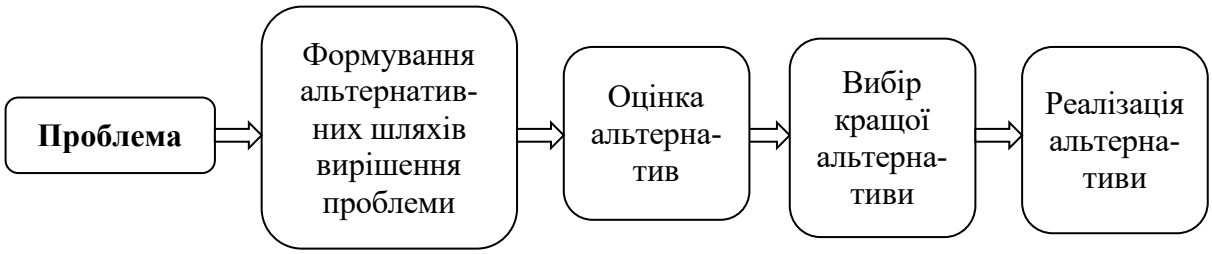


Рис. 17.2. Загальна схема вирішення проблеми

Слід зазначити, що не всі кінцеві результати можна виразити у цифрах. У таких випадках і саму задачу й очікуваний результат слід описати словами, концентруючись при цьому не на описуванні дій з його досягнення, а на кінцевому результаті.

Відповідальність за виконання кожного завдання плану має бути покладене на конкретного менеджера і воно повинне супроводжуватись каналом зворотного зв'язку, який має допомогти йому контролювати виконання плану і створювати можливість здійснення, у випадку необхідності, коригувальних дій та отримати визнання.

17.3. Ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку

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

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

Економічні показники характеризують ефективність здійснених чи запланованих заходів.

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

$$K_{зт} = \frac{T_{базова}}{T_{факт}},$$

де $T_{базова}$ – трудомісткість за базовий період;

$T_{факт}$ – трудомісткість за розрахунковий період.

Одним із показників трудомісткості, який відображає ефективність організації обліку на підприємстві є показник навантаження на одного облікового працівника ($K_{нав}$), який розраховують за формулою

$$K_{нав} = \frac{Середньос\ писков а\ чисельніст ь\ працівникі в\ підприємст ва}{Кількість\ облікових\ працівникі в}.$$

Серед показників витрат можна розрахувати абсолютну економію витрат ($E_{ав}$) за формулою

$$E_{ав} = B_б - B_ф,$$

де $B_б$ – абсолютні витрати в базовому періоді;

$B_ф$ – абсолютні витрати в розрахунковому періоді.

З відносних витратних показників розраховують також коефіцієнт зміни витрат ($K_{зв}$) та коефіцієнт відносної економії витрат ($K_{відн}$) за формулами:

$$K_{зв} = \frac{B_б}{B_ф};$$

$$K_{відн} = \frac{B_б - B_ф}{B_ф}.$$

Певною мірою ефективність роботи бухгалтерії може характеризувати показник рівня непрямих непродуктивних витрат по підприємству. Так, унаслідок неефективної роботи бухгалтерії підприємство може сплачувати різні штрафи, пені та неустойки, які є непродуктивними витратами. Рівень непродуктивних витрат можна розраховувати до різної бази, наприклад: до

загального рівня витрат по підприємству; до операційних витрат; до витрат на утримання бухгалтерії; до обсягів реалізації; до операційного прибутку тощо. Загальна формула для визначення рівня непродуктивних витрат така:

$$K_{непр} = \frac{Непродукти\ вні\ витрати}{Обсяг\ реалізації\ продукції}.$$

Досить часто при запровадженні заходів в**изначають чисту дисконтовану вартість проєкту** як різницю між поточною вартістю всіх грошових надходжень і поточною вартістю всіх вкладень. Відхиляються всі проєкти, які мають чисту дисконтовану вартість, нижчу та таку, що дорівнює нулю. Формула для визначення чистої дисконтованої вартості *(ДВ)* така:

$$ДВ = \sum_{1-n} П_i \cdot Кд_i - S_{inv},$$

де $П_i$ — прибуток в *i*-му році періоду *T*;
$КД_i$ — коефіцієнт дисконтування в *i*-тому році;
S_{inv} — загальна вартість інвестицій.

Коефіцієнт дисконтування ($КД_i$) визначають за такою формулою:

$$КД_i = \frac{1}{(1+r)^N},$$

де *r* — вартість грошей (ставка відсотка за позиковий капітал), коефіцієнт.

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

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

17.4. Питання для самопідготовки та самоконтролю

1. Охарактеризуйте сутність паспортизації робочих місць бухгалтерії.
2. Розкрийте сутність атестації робочих місць бухгалтерії.
3. Розкрийте сутність паспортизації робочих місць бухгалтерії.
4. Розкрийте сутність раціоналізації робочих місць бухгалтерії.
5. Розкрийте сутність та зміст проекту організації і обслуговування робочого місця бухгалтера.
6. Які складові враховуються при перспективному плануванні розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві?

7. Розкрийте сутність планування удосконалення кадрової складової.
8. Розкрийте сутність планування удосконалення матеріальної складової.
9. Розкрийте сутність планування удосконалення інформаційної складової.
10. Розкрийте сутність планування удосконалення організаційної складової.
11. Наведіть визначення технологічної карти операцій.
12. Наведіть визначення операційної процедури.
13. Розкрийте структуру плану перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації.
14. Назвіть основні показники ефективності впроваджуваних заходів.
15. Що таке інтеграція обліку?
16. Назвіть та охарактеризуйте основні напрями удосконалення бухгалтерського обліку.
17. Як можна визначити ефективність впровадження інновацій у практику бухгалтерського обліку?
18. Наведіть основні напрямки перспективного розвитку бухгалтерського обліку.
19. Назвіть якісні показники, якими на Вашу думку може оцінюватись ефективність заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку.
20. У яких показниках може розраховуватись ефективність інновацій в організації бухгалтерського обліку?

17.5. Тести

1. Основні напрямки удосконалення бухгалтерського обліку та його організації в Україні визначені:

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

б) Меморандумом про основні напрями розвитку бухгалтерського обліку в Україні;

в) національними стандартами бухгалтерського обліку.

2. Документами, які завершують цикл паспортизація → атестація → раціоналізація, є:

а) наказ по підприємству про результати атестації робочих місць;

б) наказ по підприємству із зобов'язанням головному бухгалтеру усунути виявлені недоліки;

в) проєкти організації і обслуговування робочих місць.

3. Паспортизація робочих місць – це:

а) їх облік;

б) складання паспорту робочого місця з наведенням нормативних та фактичних показників, що визначають організаційно-технічні характеристики робочого місця;

в) відображення кількості робочих місць у регістрах бухгалтерського обліку.

4. Атестація робочих місць у бухгалтерії являє собою:

а) виписування атестата на кожне робоче місце;

б) визначення відповідності освіти бухгалтерів виконуваній роботі;

в) їх комплексну оцінку на відповідність нормативним вимогам та передовому досвіду.

5. Раціоналізація робочих місць – це:

а) сукупність організаційно-технічних заходів, спрямованих на удосконалення діючих робочих місць і покращення їх використання;

б) оснащення робочого місця комп'ютерною технікою;

в) забезпечення робочого місця бухгалтера поворотним стільцем.

6. Оргтехкарти — це:

а) проекти організації і обслуговування робочих місць;

б) технологічні карти операцій;

в) система операційних процедур за топологічними ділянками обліку.

7. Стратегічна система обліку заснована на:

а) розробці стратегії удосконалення бухгалтерського обліку та його організації;

б) підготовці і наданні інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень;

в) інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів діяльності підприємства за географічними зонами, групами населення і іншими параметрами.

8. Технологічна карта операції – це:

а) форма технологічної документації, в якій наведено описання всього процесу здійснення операції працівниками бухгалтерії;

б) це те ж саме, що і план документообігу;

в) перелік форм первинних бухгалтерських документів, що застосовуються для відображення в обліку господарської операції.

9. Плани перспективного розвитку бухгалтерського обліку складаються:

а) лише на рівні підприємства;

б) на рівні міністерств, відомств;

в) на рівні вищих органів законодавчої влади України;

г) на всіх перелічених вище рівнях.

10. Чи потрібно включати до планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку і його організації питання підготовки та перепідготовки кадрів бухгалтерії?

а) так;

б) ні;

в) ні, це питання включається лише до загального плану підготовки та перепідготовки кадрів підприємства.

11. Складання планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку здійснюється на рівні:

а) вищих органів законодавчої влади України;

б) міністерств, відомств;

в) підприємства;

г) всі відповіді вірні.

12. Плани перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації на підприємстві враховувати загальні перспективи розвитку підприємства:

а) повинні;

б) не повинні.

13. Ефективність впровадження інновацій з організації бухгалтерського обліку може розраховуватись у показниках:

а) вартісних;

б) кількісних;

в) якісних;

г) вартісних, кількісних і якісних;

д) розрахунки ефективності впровадження інновацій в організацію бухгалтерського обліку не проводяться.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ [1]

1. Акименко О. Ефективна організація обліку як дієвий контроль за виконанням інвестиційних програм підприємств теплопостачання / О. Акименко, М. Жолобецька // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2018. – № 1 (13). – С. 180-190.

2. Акименко О. Ю. Вплив цифровізації на формування цілісної системи обліково – аналітичного забезпечення суб'єктів господарювання / О. Ю. Акименко, М. Б. Жолобецька // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : тези доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Чернігів, 27 листопада 2019 р.). – Чернігів: ЧНТУ, 2019. – С. 53-55.

3. Акименко О. Ю. Підходи до формування професії експерта – бухгалтера / О. Ю. Акименко, М. Б Жолобецька // Бухгалтерський облік, оподаткування, аналіз і аудит : сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку : І Міжнар. наук.-прак. конф. (м. Чернігів, 30 листопада 2016 р.) : тези доповідей. – Чернігів : ЧНТУ, 2015. – С. 28-30.

4. Акименко О.Ю. Актуалізація синергетичного підходу в дослідженні організації бухгалтерського обліку / О. Ю. Акименко, М. Б Жолобецька // Вісник Одеського національного університету. Серія «Економіка». – 2018. – Вип. 1(66). – С. 152-156.

5. Акименко О.Ю. Раціональна організація обліку як основа забезпечення ефективного управління підприємством / О. Ю. Акименко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету: Серія «Економічні науки» науковий збірник. – 2013. – № 3 (68). – С. 69-75.

6. Ануреев С. В. Рациональная организация бухгалтерского учета / С. В. Ануреев. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 336 с.

7. Бабынина Г. М. Организация бухгалтерского учета: электронное издание курса лекций / Г. М. Бабынина. – Бобруйск : БФ УО «БГЭУ», 2011. − 253 с.

8. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Барановська Тетяна Василівна ; ЖДТУ. – Житомир, 2005. – 278 с.

9. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.

10. Боголепов В. П. О состоянии и задачах развития общей теории организации / В. П. Боголепов // Организация и управление (вопросы теории и практики). – М.: Наука, 1968. – С. 45.

11. Боднарчук А. В. Інвентаризація власного капіталу [Електронний ресурс] / А. В. Боднарчук // Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал: веб-сайт. Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/inventarizaciya-vlasnogo-kapitalu.html.

[1] Список використаних нормативних актів держави з питань здійснення господарської діяльності та регламентації бухгалтерського обліку не наводиться у зв'язку з посиланнями на них при висвітленні тем.

12. Боримська К. П. Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики підприємства / К. П. Боримська //Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2010. – № 18 (1). – С. 298-305.

13. Боцян Т. В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект : автореф. дис. … канд. екон. Наук із спеціальності 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. В. Боцян. К., 2005. – 20 с.

14. Бочкарева И. И. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2010. – 413 с.

15. Боярський Ю. І. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку незавершеного виробництва: стан та перспективи розвитку / Ю. І. Боярський // Вісник Житомирського держ. технологічного ун-ту. Серія : Економічні науки. – 2016. – №. 2 (56), ч. 1. – С. 31-36.

16. Бровко В. М. Облікова політика як інструмент державного регулювання бухгалтерського обліку / В. М. Бровко // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. – 2012. – № 1. – С. 72-75.

17. Буйнов В. А. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / В. А. Буйнов. – Режим доступу: http://lubbook.net/book_325_glava_14_14_ Organizacija_ko.html.

18. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: вправи, ситуації, тести : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2-ге вид. доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 288 с.

19. Васільєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються [Електронний ресурс] / Л. М. Васільєва // Ефективна економіка. – 2013. – № 6. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/ ?op=1&z=2131.

20. Васюта-Беркут О. І. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська ; за заг. ред. В. Б. Захожая. – 2-ге вид., стереотип. – К. : МАУП, 2003. – 176 с.

21. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Полтава : ПУЕТ «ЦУЛ», 2015. – 310 с.

22. Волот О. І. Організаційні регламенти з обліку / О. І. Волот, А. А. Вертійко // Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України : матеріали ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кропивницький, 14 квіт. 2020 р. – Кропивницький : ЦНТУ, 2020. – С. 319-321.

23. Волот О. І. Щодо окремих питань організації обліку (Положення про відділ управління бухгалтерського обліку) / О. І. Волот, Я. М. Єрошенко // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції : матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції. – Одеса : ОНЕУ, 2020. – С. 21-22.

24. Гливенко В. В. Суттєвість у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору / В. В. Гливенко, В. С. Лень // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал. – 2018. – № 3 (15). – С. 171-183.

25. Гнатишин Л. Б. Організація обліку : навч. посіб. / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. – Львів : Магнолія 2006, 2014. – 432 с.

26. Гнедіна К.В. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку: сутність, принципи та підходи до формування / К. В. Гнедіна // Вплив обліку та фінансів на розвиток економічних процесів в умовах діджиталізації: соціально-економічні та інформаційно-правові аспекти : збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції ЧІБІП МНТУ імені академіка Ю. Бугая (23 квітня 2020 року). – Чернігів, 2020. – С. 15-17.

27. Гоголь Т. А. Інформаційні потреби користувачів фінансової звітності малих і великих підприємств / Т. А. Гоголь // Формування ринкових відносин в Україні : збірник наукових праць. – К.: НДЕІ, 2012. – Вип. 1 (128). – С. 90-95.

28. Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.

29. Гоголь Т. А. Особливості облікової політики на підприємствах малого бізнесу / Т. А. Гоголь // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 12. – С. 13-19.

30. Гоголь Т. А. Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису / Т. А. Гоголь, Н. І. Ніпорко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 3-17.

31. Гришко Н. В. Організація обліку : навч. посіб. / Н. В. Гришко, О. Е. Лубенченко, О. М. Краснов. – Алчевськ : ДонДТУ, 2012. – 216 с.

32. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : монографія / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.

33. Дерій В. А. Організаційно-методичні аспекти обліку та контролю невиробничих витрат : монографія / В. А. Дерій, Л. В. Гуцаленко, А. Ю. Козаченко. – Тернопіль : Тернопільський національний економічний університет, 2016. – 240 с.

34. Дерій В. Облікова політика в Україні: реалії та перспективи / В. Дерій, Н. Мельник // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 64-65.

35. Ергономіка: методичні рекомендації до вивчення курсу для студентів денної та заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня «бакалавр», галузі знань: 0305 «Економіка і підприємництво», напрямку підготовки 6.030505 «Управління персоналом та економіка праці» / уклад. Липчанський В. О., Тушевська Т. В. – Кіровоград : КНТУ, 2015. – 64 с.

36. Жданов Ю. Ставка дисконтирования. 10 современных методов расчета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://finzz.ru/stavka-diskontirovaniya.html.

37. Желюк Л. Роль облікової служби в підвищенні ефективності діяльності підприємств різних форм власності / Л. Желюк, В. Рожелюк // Схід. – 2011. – № 1 (108). – С. 67-70.

38. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3 – С. 3-10.

39. Жолобецька М. Б. Забезпечення ефективної організації обліку в контексті Європейської інтеграції / М. Б. Жолобецька, О. Ю. Акименко // Проблеми системного підходу в економіці : зб. наук. праць. – 2019. – Вип. 5(73), ч. 1. – С. 120-126.

40. Жук В. М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь / В. М. Жук. – К. : Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.

41. Загородний В. П. Автоматизація бухгалтерського учета, контроля, анализа и аудита / В. П. Загородний. – К. : АСК, 1998. – 768 с.

42. Загородний В. П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка / В. П. Загородний, В. Я. Савченко. – К. : Блицинформ, 1997. – 605 с.

43. Зарудна Н. Я. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності : навчальний посібник / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль : ТАЙП, 2016. – 283 с.

44. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С.В. Івахненков. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.

45. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України: наукова доповідь / Г. Г. Кірейцев // Міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту 24-25 вересня 2009 р. – Кам'янець-Подільський, 2009. – С. 32.

46. Колос І. Особливості облікової політики для сучасно-го підприємства / І. Колос // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 41-52.

47. Король Г. О. Сутність поняття «облікова політика» та методичні підходи до його формування в умовах підприємства / Г. О. Король, І. М. Ізвєкова, О. О. Ясногор // Економіка і суспільство. – 2017. – № 8. – С. 780-784.

48. Кузнецова С. А. Організація бухгалтерського обліку за стадіями облікового процесу / С. А. Кузнецова // Європейський вектор економічного розвитку. – 2015. – № 2 (19). –С. 107-116.

49. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : Вища шк., 1993. – 223 с.

50. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К. : Все про бухгалтерський облік,1999. – 288 с.

51. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 380 с.

52. Куцик П. О. Оцінка показників рентабельності та ділової активності торговельних підприємств України за 2008-2016 роки [Електронний ресурс] / П. О. Куцик, М. Я. Вірт, О. В. Герега // Ефективна економіка. – 2018. – № 12. – Режим доступу: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6755.

53. Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / П. О. Куцик, М. В. Корягін. – К. : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

54. Куцик П. О. Сучасний підхід до організації обліку доходів майбутніх періодів / П. О. Куцик, Л. Т. Ясінська // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – № 9 (2).– С. 216-223.

55. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. / В. С. Лень, В. В. Гливенко ; за ред. В. С. Леня. – вид. 4-те. – Тернопіль : Навчальна книга – Богдан, 2012. – 752 с.

56. Лень В. С. Бухгалтерські процедури: поняття, зміст та класифікація / В. С. Лень // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 1. – С. 161-173.

57. Лень В. С. Виплати працівникам, поняття, структура, облік / В. С. Лень, М. П. Штупун // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. – № 2. – С. 266-274.

58. Лень В. С. Господарський облік: дефініція та зміст / В. С. Лень // Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки. – 2012. – № 56 (1). – С. 284-289.

59. Лень В. С. Довгострокові дебіторська заборгованість та зобов'язання в обліку та звітності / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Облік і фінанси. – 2020. – № 3 (89). – С. 30-40.

60. Лень В. С. Задачі бухгалтерського обліку: визначення та обґрунтування / В. С. Лень // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: "Економічні науки". – 2013. – № 3, Вип. 3. – С. 47-52.

61. Лень В. С. Облікова політика суб'єктів бухгалтерського обліку щодо суттєвості / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Теорія та практика управління розвитком економіки : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (10 жовтня 2019 р.; м. Київ) / відпов. за вип. С. Остапчук. – К. : ТОВ «ВІПО», 2019. – С. 46-50.

62. Лень В. С. Облікова політика та її складові / В. С. Лень, В. В. Гливенко // Облік і фінанси. – 2019. – № 2 (84). – С. 26-35.

63. Лень В. С. Політика бухгалтерського обліку в бюджетних установах: зміст та структура / В. С. Лень, В. А. Нехай // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – № 4. – С. 289-301.

64. Лень В. С. Принципи організації бухгалтерського обліку: обґрунтування [Електронний ресурс] / В. С. Лень // Економічний форум. – 2013. – № 2. – С. 269-277. Режим доступу: http://lutsk-ntu.com.ua/sites/default/files/zhurnal_2_2013r.rar.

65. Лень В. С. Статистическая отчетность предприятий: учетно-аналитическое обеспечение / В. С. Лень // International Journal of Innovative Technologies in Economy. – 2017. – № 1(7). – С. 64-67.

66. Лень В. С. Управлінський облік : підручник / В. С. Лень. – К. : Каравела, 2017. – 260 с.

67. Лень В. С., Гливенко В. В. Звітність підприємства : підручник / В. С. Лень, Гливенко В. В. – 4-те вид., виправ. – Київ : Каравела, 2016. – 676 с.

68. Лень В. С. Обліково-аналітичне забезпечення статистичної звітності підприємств / В. С. Лень // Статистичне забезпечення управління сталим розвитком економіки та соціальної сфери. Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції, Чернігів, 5 грудня 2015 року. – Чернігів : Чернігів. нац. технол. ун-т, 2015. – С. 139-142.

69. Литвин І. С. Інформаційні технології в економіці : навч. посіб. / І. С. Литвин. – Т. : Економічна думка, 2001. – 296 с.

70. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.

71. Мелень О. В. Особливості організації обліку власного капіталу підприємств / О. В. Мелень, О. Д. Майструк // Інфраструктура ринку. – 2018.– Вип. 18. – С. 371-375.

72. Мендлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансового решения / Д. Мендлтон ; пер. с англ. ; под ред. Елисеевой. – М. : Аудит. Юнити, 1997. – 408 с.

73. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції : дис. … д-р екон. наук / Я. В. Олійник ; Державний вищий навчальний заклад «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – Київ, 2016. – 528 с.

74. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ю. Д. Чацкіс, Е. С. Гейєр, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.

75. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за ред. В. С. Леня. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.

76. Організація бухгалтерського обліку : підручник для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навч. закл. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-е вид., допов. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.

77. Організація обліку : навч. посіб. / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин. – Львів : Магнолія 2006, 2014. – 432 с.

78. Організація обліку. Методичні вказівки до практичних занять для студентів спеціальності «Облік і оподаткування» всіх форм навчання / уклад.: Шкарлет С. М., Акименко О. Ю. – 2-ге видання. – Чернігів : ЧНТУ, 2018. – 155 с.

79. Островерха Р. Е. Організація обліку : навч. посіб. / Р. Е. Островерха. – К. : ЦУЛ, 2012. – 568 с.

80. Пальчук О. В. Облікова політика як інструмент управління обліком / О. В. Пальчук // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – 2005. – Вип. 7, ч. І. – С. 213-221.

81. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М., 1983. – 365 с.

82. Перетятько Ю. М. Організація обліку основних засобів в умовах становлення інформаційної економіки / Ю. М. Перетятько // Науковий вісник Полісся. – 2019. – № 2.– С. 50-56.

83. Пилипів Н. І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : [монографія] / Н. І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.

84. Пиріжок С. Є. Нормативно-правове регулювання обліку експлуатації та вибуття основних засобів / С. Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного ун-ту. Серія: Економічні науки. – 2015. – № 1 (59), ч. 1. – С. 160-162.

85. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

86. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аулит. – 2015. – № 2-3. – С. 53-60.

87. Романькова О. М. 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.

88. Рузмайкіна І. В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів / І. В. Рузмайкіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8. – С. 32-38.

89. Сидоренко О. О. Окремі аспекти обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств України / О. О. Сидоренко, Д. В. Зоценко // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. – 2012. – № 2 (58). – С. 224-231.

90. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / за ред. проф. М. П. Войнаренка. – К. : Наукова думка, 2002. – 718 с.

91. Сльозко Т. М. Організація обліку : навч. посіб. / Т. М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.

92. Смирнов Э. А. Основы теории организации / Э. А. Смирнов. – М. : Аудит, Юнити, 1998. – 375 с.

93. Смірнова І. В. Облікова політика підприємства як елемент системи обліку / І. В. Смірнова // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2007. – Вип. 12, ч. 2. – С. 305-309.

94. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

95. Стецiв І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Стецiв І. І. ; Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. – 19 с.

96. Сук Л. К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л. К. Сук, Л. П. Сук. – К. : Каравела; Піча Ю. В., 2009. – 624 с.

97. Управленческий учет / под ред. В Палия и Р. Вандер Вила. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 480 с.

98. Фаріон І. Д., Перевозова І. В. Організація обліку, контролю й аналізу : навчальний посібник / за ред. д-ра екон. наук, професора І.Д. Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 714 с.

99. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

100. Чепа М.-Л. А. Ергономіка / М.-Л. А. Чепа // Енциклопедія сучасної України. – К. : [б. в.], 2009. – Т. 9 : Е–Ж. – 711 с.

101. Чижевська Л. В. Організаційні засади системи управлінської звітності промислового підприємства / Л. В. Чижевська, Н. Т. Кулікова // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2014. – Т. 19, Вип. 2 (6). – С. 125-129.

102. Чижевська Л. В. Проблеми формування облікової політики підприємств електронного бізнесу в Україні / Л. В. Чижевська, В. А. Кулик // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – 2015. – № 3 (72). – С. 171-178.

103. Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності / Т. М. Чорнявська // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 82-85.

104. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Швець В. Г. – К. : Знання-Прес, 2003. – 414 с.

105. Шкарлет С. М. Організація обліку: практикум : навч. посіб. / С. М. Шкарлет, В. Г. Маргасова, О. Ю. Акименко, О. О. Сидоренко. – Чернігів : ЧНТУ, 2019. – 486 с.

106. Шпак В. А. Облікова політика–складова організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – С. 203-205.

107. Щирба М. Т. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві / М. Т. Щирба, І. М. Щирба, М. М. Щирба // Економіка і суспільство. – 2017. – № 8. – С. 830-837.

108. Энциклопедия по экономике [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://economy-ru.info/info/49245.

109. Яцишин С. Р. Облікова політика: теоретичні аспекти формування / С. Р. Яцишин, О. А. Хаблюк // Інтеграційний вибір України: історія, сучасність, перспективи: Збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, м. Вінниця. 10 квітня 2012 р., Том ІІ. – Тернопіль : Крок, 2012. – С. 171-175.

110. Digital development of the economy and its role in improving the competitiveness of Ukraine / Akymenko O., Petrovska A., Zholobetska M., Skrytskyi D. // International Journal of Advanced Science and Technology. – 2020. – Vol. 29, No. 8s. – Pp. 2290-2296.

111. Gogol T. A. The organization of management accounting at the enterprises of small business / T. A. Gogol // European Applied Sciences. – 2013. – № 3 (March) Volume 2. – Pp.100-103.

112. Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). International Ethics Standards Board for Accountants. July 2018, by the International Federation of Accountants (IFAC). 254 p. Access mode: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf.

113. Len V. Accounting policy and its impact on the cost of finished products / V. Len, V. Glivenko // Проблеми і перспективи економіки та управління : науковий журнал. – 2017. – № 1 (9). – С. 127-132.

114. Akymenko O. Y. Analysis of organizational principles of accounting / O. Y. Akymenko, M. B. Zholobetska, Ya. M. Irkha // Розвиток соціально–економічних систем в сучасних умовах»: І Міжн. наук.- практ. конф. (м. Харків, 16–17 грудня 2016 р.) : тези доповідей. – Харків : Молодий вчений, 2016. – С. 34-36.

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

ДЛЯ НОТАТОК

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Навчальний посібник

За загальною редакцією кандидата економічних наук, професора В. С. Леня

Комп'ютерне складання та верстання Т. М. Колот
Редактор О. С. Смєлова

Підписано до друку 06.09.2021. Формат 60×84/16.
Ум. друк. арк. – 38,6. Тираж 300 пр. Замовлення № 33/21.

Редакційно-видавничий відділ Національного університету «Чернігівська політехніка»
14035, Україна, м. Чернігів, вул. Шевченка, 95.
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції
серія ДК № 7128 від 18.08.2020 р.