

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ**

Мелітополь

2017

УДК 657.22(075)
ББК 65.052.202я73-6
К26

Автори:
О.П. Левченко, О.В. Вороновська, Л.В.Синяєва

Навчальний посібник. «Облікова політика сільськогосподарських підприємств» О.П. Левченко, О.В. Вороновська, Л.В.Синяєва, 2017. – 171 с.

ISBN 978-966-197-495-0

ISBN 978-966-197-495-0

УДК 657.22(075)
ББК 65.052.202я73-6

© О.П. Левченко, 2017
© О.В. Вороновська, 2017
© Л.В.Синяєва 2017
© Таврійський державний агротехнологічний університет, 2017

Содержание

ТЕМА 1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ	4
НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	4
1.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні	4
1.2 Зміст і призначення облікової політики підприємства	8
1.3 Обов'язки та відповідальність при формуванні облікової політики	17
ТЕМА 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОЇ	22
ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	22
2.1. Вибір форми обліку як основи технології облікового процесу на підприємстві	22
2.2. Організаційні форми побудови обліку та його інформаційне забезпечення на підприємстві	35
2.3 Забезпеченість обліковими кадрами в системі облікової політики	44
2.4 Документація та документообіг на підприємстві як база	53
обліково-контрольного процесу	53
2.5 Умови та терміни зберігання облікових даних	68
ТЕМА 3 МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	76
3.1 Зміст і структура Наказу про облікову політику	76
3.2. Особливості побудови облікової політики з питань обліку необоротних матеріальних активів	81
3.3. Розробка облікової політики в частині обліку запасів	100
3.4. Облікова політика в частині обліку розрахунків з оплати праці	121
3.5 Облікова політика в частині обліку витрат на виробництво	132
3.6 Розробка номенклатури статей витрат. Визначення методів обліку витрат	137
3.7. Методика обліку та бази розподілу загальновиробничих витрат	143
ТЕМА 4 ЗМІНИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ	152
4.1 Вплив зміни облікової політики на події й операції	152
4.2 Збереження комерційної таємниці	154
4.3. Відповідальність посадових осіб за обґрунтованість внесення змін до облікової політики	162
Література	170

ТЕМА 1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ СИСТЕМИ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБ- ЛІКУ

1.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні

1.2 Зміст і призначення облікової політики підприємства

1.3 Обов'язки та відповідальність при формуванні облікової політики

1.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні

З метою забезпечення стабільного розвитку системи бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу, необхідно його спланувати. Такі плани мають бути конкретними, реальними і підкріпленими матеріально-технічним забезпеченням їх виконання. Розробка плану розвитку бухгалтерського обліку в Україні проводиться на державному рівні певними структурами (рис. 1.1).

Державне регулювання - це система заходів законодавчого, виконавчого і контрольного характеру

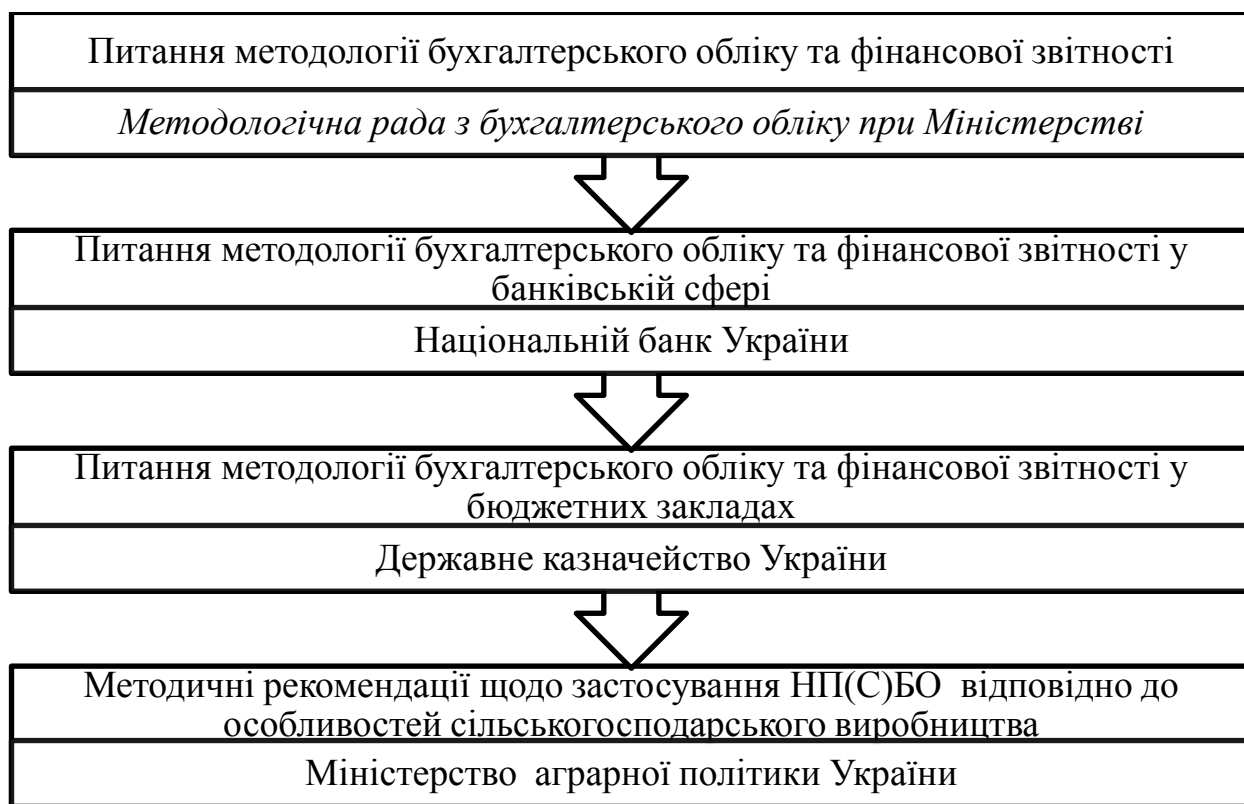


Рис. 1.1. Державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності

Питання державного регулювання економічного аналізу законодавчо не вирішено і ним займаються ті ж структури, що й бухгалтерською та фінансовою звітністю з власної ініціативи.

Нормативне регулювання — це впорядкування поведінки людей за допомогою нормативно-правових актів, розрахованих на їх багаторазове застосування за наявності передбачених ними обставин.

Сам факт існування Методичної ради з бухгалтерського обліку в Міністерстві фінансів свідчить про важливість розвитку методологічних, технічних і організаційних аспектів бухгалтерського обліку в Україні, вирішення певного спектру проблем (рис. 1.2).

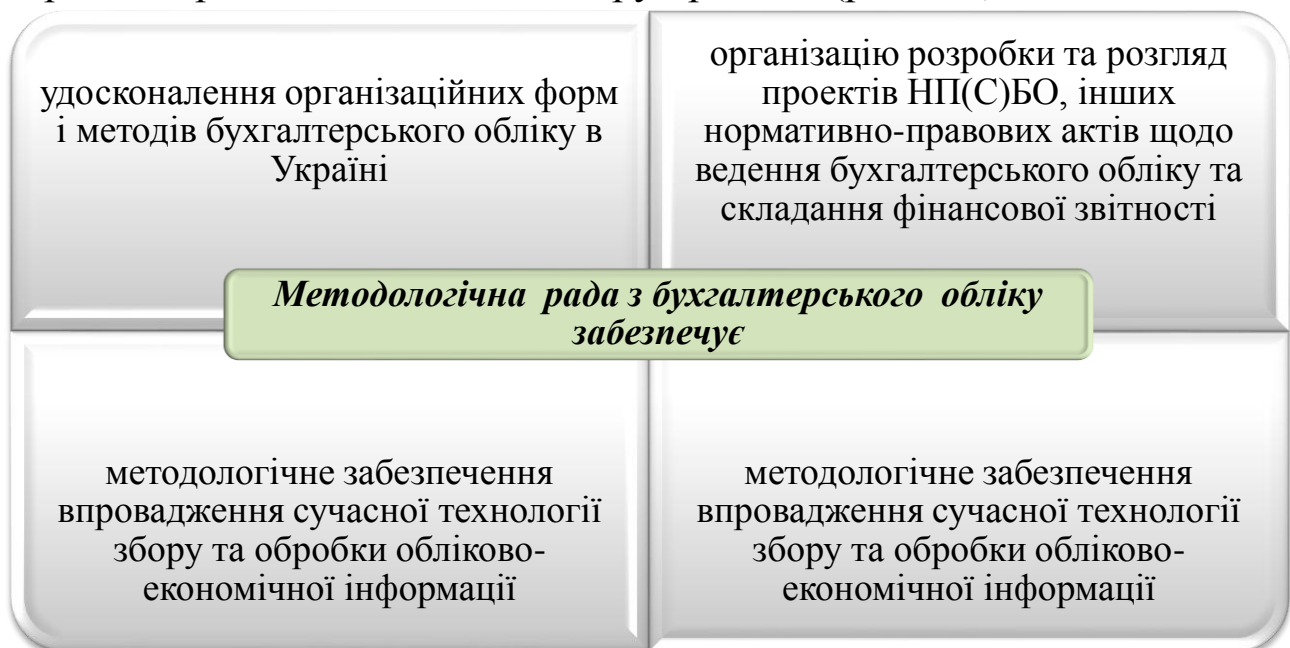


Рис. 1.2. Коло питань, що вирішує Методична рада з бухгалтерського обліку

Крім питань методології облікового процесу на підприємстві, існує необхідність контролю виконання бухгалтерськими службами розробок і проектів, порядку їх застосування в обліковій політиці підприємства, установи або підрозділу. Для цього створена Державна контрольно-ревізійна служба (рис. 1.3).

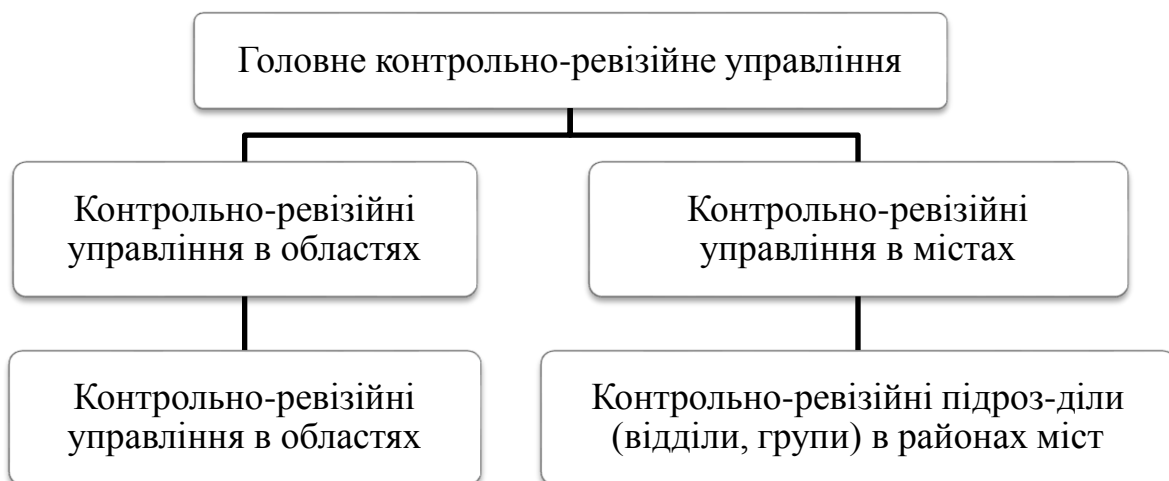


Рис. 1.3. Склад Державної контрольно-ревізійної служби України

Сьогодні нам, за висловом проф. Ф.Ф.Бутинця, потрібно формувати свою контрольно-ревізійну парадигму, яка має ґрунтуватися на двох основних засадах – загальносвітових засобах, формах і методах, але на українських умовах їх впровадження та здійснення. Саме на українських, а не на західних основах. Останні повинні враховувати особливості попереднього розвитку України і реального стану її економіки сьогодні, менталітет і поведінкові характеристики, ціннісні орієнтації та звичаї, традиції ведення обліку та здійснення контролю, тобто все те, що формує розвиток країни та її науку.

Головне контрольно-ревізійне управління України та підпорядковані йому підрозділи здійснюють державний контроль у формі ревізій і перевірок.

Недоліки в організації облікового процесу, а отже облікової політики призводить до зниження ефективності економічної діяльності підприємства, створюють умови для різного роду зловживань та розкрадання майна, збільшують втрати на утримання облікового персоналу.

Структури контрольно-ревізійного управління України покликані вирішувати ряд питань (рис. 1.4).

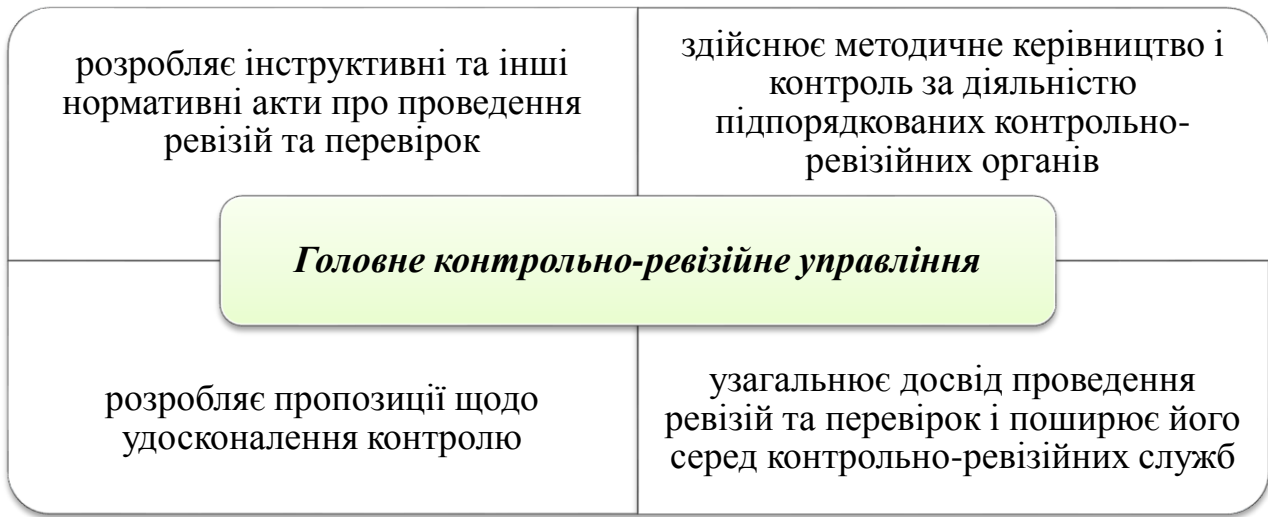


Рис. 1.4. Коло питань, які вирішує Головне контрольно-ревізійне управління

До процесу організації планування й управління розвитком вітчизняного обліку, контролю та аналізу залучають представників Федерації бухгалтерів і аудиторів України, Спілки аудиторів України, провідних вітчизняних періодичних видань (журналу «Бухгалтерський облік і аудит», газети «Все про бухгалтерський облік» та ін..) тощо. Ці представники беруть активну участь у підготовці й обговоренні важливих нормативно-правових актів України, роботі нарад і семінарів тощо.

На сьогодні актуальним є питання визначення місця і статусу аудитора в системі контролю, його відповідальності перед суспільством, а також чіткого кола завдань, які вони вирішують. Коло питань, що вирішує Аудиторська палата України, керівний орган аудиторських служб, представлено на рисунку 1.5.

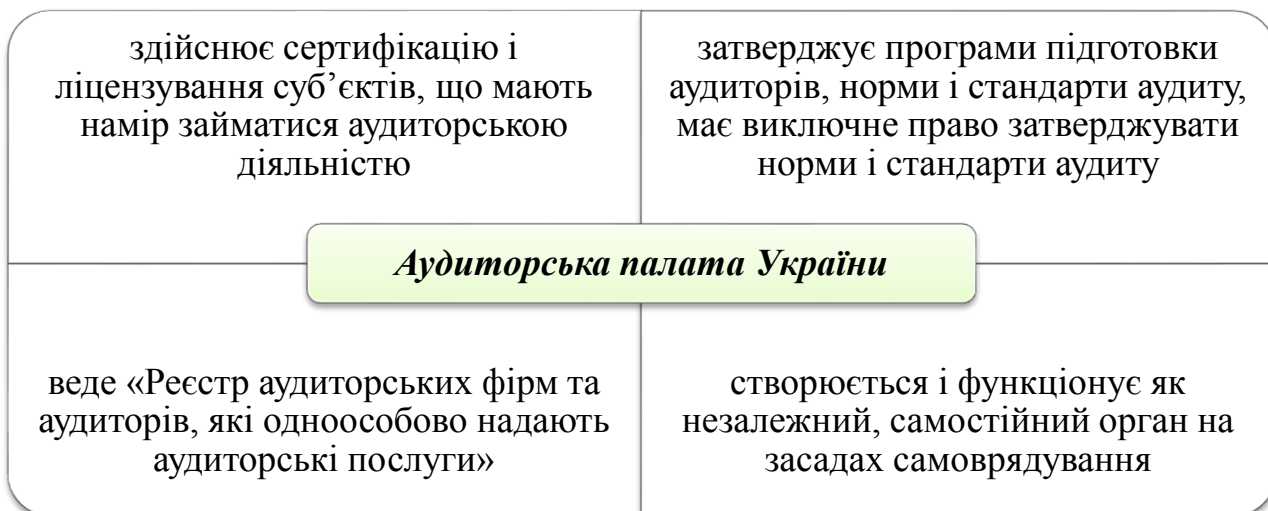


Рис. 1.5. Коло питань, які вирішує Аудиторська палата України

Затверджені
Аудиторською
палатою України
норми та стандарти
аудиту є
обов'язковими
для дотримання
підприємствами,
закладами і організаціями
нашої держави.

Відповідь на важливе питання, щодо відмінності між аудитором і ревизором дано проф. Ф.Ф. Бутинцем: «Перший – сертифікований, другий – ні; перший – працює на фірмі або одноособово, другий – у державній установі; перший – отримує гонорар за виконану роботу, другий – має оклад установлений державою; перший – перевіряє лише по запрошенню замовника згідно укладеного договору, другий – згідно наказу державної установи; перший – результати перевірки надає лише замовнику, другий – керівнику державної установи, правоохоронним органам; перший – надає допомогу підприємству в рамках договору, другий – перевіряє законність дій керівництва, ефективність управління та господарювання».

Мета державного контролю бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні:

- 1) встановлення правильного витрачання коштів та зберігання матеріальних цінностей;
- 2) встановлення достовірності даних бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах, відомствах, державних комітетах, бюджетних закладах, державних фондах а також в підприємствах і організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів;
- 3) розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їх у майбутньому.

1.2 Зміст і призначення облікової політики підприємства

Виробництво, реалізація, управління – все це породжує систематизовану фінансову інформацію, тому завдання бухгалтерів – перетворити цей хаос в систему корисних даних.

Продуктом облікової політики на підприємстві (і неважливо йде мова про велику агрофірму, в якій існує обліково-фінансовий відділ, чи про невелике фермерське го-

сподарство, в якому облікові функції виконує один бухгалтер або ж сам фермер) є систематизована інформація. За допомогою

Облікова політика – це вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).

ого останньої керівник сільськогосподарського підприємства та керівники структурних підрозділів мають уявлення, на що витрачені кошти і чи отриманий бажаний результат.

Облікова політика, зважаючи на значну роль у діяльності підприємства, діє на таких основних принципах (рис.1.6).

<i>Основні принципи існування облікової політики в аграрному підприємстві</i>		
система ведення облікового процесу в аграрному підприємстві повинна дозволяти своєчасно отримувати точну інформацію про поточний фінансовий стан,	система повинна бути ясною, логічною, пристосованою безпосередньо для окремого сільськогосподарського підприємства. Подану інформацію повинні розуміти і керівники і рядові співробітники-аграрники, які не мають спеціальної освіти	система повинна забезпечувати керівництво і рядових співробітників необхідною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень у процесі виробничої діяльності

Рис. 1.6. Принципи існування облікової політики в аграрному підприємстві

За часів планового ведення економіки, система ведення бухгалтерського обліку в Україні передбачала створення і додержання в сільськогосподарському підприємстві обраної облікової політики. Але ці вимоги носили формальний характер.

Сучасна облікова політика формується з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Всі господарські операції підприємства відповідають тому обліковому періоду, в якому вони виникли. Обрана і затверджена облікова політика застосовується аграрним підприємством на протязі календарного року. На протязі цього року можуть виникати зміни, пов'язані тільки зі змінами в законодавстві, які відображаються в примітках до річного звіту.

Облікова політика підприємства покликана виконувати не лише функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати функції управління, а саме: планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування. Тому при побудові системи облікової політики підприємства слід дотримуватись не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових:

1) принцип системності – облікова політика розглядається в якості штучно створеної складової виробничої системи, яка виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуван-

ням облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства;

2) принцип комплексності, який передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, та інших чинників;

3) принцип наукової обґрунтованості полягає в узгодженості з науково-технічним прогресом, законами економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою;

4) принцип ефективності, плановірності та динамізму передбачає спрямування облікової політики підприємства на розв'язання не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети;

5) принцип профілактики виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень;

6) принцип «селекції» передбачає, що інформація, яка надається на кожному рівні виробничої системи, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень;

7) принцип сумісності особистих, регіональних і державних інтересів зумовлений суспільним характером виробництва.

Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися визначеними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень.

Цілеспрямоване формування облікової політики є досить трудомісткою і відповідальною роботою. Розробляючи методiku облікового процесу, аграрні підприємства повинні враховувати її вплив на системний облік та своєчасний контроль витрат виробництва, одержання доходів, для позитивних фінансових результатів.

розробляючи нові, найдосконаліші організаційні процеси обліку, до яких належить і облікова політика, не завжди одержуються належні результати, і в практичній діяльності не повністю використовуються можливості облікової політики.

На жаль, як справедливо наголошується в економічних дослідженнях, керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики, що можна пояснити такими основними причинами (рис. 1.7).

По-перше	в Україні не сформувалися стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура, основними елементами якої є біржі, аукціони, кредитна та емісійна системи, інформаційні технології й засоби ділової комунікації, система страхування комерційного ризику, спеціальні зони вільного підприємництва тощо.
По-друге	поряд з проблемами формування ринкових структур, зростанням виробництва та розвитком комерційних зв'язків відбуваються процеси становлення нового економічного мислення, нової етики управління, адаптації бухгалтерського обліку до реалій господарювання, наближення його до світової облікової практики та умов ринкової економіки.
По третє	у господарській практиці трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. У результаті функціональна діяльність (планування, облік, аналіз, звітність тощо) на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо.

Рис. 1.7. Чинники, які заважають формуванню облікової політики підприємства

На діяльність сільськогосподарського підприємства та формування його облікової політики впливають такі фактори, як кліматичні умови, сезонність виробництва, необхідність нормування витрат, висока аналітичність обліку, часткове споживання власної продукції. Вони спричиняють відмінності у веденні бухгалтерського обліку, особливо в обліку запасів, готової продукції, витрат виробництва. Особливості виникають також при закритті рахунків перед складанням фінансової звітності та під час проведення інвентаризації.

Крім того, на діяльність сільськогосподарського підприємства та формування його облікової політики впливають ряд факторів фінансово-економічного змісту. (рис.1.8).

Облікова політика – це насамперед політика власника відносно системи обліку підприємства, то суб'єктом її формування може бути: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, аудиторська або інша спеціалізована фірма.



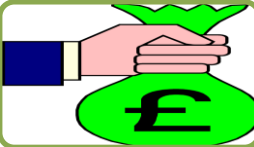
Форма власності та організаційно-правова форма

- державна, приватна, колективна; ТОВ, ВАТ, ЗАТ, виробничий кооператив тощо



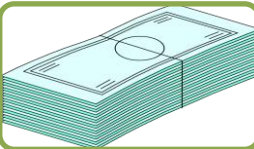
Галузь або вид діяльності

- можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів



Система оподаткування

- звільнення від окремих податків, ставки податків, пільги з оподаткування



Ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку

- можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів



Стратегія фінансово-господарського розвитку підприємства

- цілі й задачі економічного розвитку підприємства на довгострокову перспективу, очікувані напрями вкладення інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних завдань



Наявність матеріальної бази

- забезпеченість підприємства комп'ютерною технікою та іншими засобами оргтехніки, програмно-методичне забезпечення тощо



Система інформаційного забезпечення

- за напрямками, необхідними для ефективної діяльності

Рис. 1.8. Фінансово-економічні фактори формування облікової політики сільськогосподарського підприємства

Облікова політика підприємства – це не лише номінальне визначення основних засад обліку на папері, а важлива складова господарської практики. Сьогодні стратегічно важливим є переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством.

«Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» - визначення облікової політики наведено в Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Усі зусилля, що об'єднують роботу облікової служби і спеціалістів підприємства по формуванню дієвої облікової політики, необхідно спрямовувати на досягнення загальної мети її існування — забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

У той же час, встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, їх закріплення

у законодавчих документах є проявом політики держави в сфері бухгалтерського обліку. Одним з проявів державної політики є прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІУ, який набрав чинності з 01.01.2000 р. і впровадження національних Положень (стандар-

Державну підтримку не треба уявляти собі, як поміч тремтячій руці нездатних горе-бухгалтерів. При формуванні облікової політики, бухгалтери хочуть бачити, перш за все, державну підтримку в питаннях збереження майна власника, надання інформації для потреб управління, правильного визначення результатів господарювання, об'єктивного розподілу отриманого прибутку.

тів) бухгалтерського обліку.

Розробка способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і від господарюючого суб'єкта.

За висловом професора Ф.Ф.Бутинця, облікова політика в житті будь-якого підприємства є тим же, чим історія в житті народів. Як історія, знайомлячи з долями народів протягом століть, бере уроки з минулого для майбутнього, так і облікова політика, базуючись на історичних фактах, які відбулись, аналізуючи досягнуті результати, досліджуючи причини, які їх викликали, вказує шлях, якого необхідно дотримуватись для досягнення мети діяльності аграрного підприємства.

Поряд з державним регулюванням і підприємство має певну самостійність з питань бухгалтерського обліку (рис. 1.9).

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Підприємство самостійно	обирає форму організації бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації і узагальнення інформації в них
	визначає облікову політику
	розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, контролю, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів
	планує і затверджує правила (графіки) документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему бухгалтерських рахунків і субрахунків, розробляє реєстри аналітичного обліку
	виділяє на окремий баланс філії, представництва, відділення і інші підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності головного підприємства

Рис. 1.9. Питання, які вирішує підприємство самостійно при формуванні облікової політики підприємства

Це означає, що кожне сільськогосподарське підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо.

Таким чином облікова політика може формуватись і здійснюватись на декількох рівнях, наведених в таблиці 1.1

Таблиця 1.1

Рівні формування та застосування облікової політики

№ з/п	Рівні формування облікової політики	Застосування елементів облікової політики
1	Міждержавна (регіональна) облікова політика	Сукупність правил, норм, стандартів, які використовуються для визначення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об'єднань країн
2	Державна облікова політика	Сукупність дій з визначення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку норм, стандартів
3	Облікова політика підприємства	Сукупність дій з формування комплексу методичних прийомів способів і процедур організації і ведення обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників

Поява облікової політики в ринкових умовах спричинена низкою причин (рис. 1.10).

Облікова політика може формуватися на двох рівнях: макрорівень — політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні, макрорівень — політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності.
Офіційна система не встановлює способів ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, і при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі діючих положень.

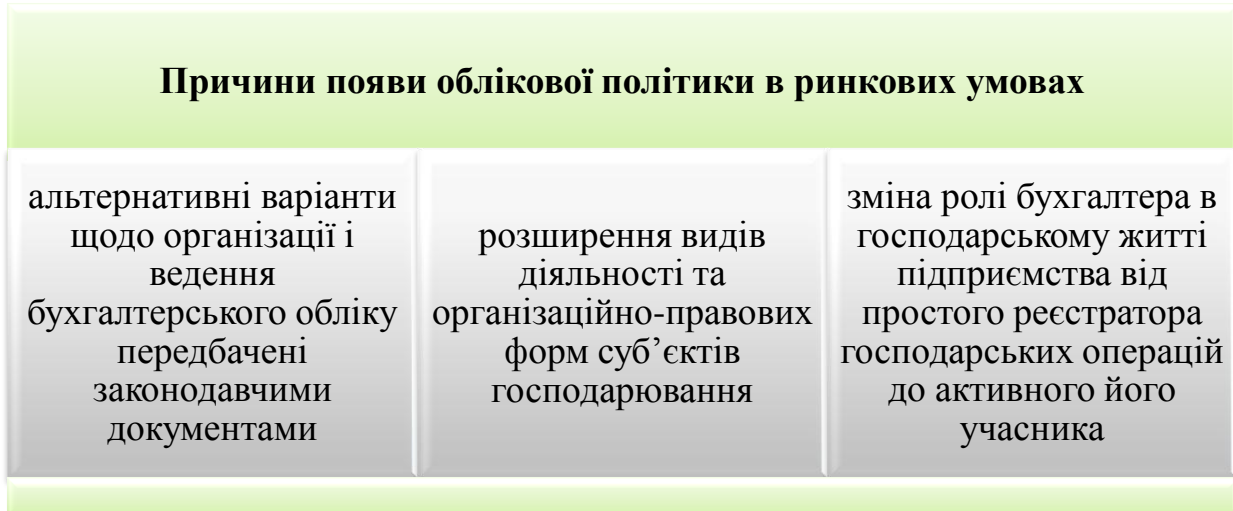


Рис. 1. 10. Причини появи облікової політики в ринкових умовах

Формування облікової політики в ринкових умовах доцільно проводити у вигляді декількох безперервних стадій (рис. 1.11).

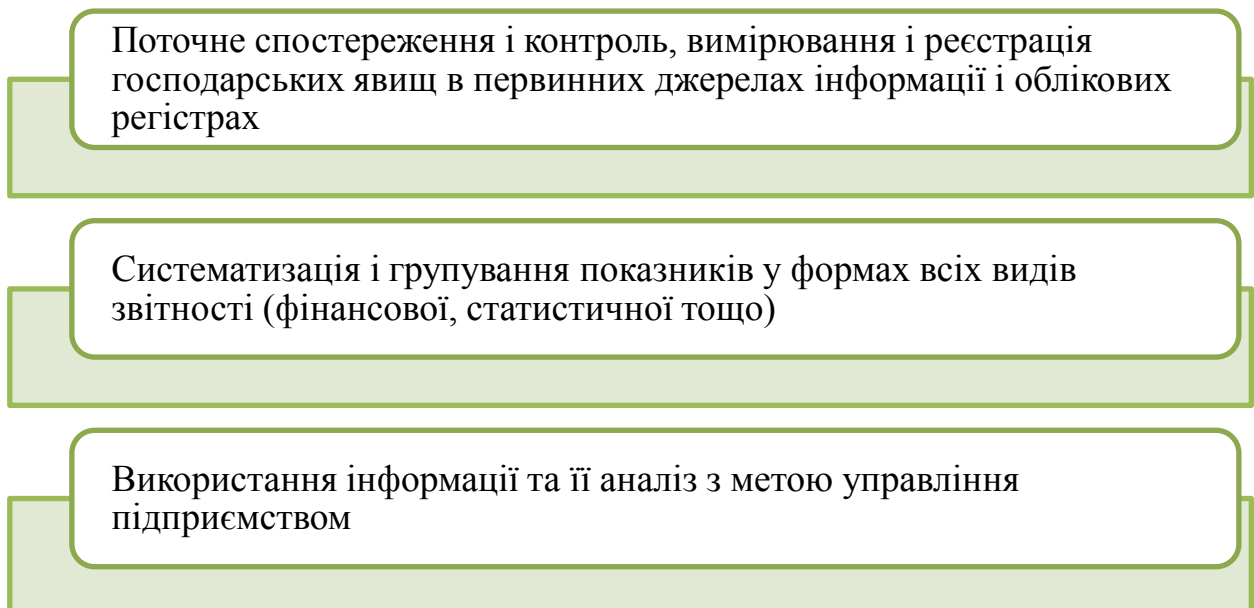


Рис. 1.11. Стадії формування облікової політики

Розробка і впровадження облікової політики покладається на головного бухгалтера підприємства або особу (юридичну чи фізичну), яка здійснює бухгалтерський облік на підприємстві.

Перш ніж приступити до формування облікової політики в сільськогосподарському підприємстві, головний бухгалтер повинен мати високий кваліфікаційний рівень, володіти певним багажем практичних навиків і досконало ознайомитись з існуючою інформаційною базою (рис. 1.12).

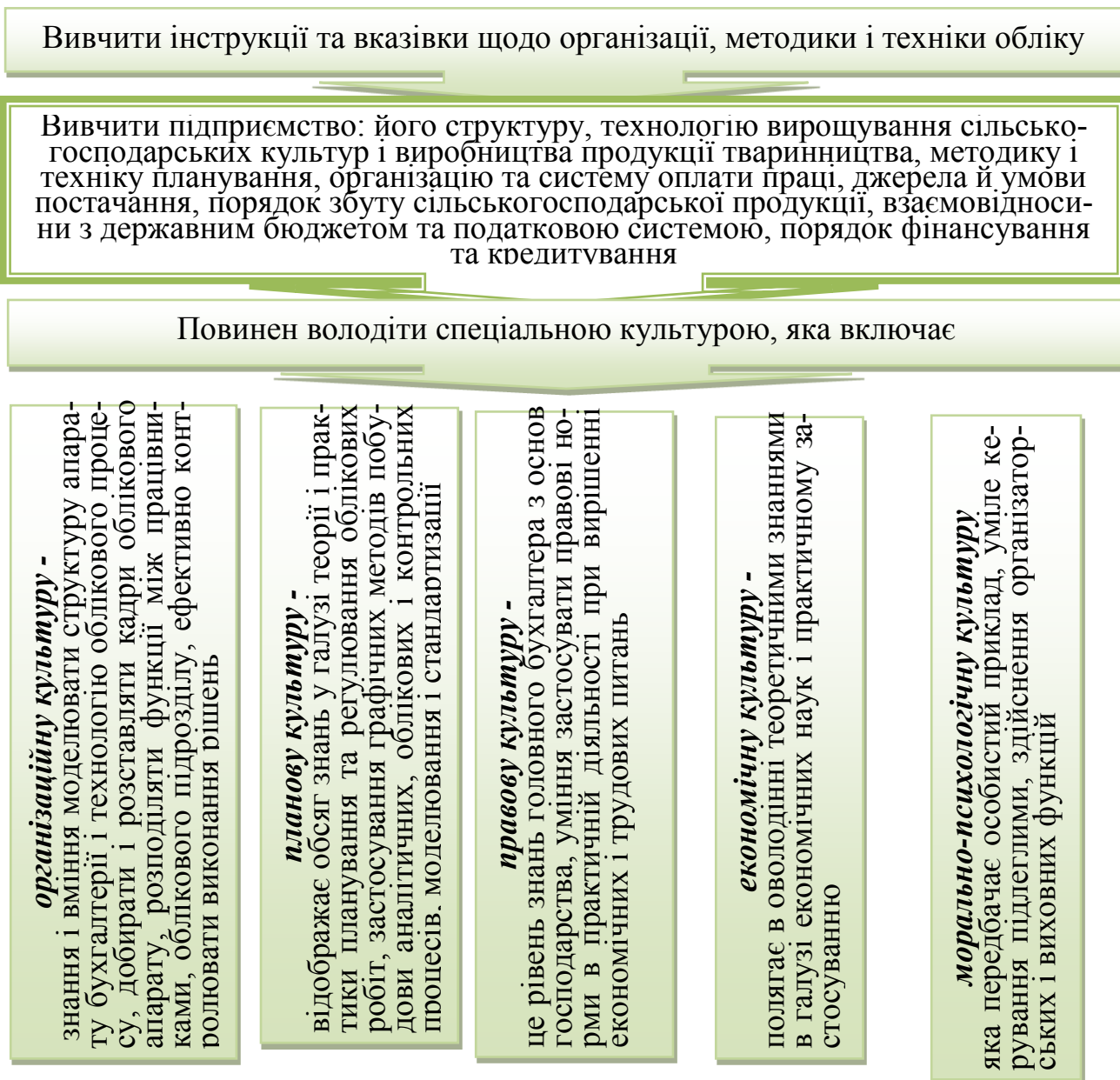


Рис. 1.12. Етапи, що передують формуванню і впровадженню облікової політики

Вибір суб'єктів формування облікової політики залежить від обсягів діяльності підприємства, кваліфікації та рівня освіти облікових працівників та наявності платіжних засобів. Формування облікової політики може відбуватися за схемою (рис. 1.13).

У представленій послідовності кожен етап є необхідним, а виконання кожного попереднього забезпечує здійснення наступного.



Рис. 1.13. Етапи формування облікової політики аграрного підприємства

Кінцевою метою методологічного аспекту облікової політики сільськогосподарських підприємств для цілей податкового обліку є оптимізація оподаткування сільськогосподарських підприємств

1.3 Обов'язки та відповідальність при формуванні облікової політики

Перш ніж вирішити, хто є суб'єктами формування облікової політики, необхідно визначити відповідальних за її формування. Інженерно-

технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності сільськогосподарського підприємства, його власників і керівників у випадках не прийняття облікової політики. Але це не означає, що відповідальність відсутня. Так, під час перевірки фінансової діяльності підприємства, орган що її проводить (аудиторська фірма, податкова інспекція) може признати недійсним баланс, що складено без затвердженої певним чином облікової політики.

Такий висновок базується на положеннях статті 8 Закону про бухгалтерський облік. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, несе відповідність за формування облікової політики (рис. 1.14).

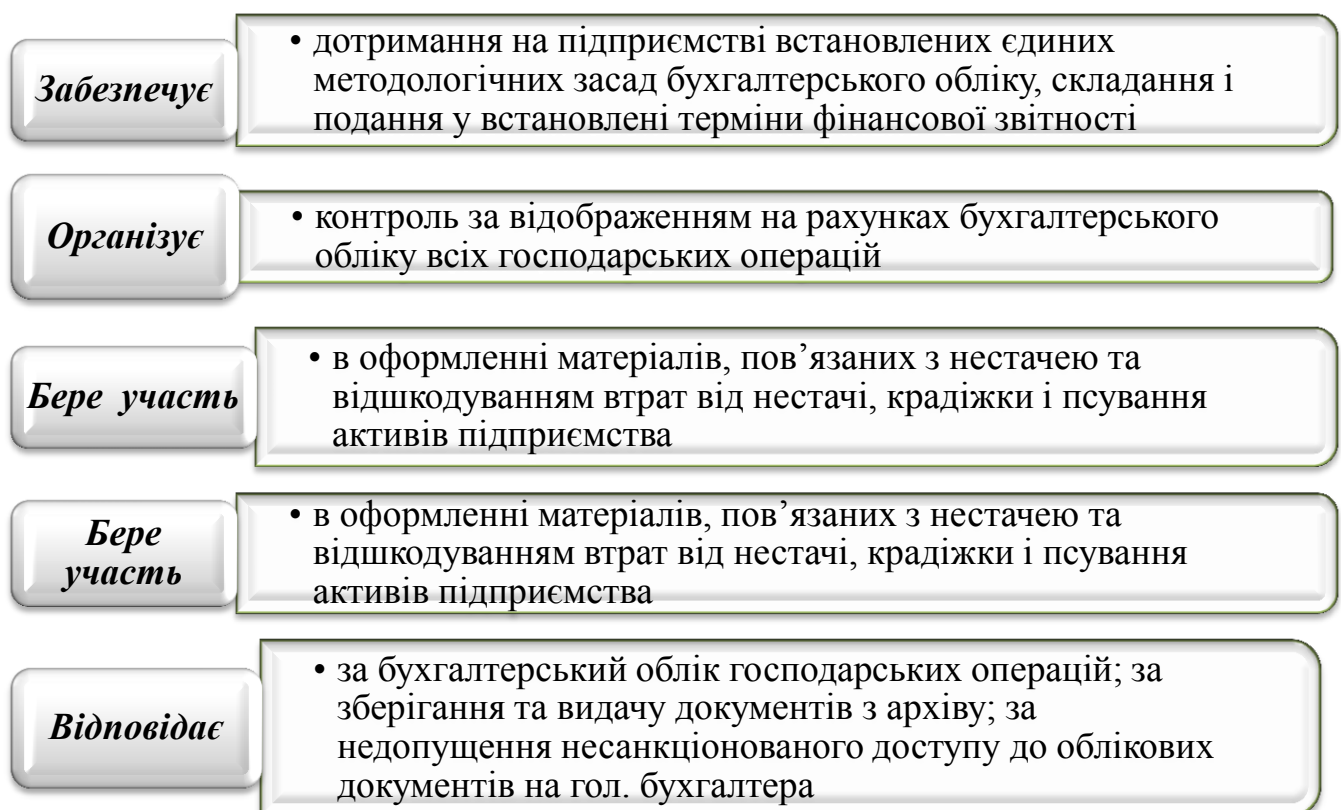


Рис. 1.14. Обов'язки і відповідальність головного бухгалтера

Згідно з пунктом 2 статті 8 Закону «Про бухгалтерський облік», «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів» (рис.1.15).

Бухгалтер в даний час не тільки економіст, але і юрист (як мінімум юрисконсульт). Все, що він робить (або майже все), регламентується тими або іншими нормативними документами, сукупність вимог яких дозволяє говорити про бухгалтерське право. (Я.В. Соколов)

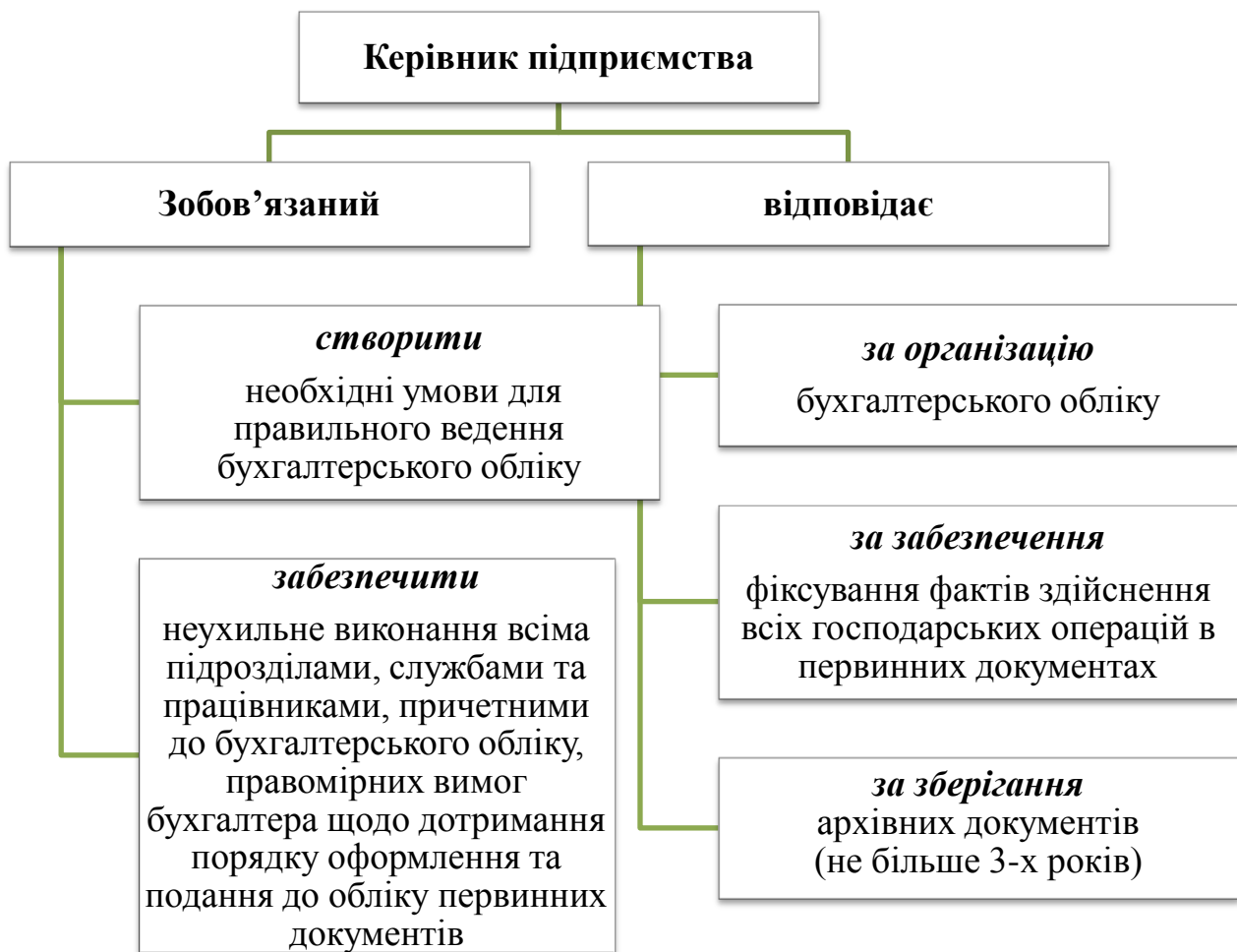


Рис. 1.15. Обов'язки і відповідальність керівника аграрного підприємства

Однією з вимог, яких необхідно дотримуватись у ході реалізації облікової політики підприємства, є гласність. Доведення інформації до зовнішніх користувачів про елементи облікової політики відбувається шляхом їх розкриття у Примітках до річної фінансової звітності.

В дочірньому підприємстві керівник не є його власником, необхідно, щоби саме власник(и) наділив(ли) останнього відповідними повноваженнями. Делегування повноважень здійснюється вищими органами управління (загальними зборами акціонерів, засновників, наказом власника придатного підприємства). Тільки в такому випадку юридичну чинність наказу керівника підприємства вже не можна буде взяти під сумнів.

РЕЗЮМЕ

✚ Розробка способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і господарюючого суб'єкта.

✚ Особливості формування облікової політики треба розглядати на двох рівнях: макрорівні, як вплив зовнішнього середовища на функціонування підприємства щодо методології бухгалтерського обліку, та мікрорівні — тобто бізнес-середовище самого підприємства.

✚ Методологічне і організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. В подальших розділах щодо методології ведення обліку на підприємствах будемо наводити нормативно-правову базу відносно розглянутих тем.

✚ Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності – облікової політики підприємства.

✚ Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку кожного підприємства. На його основі ґрунтуються показники фінансовою, податковою, статистичною і іншій звітності, що використовує грошового вимірника.

✚ Власник або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства і засновницьких документів, несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення збору, накопичення і систематизації об'єктивної і неупередженої інформації і її збереженню в архіві протягом встановленого терміну.

✚ Облікова політика формується не тільки задля обліку, вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи.

Облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка дає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Тобто, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Питання для самоперевірки.

1. Мета державного регулювання бухгалтерського обліку.
2. Призначення облікової політики на підприємстві.
3. Особливості облікової політики в аграрному секторі.
4. Фактори впливу на вибір облікової політики.
5. Рівні формування облікової політики.

ТЕМА 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНІЧНИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Вибір форми обліку як основи технології облікового процесу на підприємстві.

2.2 .Організаційні форми побудови обліку та його інформаційне забезпечення на підприємстві

2.3 Забезпеченість обліковими кадрами в системі облікової політики.

2.1. Вибір форми обліку як основи технології облікового процесу на підприємстві

Згідно пункту 5 статті 8 Закону про бухгалтерський облік підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як систему реєстрів обліку.

В Україні існують майже два десятка різних форм реєстрації, обробки і узагальнення господарських операцій. Серед них традиційні – спрощена, меморіально-ордерна, журнально-ордерна, які застосовуються в сільськогосподарських підприємствах.

Автоматизовані комп'ютерні програми, такі як «Парус», «1С-Бухгалтерія», «Фінанси без проблем», «Універсал» та ін., швидкими темпами впроваджуються на підприємствах, змінюючи «ручні» форми обліку. В діалогово-автоматизованій формі вони узагальнюють й видають облікову інформацію, що робить їх більш адаптованими до вимог користувачів бухгалтерської інформації.

Але водночас впровадження автоматизованої форми обліку потребує значної підготовчої роботи:

- ✚ створення (придбання) програмного забезпечення;
- ✚ навчання облікових працівників;
- ✚ уточнення графіку документообігу;
- ✚ введення залишків за попередній період;
- ✚ створення довідників нормативно-довідкової інформації та ін.

Тому, для того, щоб обрати форму обліку, необхідно мати уяву про сутність, переваги, недоліки кожної з них.

Під формою обліку розуміють організацію розрахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, повноту і досконалість узагальнення у системі бухгалтерського обліку всіх операцій на підприємстві.

Основними ознаками, що визначають особливості окремих форм

бухгалтерського обліку, є:

- ✚ зовнішній вигляд і будова облікових реєстрів;
- ✚ взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку;
- ✚ послідовність і техніка облікової реєстрації.

Практика і теорія бухгалтерського обліку вважає найбільш прогресивною системою бухгалтерського обліку систему подвійного рахівництва, яка знаходить застосування і по сьогоднішній день у сільськогосподарському підприємстві (рис. 2.1).

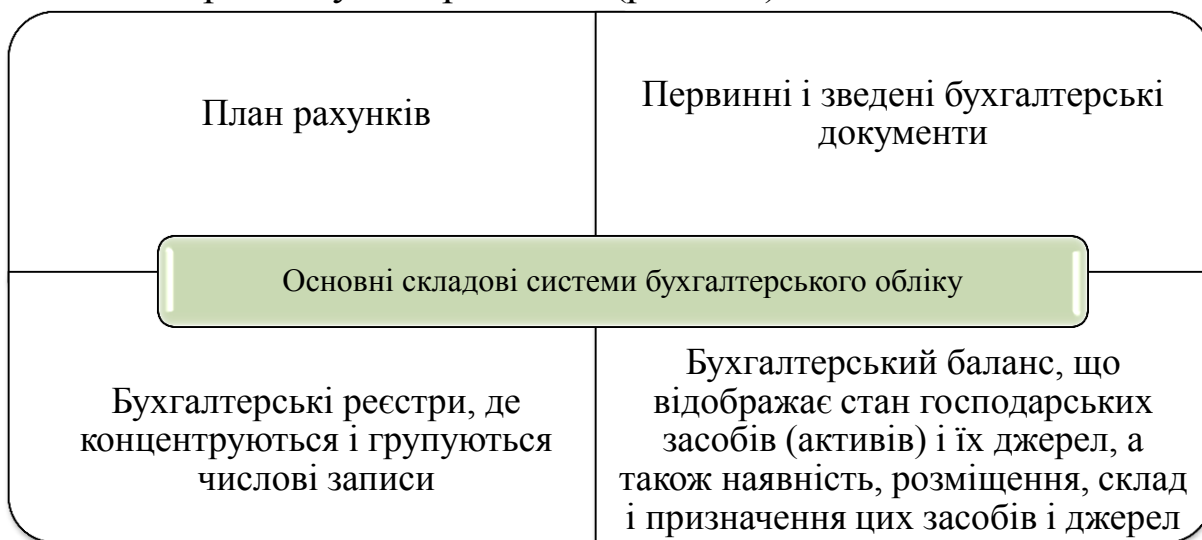


Рис. 2.1. Основні складові системи бухгалтерського обліку

Визначені основні принципи, які визначають форму обліку (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Основні принципи, що визначають форму бухгалтерського обліку

Класичні форми, які застосовуються в сільськогосподарських

підприємствах.

Меморіально-ордерна форма

Меморіально-ордерна форма обліку передбачає складання проводок у меморіальних ордерах по всіх без винятку операціях. Призначення меморіального ордеру полягає в оформленні бухгалтерських операцій по кореспондуючих рахунках безпосередньо в порядку їх здійснення на підставі первинних документів або накопичувальних відомостей.

Аналітичні рахунки ведуть у книгах, в картках, на вільних документах. Картки або вільні аркуші реєструються. Аналітичний облік касових операцій здійснюється тільки в касовій книзі, а матеріалів – шляхом розкладання первинних документів і картотеки або за допомогою оперативного-сальдового методу. Меморіальний ордер має такий вид і склад:

Меморіальний ордер № 1 за січень 2016 року

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	По дебету рахунку	С кредита рахунку	Сумма, грн.
	03.01.2016	Надійшли готівкові кошти з поточного рахунку в касу по чеку № 947468	30	31	29 65,0

Бухгалтер _____
Гол. бухгалтер _____

Меморіальні ордери мають постійний номер, в якому реєструються однотипні операції. Меморіальні ордери відкривають щомісячно, вони підшиваються і зберігаються разом з первинними документами.

Всі меморіальні ордери реєструються у Реєстраційному журналі меморіальних ордерів, який призначений для забезпечення збереження меморіальних ордерів, а також для контролю за повнотою відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має такий вигляд:

Реєстраційний журнал меморіальних ордерів за січень 2016 року

Номер меморіального ордеру	Дата складання меморіального ордеру	Сума по меморіальному ордеру, грн.
1	03.01	2965,0
2	04.01	1350,0
...		
Разом за місяць		13248,0

Після реєстрації дані меморіальних ордерів заносять до реєстру синтетичного обліку – Головну книгу. Для кожного рахунку у Книзі відводиться окремий аркуш. У Головній книзі обороти на кожному рахунку відображаються в розрізі кореспондуючих рахунків.

По закінченні місяця, підсумки Головної книги є основою для заповнення Оборотної відомості, підсумок якої звіряється з підсумком реєстраційного журналу

Головна книга за січень 2016 року по рахунку 30 «Каса»

		<i>Дебет</i>				<i>Кредит</i>						
Да- та	№ М-О	З кредиту рахунків				Дата	№ М-О	В дебет рахунків				
		311	372		Разом			311	372	661		Разом
С-до на 01.01					500,0							
3		2965,0			2965,0	2			560,0			560,0
Разом					12100,0	Разом						11000,0
С-до на 01.02					1600,0							

Схематично послідовність відображення інформації наведена на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Порядок облікової реєстрації господарських операцій за меморіально-ордерної форми обліку

За меморіально-ордерної форми можливе використання різноманітної обчислювальної техніки. Тому вона поширена в обліковому процесі не тільки сільськогосподарських підприємств, а й бюджетних організацій (рис. 2.4). Цю форму можна застосувати в обліку підприємств

Громіздкість записів на кінець місяця робить неможливим рознесення документів завершити в регістрах аналітичного обліку і звірити з даними синтетичного обліку до складання балансу. Помилки, що виникли, виправити можна лише в наступному місяці. Багаторазовість записів, відрив синтетичного обліку від аналітичного, накопичення облікової роботи за місяць призводить до збільшення обсягу облікових робіт.

Меморіально-ордерна форма – це вдале поєднання книг і карток

різних типів.

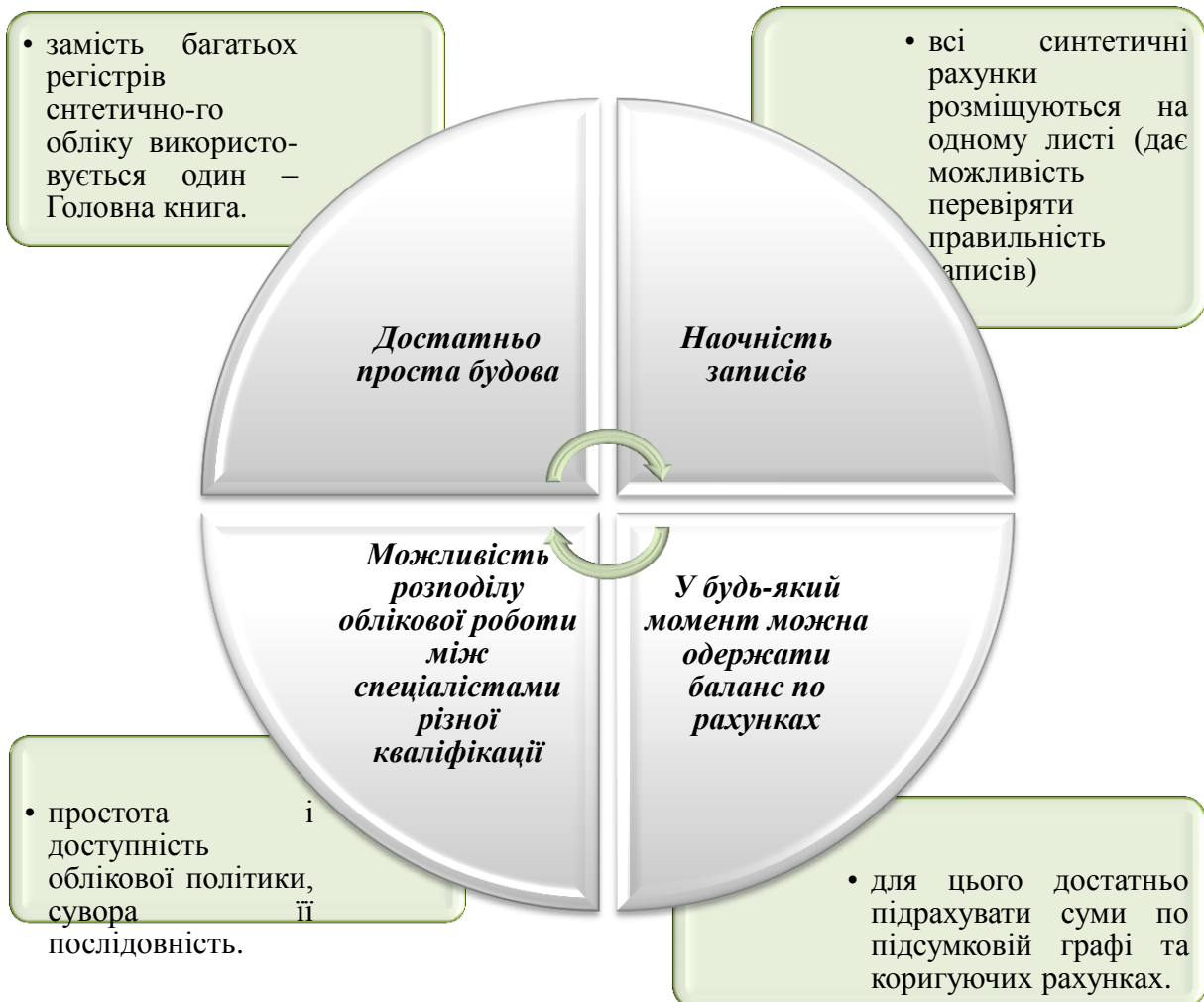
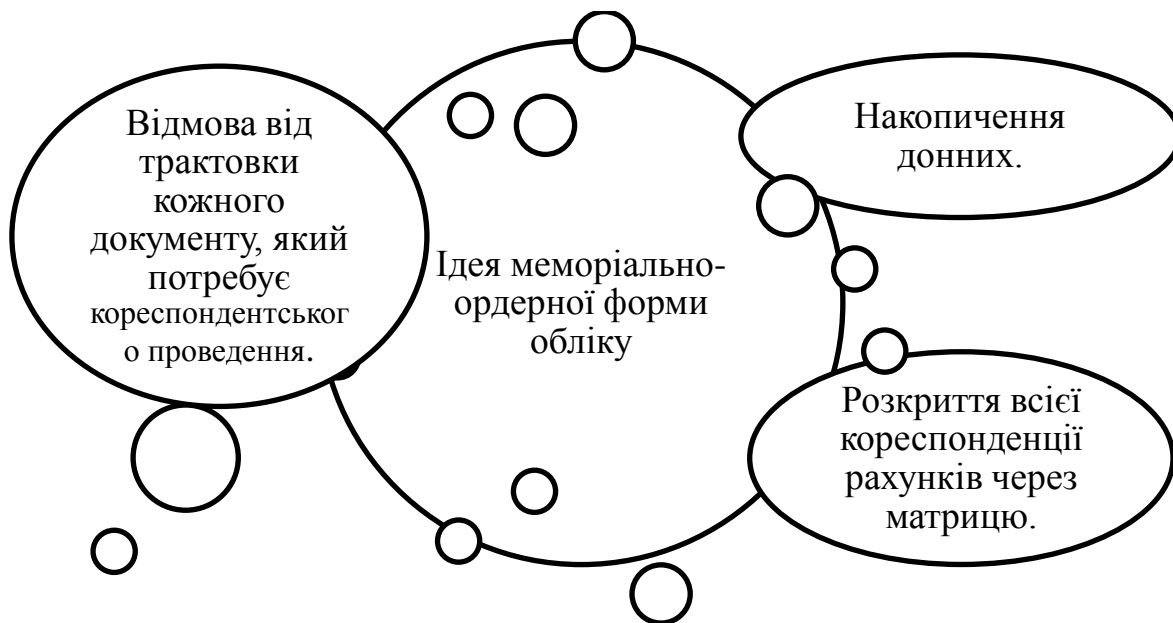


Рис. 2.4. Переваги меморіально-ордерної форми обліку



Ціль – щоб бухгалтер не загубив, не пропустив якийсь ордер.

Меморіальна форма надає широкі можливості для поділу бухгалтерської праці, але її недоліки суттєво знижують ефективність її застосування в сільськогосподарських підприємствах (рис.2.5).

<p><i>Багаторазовість</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • проходячи шлях від виписки до передачі в архів господарська операція записується 7 - 9 разів до облікових реєстрів
<p><i>Відрив синтетичного обліку від аналітичного</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • для зв'язку синтетичного і аналітичного обліку застосовуються облікові відомості, які ведуться по всіх рахунках
<p><i>Тривалість облікового циклу, виконання великої кількості робіт в кінці місяця</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • після подання річного звіту річний обліковий цикл не закінчується, а продовжується до завершення рознесення даних по аналітичних рахунках та їх звірки
<p><i>Незручність перевірки взаємних рахунків, недостатня пристосованість до складання звітності і аналізу</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • перевірка рахунків, або розшифровка сум, з яких складається залишок по розрахунках, є складним процесом, який часто неможливо виконати. Незакінчені розрахунки по документах перекривають один одного і для їх перевірки витрачається багато часу.

Рис. 2.5 Недоліки меморіально-ордерної форми обліку
Журнально-ордерна форма обліку

Журнально-ордерна форма обліку ґрунтується на застосуванні журналів-ордерів, де накопичуються і систематизуються дані первинних документів, не обхідних для синтетичного і аналітичного обліку.

При значній кількості цих документів ведуться накопичувальні (допоміжні)

відомості, а в кінці місяця їх підсумки переносяться до журналу-ордеру де відображаються господарські операції по одному або по декількох взаємопов'язаних синтетичних рахунках. Синтетичний журнал-ордер і відомості побудовані за принципом накопичення даних у хронологічному порядку.

Аналітичний журнал-ордер і відомості побудовані за принципом накопичення даних у розрізі контрагентів, що дозволяє забезпечити контроль виконання обов'язків, розподіл облікових робіт таким чином, що при веденні аналітичного і синтетичного обліку можливе безпосереднє складання форм звітності. Суми дебетових і кредитових оборотів і залишків Головної книги повинні бути рівними відповідно.

Господарські операції за журнально-ордерною формою обліку реєструються за певним порядком (рис. 2.6).

Важливим недоліком меморіально-ордерної форми обліку є відставання аналітичного обліку від синтетичного. Це призводить до несвоєчасного складання форм звітності.

Багаторазовість записів веде до невиправданих витрат праці облікових працівників, втрати оперативності і гнучкості обліку.

Оформлення, перевірка первинних і зведених документів

Записи в журнали-ордери та аналітичні відомості

Записи в журнали-ордери та аналітичні відомості

Записи в журнали-ордери та аналітичні відомості

Складання балансу та інших форм

Рис. 2.6. Порядок облікової реєстрації господарських операцій за журнально-ордерної форми обліку

«Форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств розроблені та затверджені Міністерством аграрної політики України відповідно до вимог Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Застосуванням журнально-ордерної форми обліку, яка є більш прогресивною за меморіально-ордерну форму, досягнута мета її виникнення, а саме:

- скоротилося багаторазове переписування інформації з одного облікового реєстра до іншого;
- зведено до мінімуму дублювання інформації;
- відсутня необхідність ведення такого реєстру, як журнал господарських операцій (рис. 2.7).

Незалежно від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві, будь-яка форма бухгалтерського обліку повинна задовольняти вимоги управління підприємства, забезпечуючи відображення фактів господарського життя

Форми ведення бухгалтерського обліку розрізняються за наступними ознаками:

- 1) кількістю облікових реєстрів, які застосовуються, їх призначенням, змістом, формою і зовнішнім виглядом;*
- 2) послідовністю записів в облікових реєстрах;*
- 3) зв'язком реєстрів хронологічного та систематичного, синтетичного й аналітичного обліку*



Рис. 2.7. Переваги журнально-ордерної форми обліку

Записи в журналі-ордері й аналітичних таблицях ведуться хронологічно на підставі первинних документів. У відповідному журналі-ордері для кожного рахунку відображаються суми всіх господарських операцій, а також номери рахунків, дебет яких змінюється в результаті цієї операції.

Головна книга, як зведений обліковий регістр, дозволяє отримати певну інформацію не за місяць (як журнал-ордер і відомості), а із наростаючими даними. Це актуально, оскільки бухгалтерська звітність надається за подібним підсумком. Записи в Головній книзі

За журнально-ордерної форми обліку з'явилась необхідність складати різні проміжні регістри, які пов'язують три стадії облікового процесу: документи, регістри, звітність, внаслідок чого прискорюється обліковий процес, зменшується кількість помилок, допущені помилки легко виправляються, облік стає більш аналітичним і наочним.

В регістрах обліку передбачається порядок розрахунку підсумків за місяць, при якому підсумки підраховуються по документах, на підставі яких здійснювались записи, жорстка рекламація журналів-ордерів і відомостей.

здійснюють по дебету рахунків у кореспонденції з кредитовими рахунками, в той час як в журналі-ордері записи роблять по кредиту в кореспонденції з рахунками, які дебетуються, що забезпечує взаємний контроль показників. Перевірка записів до Головної книги здійснюється шляхом підсумовування сум оборотів і залишків по усіх рахунках.

При всіх перевагах журнально-ордерної форми обліку її реєстри не відображають нових форм облікової політики сільськогосподарських підприємств, а склад аналітичних даних не відповідає сучасному рівню потреб в інформації для забезпечення прийняття управлінських рішень.

При цьому в умовах ручної обробки облікової інформації знижується її якість, невиправдано продовжується цикл виконання облікових робіт, а збільшення облікового персоналу, веде до зростання витрат праці і грошових коштів на організацію обліку. Основні недоліки журнально-ордерної форми наведені на рисунку 2.8.

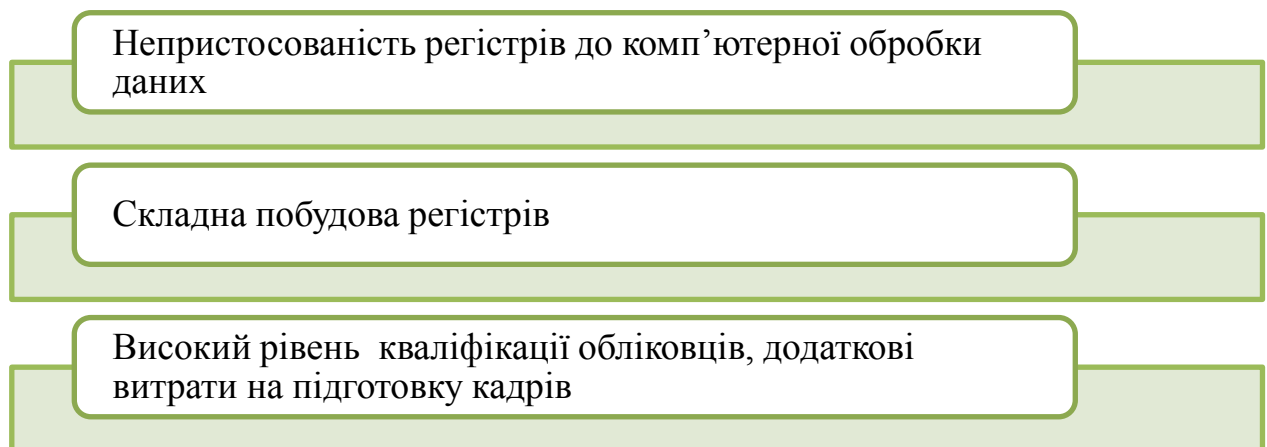


Рис. 2.8. Недоліки журнально-ордерної форми обліку

Немає документу, немає й запису.

Журнально-ордерна форма обліку має складну побудову окремих реєстрів, різну структуру журналів-ордерів, відомостей. Як наслідок цього, форма обліку потребує достатньо високого рівня підготовки облікових працівників, відокремлення дебетових оборотів по рахунках в Головній книзі від Кредитових (в журналі-ордері), ускладнені форми ряду журналів-ордерів, які пристосовувалися до раніше діючої звітності.

Проста форма бухгалтерського обліку

Проста форма бухгалтерського обліку застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність по виконанню нематеріаломістких робіт і послуг. Ця форма обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, який ведеться щомісяця.







Журнал обліку господарських операцій

Реєстрація операцій				Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку							
№ з/п	Дата і номер документа	Зміст господарської операції	Сума	10 «Основні засоби»		131 «Знос основних засобів»		20 «Виробничі запаси»		Інші рахунки	
1											
2											
Всього за місяць	По дебету										
	по кредиту										
Сальдо на початок місяця											
Сальдо на кінець місяця											

Головний бухгалтер _____

(підпис)

Венеціанська форма рахівництва Луки Пачолі має таку загальну послідовність етапів записів:

-  *Факти господарського життя*
-  *Меморіал*
-  *Журнал*
-  *Головна книга*
-  *Пробний баланс*
-  *Звіт*

Порядок обліку за простою формою наведено на рисунку 2.9.

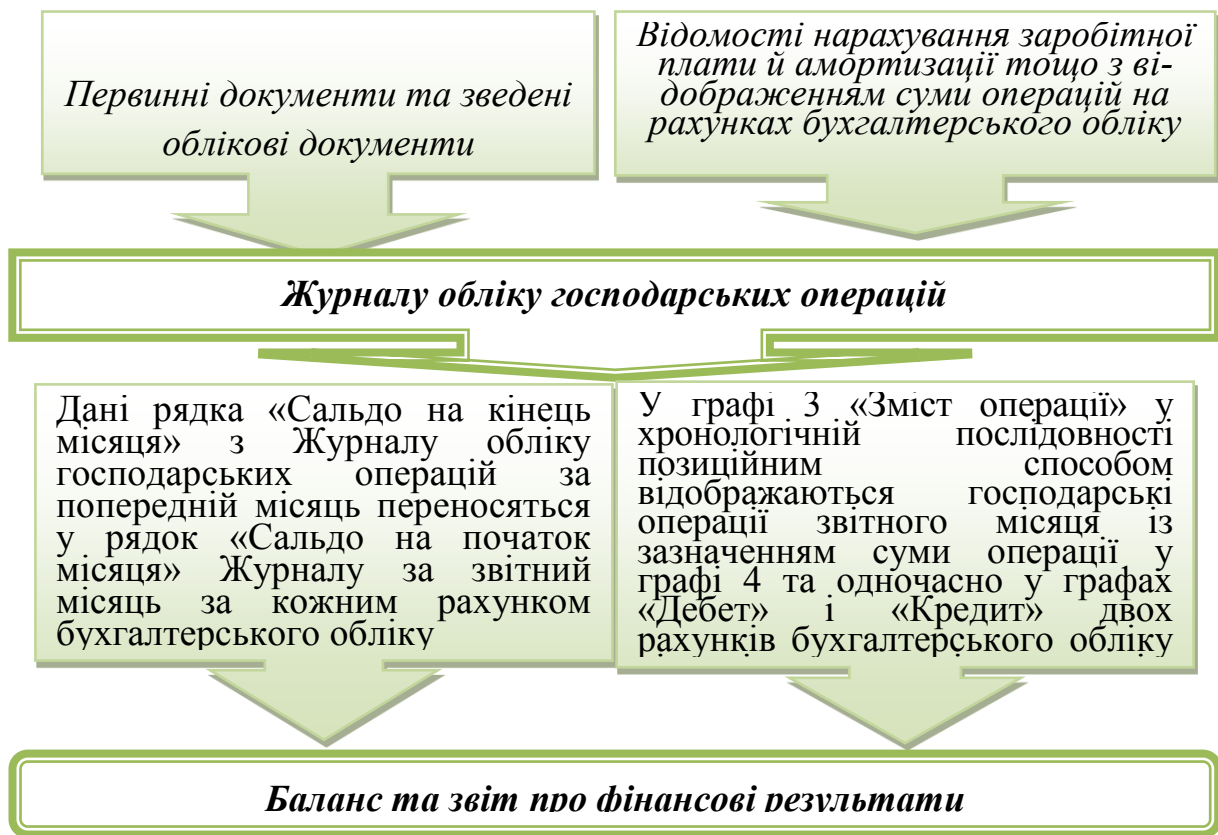


Рис. 2.9. Процес обробки облікової інформації при застосуванні простої форми бухгалтерського обліку

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця.

Класифікація форм обліку:

- 1) за видом техніки, що використовується;
- 2) за логісμοграфічністю;
- 3) за кількістю реєстрів хронологічного запису;
- 4) за способом ведення подвійного запису.

Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць мають бути однаковими й дорівнювати сумі з графі 4 «Сума господарської операції» у рядку «Усього оборотів за місяць».

Використання спрощеної форми бухгалтерського обліку в Україні реалізовано лише формально, тому на практиці СМП або застосовують журнально-ордерну чи комп'ютерну форми обліку у скороченому варіанті, або розробляють власні форми облікових реєстрів та обробки інформації.

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, розрахунків з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують відомість 3-

м, підсумкові дані якої заносяться до Журналу обліку господарських операцій.

Спрощена форма бухгалтерського обліку.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у певних регістрах обліку майна (рис. 2.10).

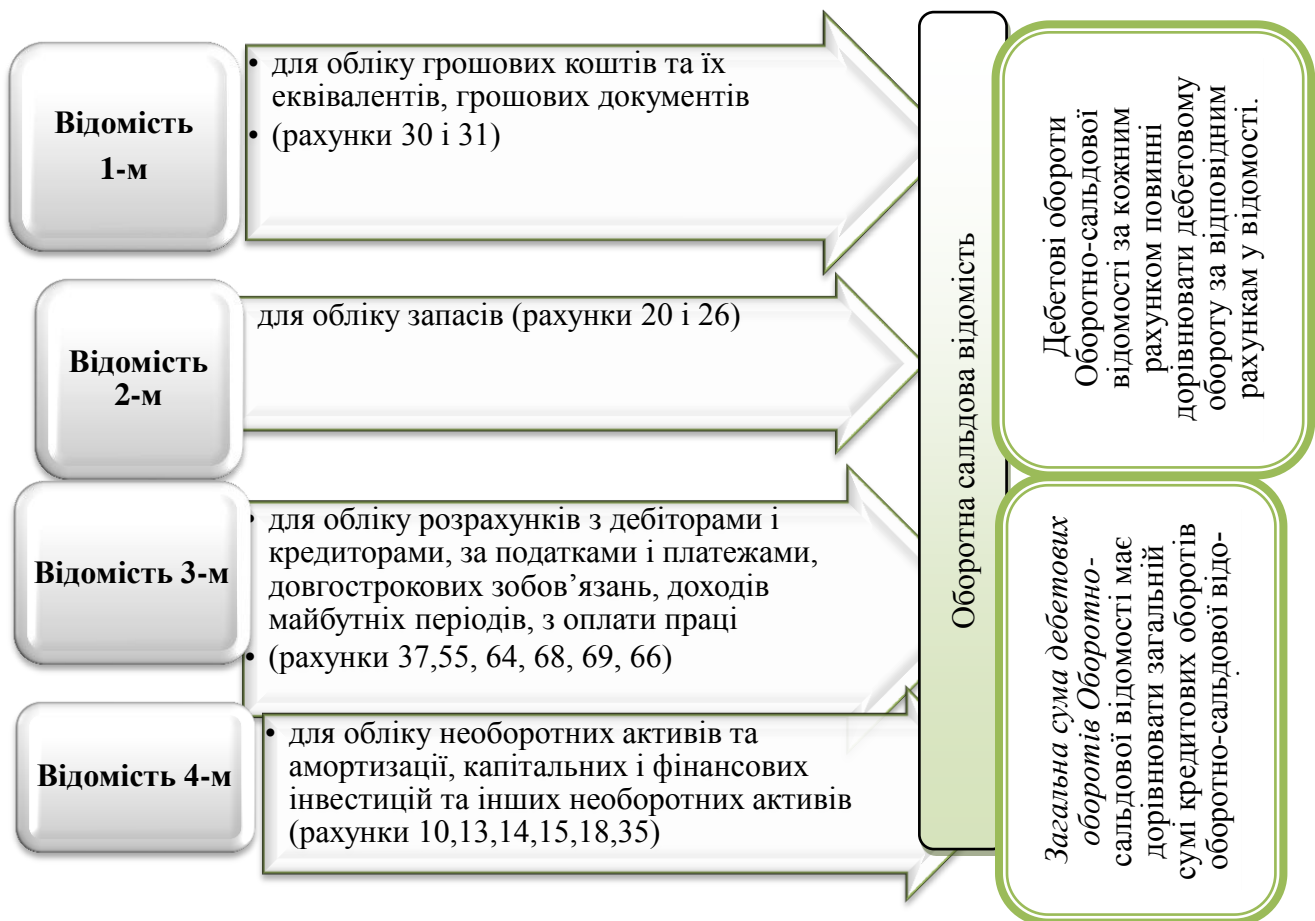


Рис. 2.10. Процес обробки облікової інформації при застосуванні спрощеної форми бухгалтерського обліку

У цих формах зазначено рахунки відповідно до спрощеного Плану рахунків. Оборотно-сальдова відомість використовується для узагальнення даних регістрів бухгалтерського обліку за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

Оборотно-сальдова відомість складається щомісяця й використовується для записів даних за дебетом і кредитом кожного рахунка окремо. Заповнюється перенесенням кредитових оборотів із регістрів обліку у дебет відповідних рахунків.

Методичними рекомендаціями № 422 можуть користуватися селянські (фермерські) господарства. Їм також притаманне ведення обліку за простою і спрощеною формами обліку.

2.2 .Організаційні форми побудови обліку та його інформаційне забезпечення на підприємстві

Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя при складанні фінансової звітності за діючими стандартами обліку.

Сільськогосподарське підприємство, самостійно обирає форму ведення бухгалтерського обліку (рис. 2.15).

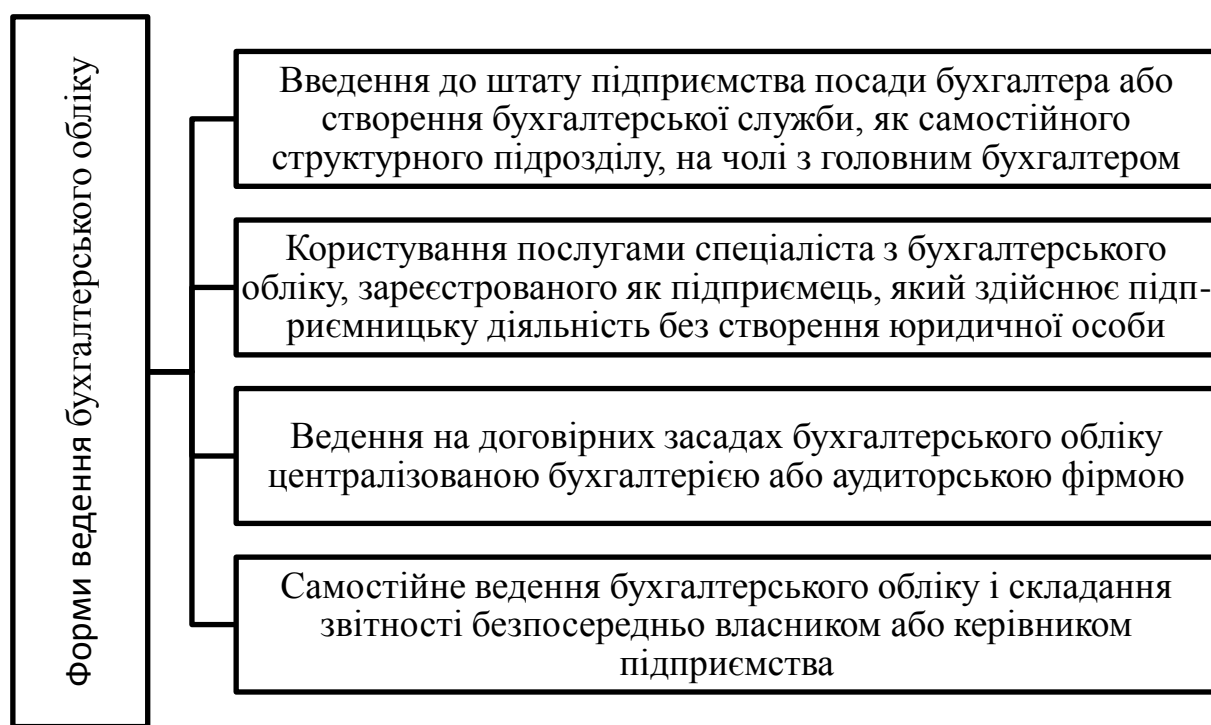


Рис. 2.15. Форми ведення бухгалтерського обліку

Формування облікового апарату має певні особливості, а саме: оптимізація штату, нормування роботи бухгалтерів, розумний і справедливий розподіл обов'язків між співробітниками підрозділу. Більш поширеним у сільськогосподарських підприємствах України є ведення обліку штатною бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером, а у фермерських господарствах облік веде сам власник або бухгалтер на договірних засадах.

Робота бухгалтерії регламентується «Положенням про бухгалтерію», що оформляється на бланку підприємства за підписом

головного бухгалтера і затверджується керівником підприємства. Це багатопрофільний документ, від детальної розробки якого прямо залежить ефективність організації бухгалтерського обліку підприємства і який чітко регламентує порядок роботи облікового апарату. Положення є внутрішнім нормативним актом, має чітко визначену структуру, відноситься до уніфікованої системи організаційно-розпорядчої документації (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Склад і зміст розділів Положення про бухгалтерію

з/ п	Розділи Положення про бухгалтерію	Зміст розділу Положення про бухгалтерію
	Загальні положення	Визначає форми ведення обліку, чисельність і штат бухгалтерії, найменування законодавчих актів, якими керується бухгалтерія в своїй діяльності. Закінчується розділ вимогами, що пред'являються до керівника бухгалтерії.
	Цілі і завдання	Визначає цілі і завдання бухгалтерської служби.
	Функції	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.
	Права і обов'язки головного бухгалтера	Містить посадову інструкцію головного бухгалтера, складену на підставі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
	Службові зв'язки	Зазначаються служби, з якими взаємодіє бухгалтерія: - з усіма структурними підрозділами — з питань обліку; - з юридичною службою — щодо правових питань, пов'язаних з підготовкою документів; - з відділом кадрів — з питань добору кадрів для бухгалтерії, розрахунку заробітної плати персоналу.
	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.

Розробка облікової політики є невід'ємною складовою моделювання в бухгалтерському обліку. Доцільно говорити про два основних аспекти моделювання (методичного забезпечення):

- облікова політика стосовно фінансового обліку;*
- облікові моделі стосовно управлінського обліку.*

В.М. Жук

Обліковий апарат сільськогосподарського підприємства в залежності від способу поділу праці формується на таких принципах (рис.2.16).

Виробничий (структурний)	Функціональний (циклічний)
<ul style="list-style-type: none">• передбачає, що кожному працівникові доручається виконання облікових робіт за одним або кількома видами однотипних об'єктів від моменту отримання первинних документів в бухгалтерію до передачі їх в архів, тобто пов'язаними з одним або декількома виробничими• бухгалтер з обліку виробництва• бухгалтер з обліку праці та її оплати• бухгалтер з обліку запасів• бухгалтер з обліку необоротних активів• бухгалтер з обліку податків	<ul style="list-style-type: none">• означає, що кожному виконавцю доручається виконання робіт, пов'язаних із певним циклом облікового процесу, стадією обліку• бухгалтер з обробки документів• бухгалтер з обробки документів• бухгалтер з синтетичного обліку• бухгалтер• з аналітичного обліку

Рис. 2.16. Принципи організації роботи облікового апарату

Більшість облікових апаратів вітчизняних аграрних підприємств працює за виробничим (структурним) принципом.

На підставі структури підприємства керівник затверджує штатний розклад. На кожен посаду, передбачену штатним розкладом (крім категорій робітників), розробляється і затверджується посадова інструкція.

Посадові інструкції розробляються відділом кадрів за дорученням керівника підприємства (про що видається відповідний наказ), головними спеціалістами підрозділів і галузей. Правильно складена інструкція дозволяє визначити обов'язки, права і відповідальність персоналу, запобігає виконанню функцій, що йому не належать, визначає систему взаємовідносин між менеджерами і підлеглими працівниками, упорядковує потоки інформації на підприємстві (рис. 2.17).

Посадова інструкція — це документ, у якому зафіксовані завдання, функції, обов'язки, права і відповідальність посадової особи. Вона розробляється для кожної конкретної штатної посади. При розробці посадової інструкції використовуються типові і галузеві інструкції, враховуються специфічні обов'язки, які вимагаються керівником підприємства.



Рис. 2.17. Переваги застосування посадових інструкцій

З працівником укладається трудовий контракт на підставі посадової інструкції. Трудовий контракт і посадова інструкція використовуються при вирішенні конфліктних ситуацій між роботодавцем і працівником.

Зміст посадових інструкцій узгоджується з юридичною службою і

затверджується керівником підприємства.

Кожний працівник має бути ознайомлений з посадовою інструкцією під розписку із зазначенням дати ознайомлення. Посадові інструкції для облікових працівників підприємства розробляються головним бухгалтером підприємства.

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

Під час розробки посадової інструкції на титульному аркуші необхідно передбачити візу про затвердження та узгодження, а на останньому – помітку про вручення інструкції виконавцю.

Під час складання інструкції головний бухгалтер сільськогосподарського підприємства користується Кваліфікаційними характеристиками професій робітників бухгалтерського обліку.

Останніми передбачається, що робітники, які не мають професійної освіти або стажу роботи за спеціальністю, тільки у виключних випадках можуть бути призначені на облікову посаду, а саме, коли вони мають достатній практичний досвід і якісно та в повному обсязі виконують доручену їм роботу. Як правило, – ця робота є менш складною, ніж у професійних бухгалтерів.

Посадові інструкції зберігаються 3 роки після заміни їх новими.

Усі працівники, які зайняті обліком і звітністю, підпорядковуються головному бухгалтеру і призначаються

керівником підприємства за рекомендацією головного бухгалтера. Він встановлює для кожного облікового працівника службові обов'язки і контролює їх виконання.

Посадова інструкція повинна мати обов'язкові розділи: загальні положення, обов'язки, права, відповідальність посадової особи.

Положення про головних бухгалтерів 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.

посадові

В доповнення до основних розділів посадової інструкції може бути введений розділ, який регулює трудові взаємовідносини між посадовими особами, розділ «Оцінка роботи», в якому мають бути визначені критерії оцінки ступеню виконання працівником своїх функцій, обов'язків, дотримання прав, тощо (табл. 2.2.)

Структура і зміст посадової інструкції працівника обліку

Розділ	Перелік питань, які регламентуються
1. Загальні положення	<p>Слід зазначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> - адміністративну та функціональну підпорядкованість працівника; - порядок зарахування та звільнення; - ким заміщується і кого заміщує; - кваліфікаційні вимоги
2. Обов'язки	<p>Конкретно сформулювати:</p> <ul style="list-style-type: none"> - службові обов'язки працівника, згрупованих за видами виконуваних робіт. <p>Передбачити обов'язки:</p> <ul style="list-style-type: none"> - щодо ведення обліку; - складання бухгалтерської та статистичної звітності; <p>Визначити:</p> <ul style="list-style-type: none"> - контрольні функції працівника; <p>Конкретизувати роботу:</p> <ul style="list-style-type: none"> - з дотримання розрахункової та фінансової дисципліни; - впровадження передових форм та методів обліку
3. Права	<p>Перелік правових питань, пов'язаних, з огляду на виробничу необхідність, за якими працівник може ухвалювати рішення.</p> <p>Зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> - перерозподіл обов'язків між підлеглими працівниками, виходячи з виробничої необхідності; - участь в нарадах, які проводяться адміністрацією з питань обліку; - подання керівництву до заохочення або покарання підпорядкованих працівників; - внесення пропозицій керівництву про переміщення або звільнення підлеглих працівників; - виконання контрольних функцій щодо обліку роботи підпорядкованих підрозділів
4. Відповідальність	<p>Необхідно навести перелік дисциплінарних заходів, які можуть бути застосовані до працівника окремо за порушення трудової дисципліни та управління у виконанні службових обов'язків. Перелік конкретних питань, рішення яких відносяться до даного працівника, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дотримання розпорядку дня працівником бухгалтерії; - дотримання розпорядку дня підлеглими працівниками; - дотримання культури обслуговування відвідувачів і клієнтів; - виконання графіків облікової роботи і документообігу - правильність і повнота дотримання прав, зазначених у посадовій інструкції;

	<ul style="list-style-type: none"> - своєчасність розрахунків з фінансовими органами, - постачальниками, покупцями тощо; - зберігання первинних документів у поточному архіві під-розділу.
5. Трудові взаємовідносини між посадовими особами	<p>Встановлення:</p> <ul style="list-style-type: none"> - службових зв'язків; - порядку подання звітів, планів та інших документів; - періодичності подання звітної інформації тощо
6. Оцінка роботи	Перелік критеріїв оцінки ступеню виконання працівником своїх функцій, прав, обов'язків тощо.

Крім посадової інструкції до документів, якими регулюється діяльність бухгалтера, відносяться: контракт або трудовий договір, накази керівника з певних питань господарської діяльності, положення про облікову політику. Бухгалтер повинен бути з ними ознайомлений. Розпорядження головного бухгалтера щодо порядку і строків документального оформлення господарських операцій, подання до бухгалтерії належних документів є обов'язковими для всіх працівників підприємства, причетних до обліку.

У господарсько-фінансовій діяльності підприємства існують неминучі операції, пов'язані з придбанням товарно-матеріальних цінностей, оплатою послуг за готівковий рахунок та інші, які потребують для їх здійснення витрачання готівки.

З цією метою кожне підприємство затверджує перелік відповідальних осіб, який є підставою для надання дозволу для проведення господарських операцій (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Орієнтовний перелік посадових осіб, яким може бути надано право підпису документів

№ з/п	Види документів	Посадові особи, що мають право на підпис
1	Фінансові звіти	Керівник підприємства. Головний бухгалтер
2	Регістри бухгалтерського обліку	Бухгалтер-виконавець, Головний бухгалтер
3	Розрахунково-платіжні документи	Керівник підприємства, Головний бухгалтер
4	Касові документи	Керівник підприємства, Головний бухгалтер,
5	Господарські договори	Керівник підприємства, Заступники керівника, візує договір юрист (головний бухгалтер)
6	Виробничі і матеріальні звіти	Матеріально відповідальні особи, які уклали договір про повну матеріальну відповідальність

7	Документи на прийом і відпуск товарно-матеріальних цінностей	Спеціалісти з постачання і збуту, матеріально відповідальні особи – на прийом; керівник і головний бухгалтер на відпуск
8	Документи на прийом основних засобів і інших необоротних активів	Керівник підприємства. Заступник керівника по механізації
9	Матеріали інвентаризації	Голова і члени інвентаризаційної комісії, матеріально-відповідальні особи. Матеріали затверджує керівник підприємства.
10	Статистична і оперативна звітність	Керівник підприємства або його заступник, Головний бухгалтер (бухгалтер)
11	Акти на списання і звіти про використання бланків суворої звітності	Документи готують відповідальні особи. Облік та використання документів затверджує керівник підприємства.

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 керівнику господарства. Головний бухгалтер контролює дотримання чинного законодавства і має право другого підпису: його підпис є контролюючим. Без підпису керівника або головного бухгалтера господарства документ вважається недійсним. Головному бухгалтеру (або особі, на яку покладено функції ведення бухгалтерського обліку на підприємстві) забороняється приймати до виконання документи по операціях, які 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 даного 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.

Інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку має важливе значення для облікової служби підприємства. Головний бухгалтер підприємства зобов'язаний розробити схему руху інформаційних потоків, яка безперебійно надавала б інформацію для прийняття управлінських рішень. Нами запропоновано схему інформаційних

потоків системи обліку сільськогосподарського підприємства (рис. 2.18).

Основні проблеми інформаційного забезпечення управління та надання облікових даних для потреб:

- *інформація надходить зі значним запізненням;*
- *інформація містить багато зайвих даних і є занадто деталізованою;*
- *більша частина інформації характеризує минулі події;*
- *інформація містить переважно дані в цифровій формі;*
- *інформація, що надходить з різних джерел, часто є суперечливою;*
- *інформація надходить до користувачів нерегулярно;*
- *недостатність інформації, необхідної для визначення майбутніх цілей діяльності та стратегічних рішень.*

Недоліки інформаційних потоків системи інформаційного забезпечення:

- *дублювання інформаційних потоків, що спричиняє надмірне інформаційне навантаження споживачів інформації;*
- *відсутність релевантної інформації, що пов'язана зі значними обсягами другорядних інформаційних даних, які створюють перешкоди в інформаційній системі підприємства;*
- *відсутність чітко визначеної відповідальності за зміст інформаційних документів;*
- *наявність зайвих ланок у системі інформаційних потоків підприємства,*
- *недостатня якість формування інформаційних потоків внаслідок низької кваліфікації технічних працівників, а також технічних помилок.*



Рис. 2.18. Схема визначення інформаційних потоків системи обліку

2.3 Забезпеченість обліковими кадрами в системі облікової політики

Обліковий процес у кожному аграрному підприємстві здійснює бухгалтерський апарат. Кількість працівників облікової служби залежить від наступних факторів (рис. 2.19).

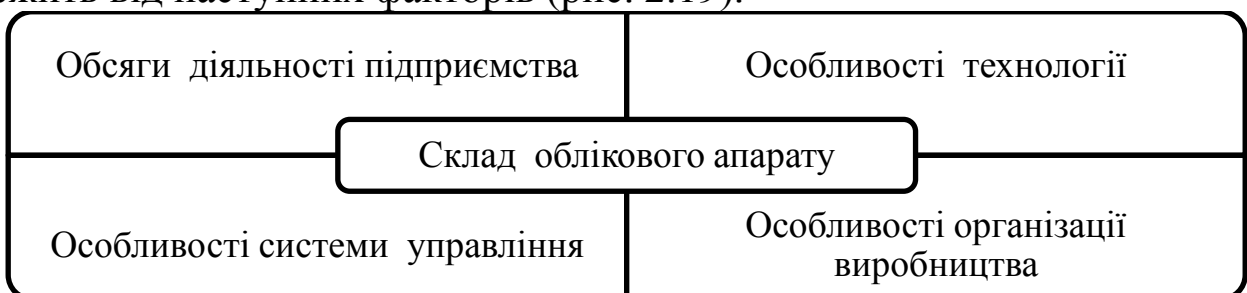


Рис. 2.19. Фактори, від яких залежить кількісний склад облікового апарату

Бухгалтерська служба повинна забезпечити практичне здійснення обліку, як на підприємстві в цілому, так і в його структурних підрозділах.

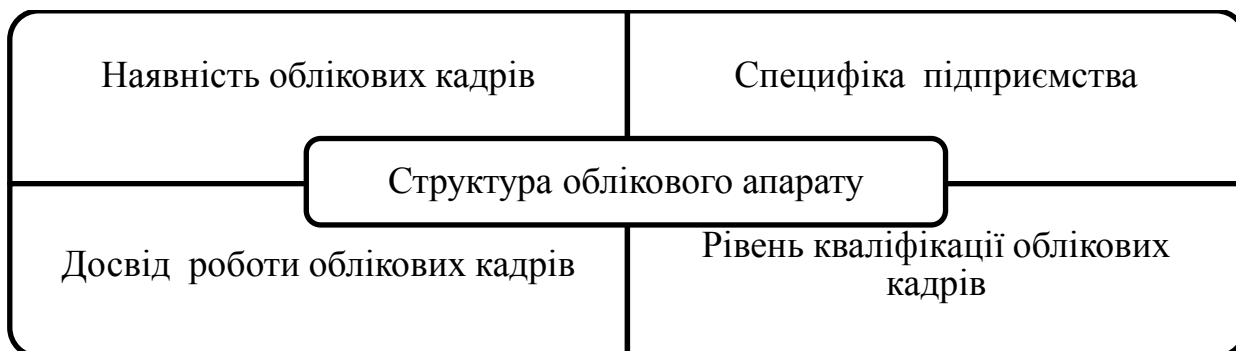


Рис. 2.20 Фактори, з урахуванням яких визначається структура облікового апарату

У кожному сільськогосподарському підприємстві головний бухгалтер визначає структуру облікового апарату та розподіляє обов'язки між окремими працівниками.

Існує декілька типів структурної побудови бухгалтерії, функції якої впливають з основних функцій обліку (рис.2.21).



Рис. 2.21. Основні функції бухгалтерії

Головний бухгалтер:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни 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

До першого типу побудови можна віднести бухгалтерію, яка складається з секторів. Схематично перший тип структурної побудови бухгалтерії сільськогосподарського підприємства наведено на рисунку 2.22.



Рис. 2.22. Схема першого типу структурної побудови бухгалтерії сільськогосподарського підприємства

У кожному секторі бухгалтерії першого типу по декілька чоловік, кожний сектор очолює старший бухгалтер. Облік може вестись як вручну, так і з застосуванням комп'ютерної техніки. Виконання облікових робіт масового характеру аграрного підприємства в одному секторі дає можливість посилити контроль за цими операціями та спростити ув'язку показників, які взаємно контролюються.

До другого типу структурної побудови належать бухгалтерії більш крупних сільськогосподарських підприємств. Вони поділяються на відділи, всередині яких можуть бути створені групи (рис. 2.23).

Головний бухгалтер забезпечує не лише організацію збору й обробки облікової інформації, але і її систематизацію в облікових регістрах, збереження бухгалтерських документів, оформлення і передачу їх у встановлений термін в архів.

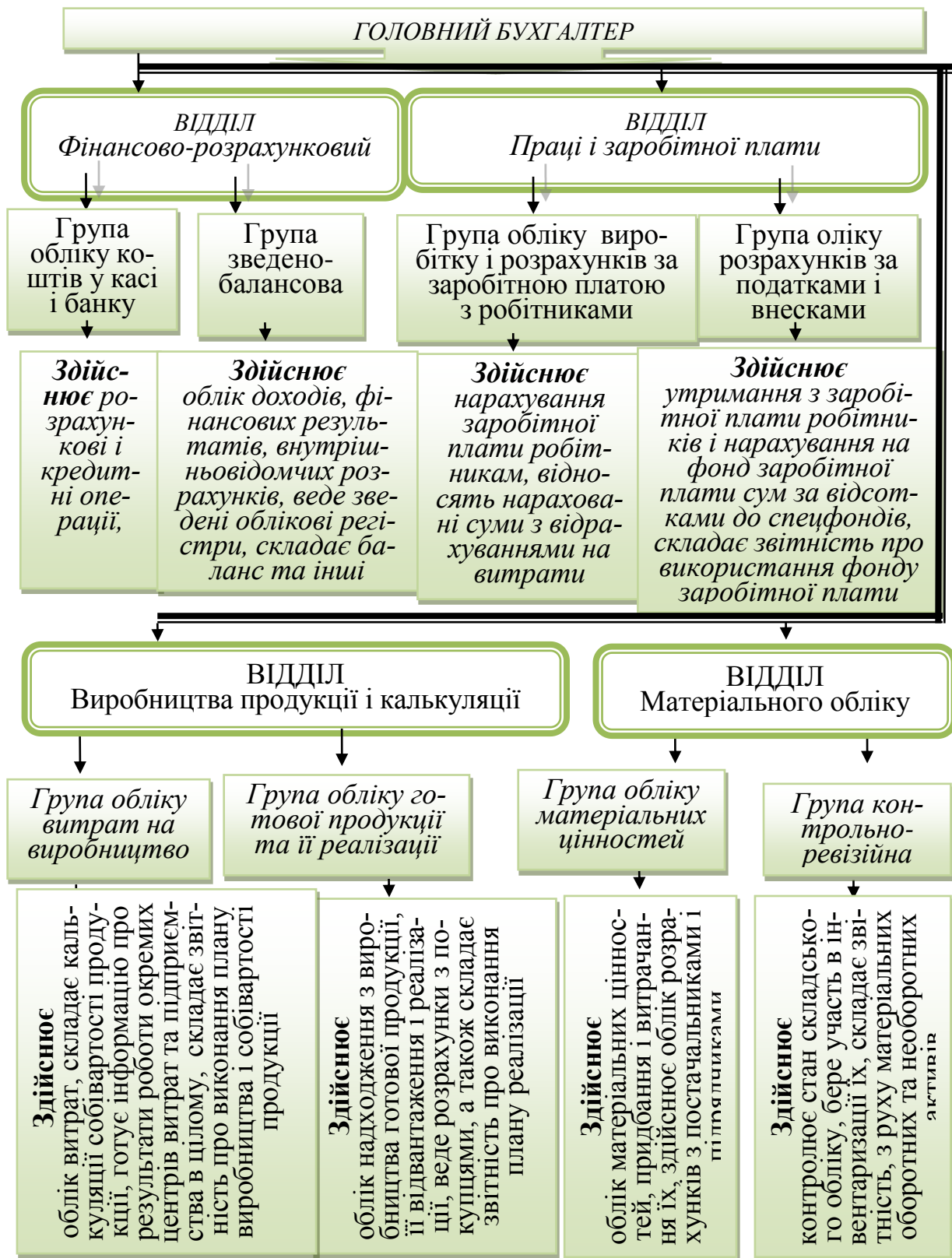


Рис.2.23. Схема другого типу структурної побудови бухгалтерії

Якщо в аграрному підприємстві не відокремлено фінансову службу, ця група забезпечує також і фінансове планування, контролює додержання платіжної дисципліни

Для порівняно невеликого сільськогосподарського підприємства характерною є двоступінчаста форма бухгалтерії, яку відносять до третього типу структурної побудови. Поділ апарату на відділи, сектори, конкретних виконавців залежить від обсягу облікових робіт, специфіки діяльності (рис. 2.24).

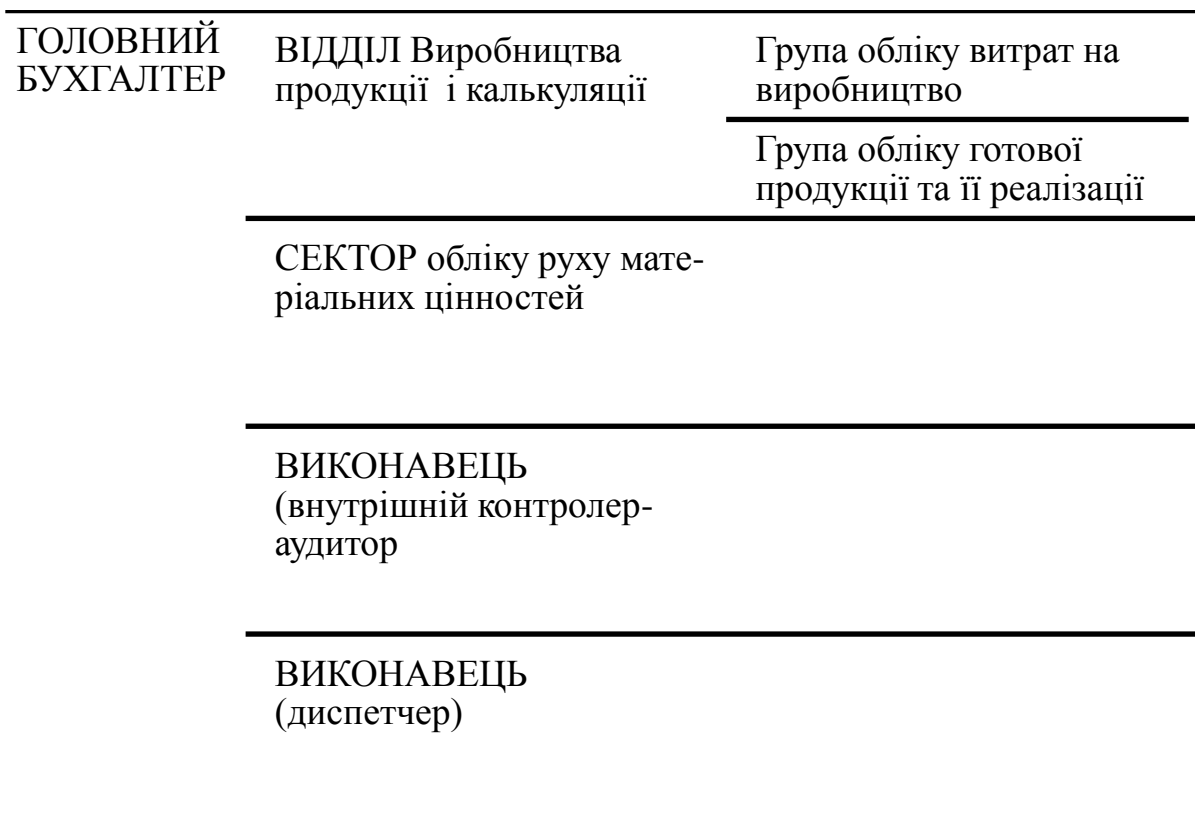


Рис. 2.24. Схема третього типу структурної побудови бухгалтерії

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 з майном або зобов'язаннями, доручається окремим секторам чи відділам, але й окремим виконавцям, в особі бухгалтера або внутрішнього аудитора. Часто окремим виконавцям доручається вести облік різноманітних операцій через недостатність обсягу робіт з обліку однорідних операцій.

В залежності від особливостей роботи аграрних підприємств можливі різні варіанти структури бухгалтерії, які, у свою чергу, можуть змінюватись від поточних потреб підприємства. Наприклад, на період здійснення підприємством капітального будівництва може створюватись відповідна група по забезпеченню обліку і складання звітності щодо капітальних інвестицій і джерел їх фінансування.

При наявності великого житлово-комунального господарства сільськогосподарського підприємства у 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.

У великих і середніх за розміром підприємствах вводиться посада диспетчера, як спеціального органу або окремого виконавця. Диспетчер — це оперативний розпорядник протікання виробничого або будь-якого іншого процесу, який забезпечує виконання тих чи інших робіт за графіком.

Диспетчеризація облікового процесу найефективніша тоді, коли є складовою частиною загальної системи диспетчеризації управління підприємством (рис. 2.25).

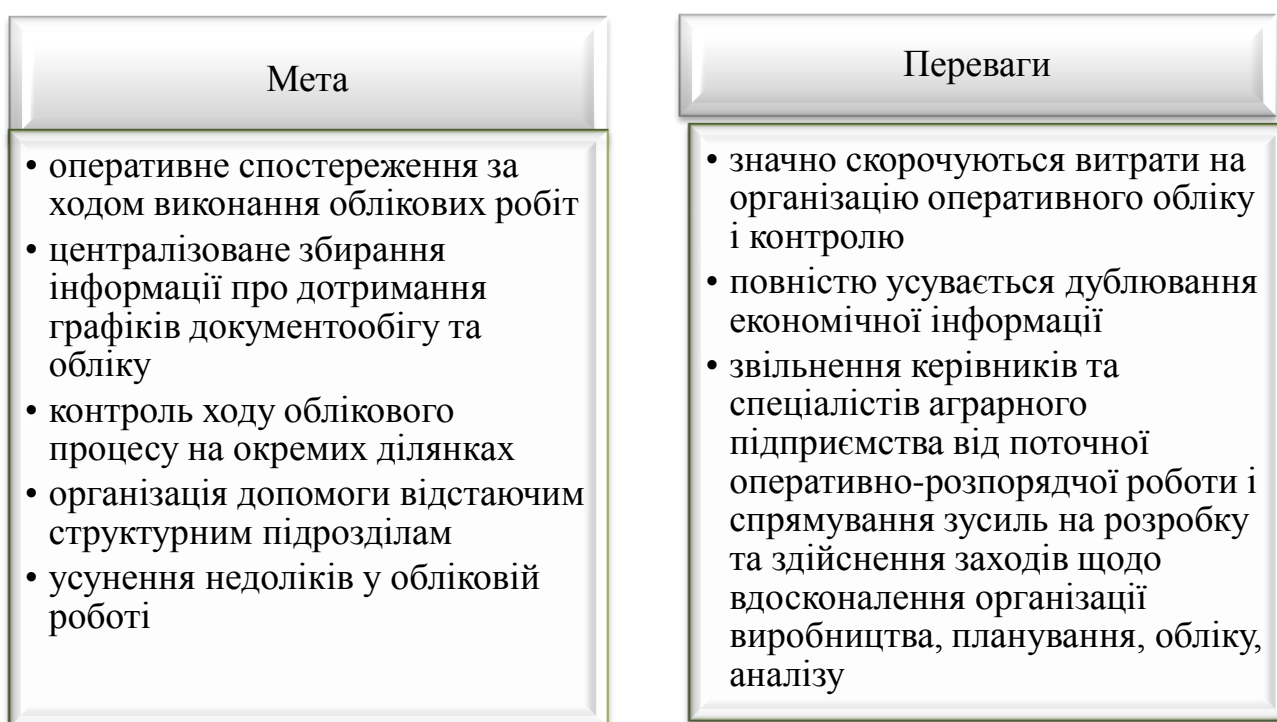


Рис. 2.25. Мета та переваги диспетчеризації в аграрному підприємстві

Важливу роль в успішному розв'язанні завдань, покладених на апарат бухгалтерії кожного з типів, відіграє чітке розмежування обов'язків між окремими її працівниками.

Обліковий апарат, в залежності від способу розподілу праці, організується за двома принципами (рис. 2.26, 2.27).

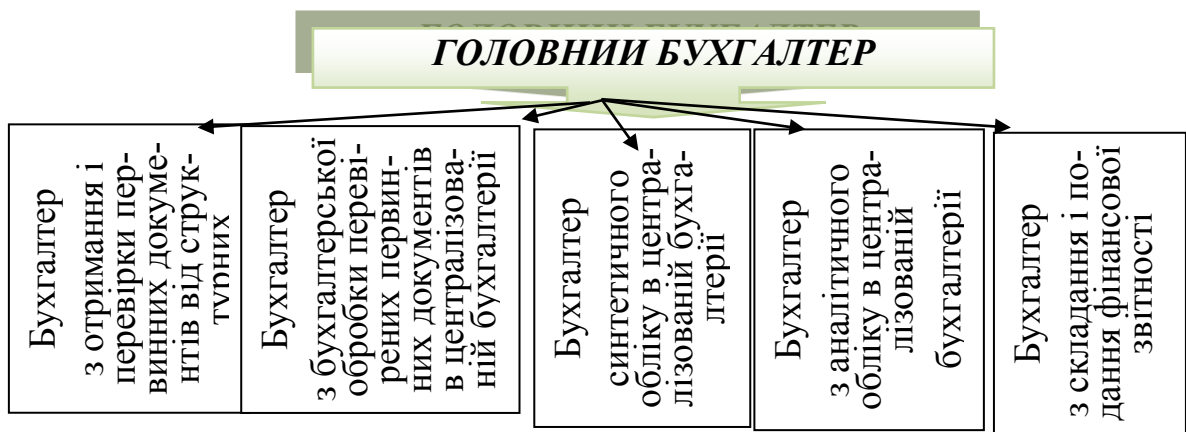


Рис. 2.26. Виконання облікових робіт в бухгалтерії аграрного підприємства за функціональним (циклічним) принципом розподілу облікових робіт

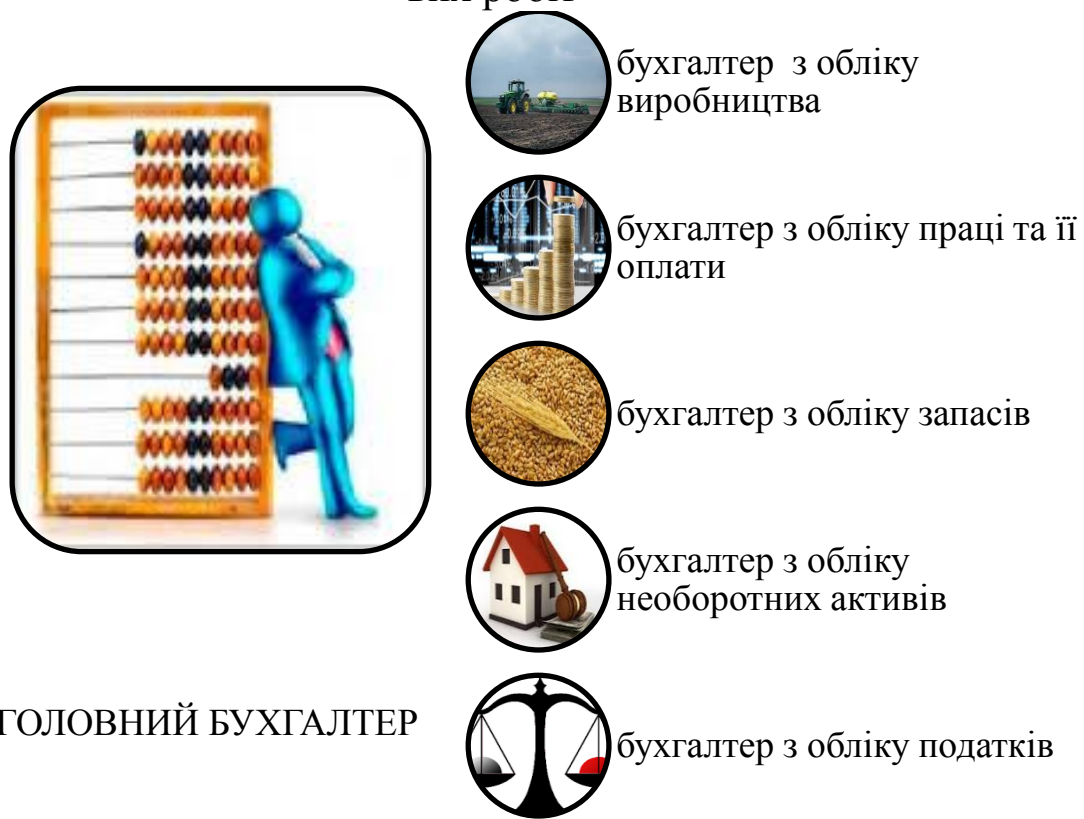


Рис. 2.27. Виконання облікових робіт в бухгалтерії аграрного підприємства за виробничим (структурним) принципом розділу

Функціональний (циклічний) принцип організації роботи облікового апарату означає, що кожному виконавцю доручається виконання робіт, пов'язаних із певним циклом облікового процесу, стадією обліку.

Більшість облікових апаратів вітчизняних аграрних підприємств працює за виробничим (структурним) принципом. На відміну від бухгалтерів контролери і аналітики організують свою роботу за системним принципом. А це означає, що такі спеціалісти спрямовують

всі свої зусилля на системні, комплексні дослідження ефективності діяльності підприємства загалом та його сегментів (структурних підрозділів), законності і доцільності здійснення господарських операцій, на підготовку висновків та пропозицій щодо поліпшення функціонування господарського механізму тощо. На великих підприємствах контролери і аналітики можуть спеціалізуватись за напрямками або видами контрольної (аналітичної) роботи.

Виробничий (структурний) принцип організації роботи облікового апарату передбачає, що кожному працівникові доручається виконання облікових робіт за одним або кількома видами однотипних об'єктів від моменту отримання первинних документів в бухгалтерію до передачі їх в архів, тобто він займається обліком, пов'язаним з одним або декількома виробничими (структурними) підрозділами, рахунками (класами рахунків).

В умовах науково-технічного прогресу постійно підвищуються вимоги до кваліфікації кадрів. Облікові кадри взагалі, і в аграрних підприємствах зокрема, повинні мати певні знання, навички та вміння. (рис. 2.28)



Рис. 2.29. Якості, притаманні працівникам облікового підрозділу

Некваліфіковані кадри не в змозі застосовувати не тільки досягнення науково-технічної революції, а й впроваджувати переваги

Необхідність певної кількості знань, навичок та вмінь впливає з закону відповідності кваліфікації робочої сили рівню використовуваних в процесі виробництва засобів виробництва і, в першу чергу, засобів праці. В Україні сертифікація бухгалтерів обов'язкова лише щодо головних бухгалтерів фінансових установ. Професійні вимоги до керівників та головних бухгалтерів фінансових установ затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 13.07.2004 № 1590.

ринкової економіки.

На практиці кваліфікація працівника не завжди точно відповідає

складності та кваліфікації праці.

Якщо кваліфікація працівника вище кваліфікації роботи, з'являється можливість удосконалення техніки, технології і організації праці, поліпшується якість виробленого продукту.

Якщо кваліфікація працівника нижча за кваліфікацію роботи, яку він повинен виконати, то виробляється неякісний продукт, гальмується удосконалення техніки і технології, організації праці.

В Україні здійснюється сертифікація бухгалтерів як професіоналів на основі програми міжнародної сертифікації професійних бухгалтерів CIPA (Certified International Professional Accountant — Сертифікований міжнародний професійний бухгалтер).

Сертифікація за програмою CIPA включає два кваліфікаційні рівні:

- 1. CAP (Certified International Professional — Сертифікований бухгалтер-практик). Вважається, що CAP здатний вести систему бухгалтерського обліку на підприємстві та скласти 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.*

Власники сертифікатів CAP/CIPA набувають право додавати назву сертифіката до свого підпису, що відповідає міжнародній практиці.

У значній мірі ефективна робота бухгалтерії залежить від належного підбору та розстановки кадрів (рис. 2. 30).



Рис. 2.30. Чинники відбору кадрів

Професіоналізм, швидкість і якість роботи (прийняття рішень) — це основна проблема підвищення ефективності роботи бухгалтерської служби підприємства.

Здійснюючи розстановку кадрів, бухгалтерії необхідно враховувати вікові особливості працівників. Відомо, що особи молодого віку швидше приймають рішення. Працівники у віці 45-65 років характеризуються найбільш врівноваженим 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 швидке прийняття рішень. Безумовно, що це лише тенденція, а справу роблять конкретні працівники.

*Кадри вирішують все.
Самий цінний капітал – це люди.
І.В. Сталін (1935 р.)*

2.4 Документація та документообіг на підприємстві як база обліково-контрольного процесу

Документ – це основа наукової організації праці. Від чіткої роботи з документами, а саме їх якості, достовірності, оперативності приймання-передачі інформації, відображеної в документах, залежить управління самим підприємством.

Створення системи внутрішньої документації, яка б забезпечувала охоплення і документальне оформлення всіх обраних елементів облікової політики за кожним її об'єктом, є важливим етапом формування облікової політики підприємства.

Упорядкування системи внутрішньої документації на підприємстві покладено на діловодство (рис.2.31).

В бухгалтерському обліку документ – це безперечний письмовий доказ господарського факту, що здійснювався. Неправильне складання тих чи інших документів, а тим більше їх відсутність, є однією з основних причин виникнення конфліктів з податковими органами, партнерами, працівниками. Саме тому одним з головних правил бухгалтера повинно бути таке: немає документу – немає операції.

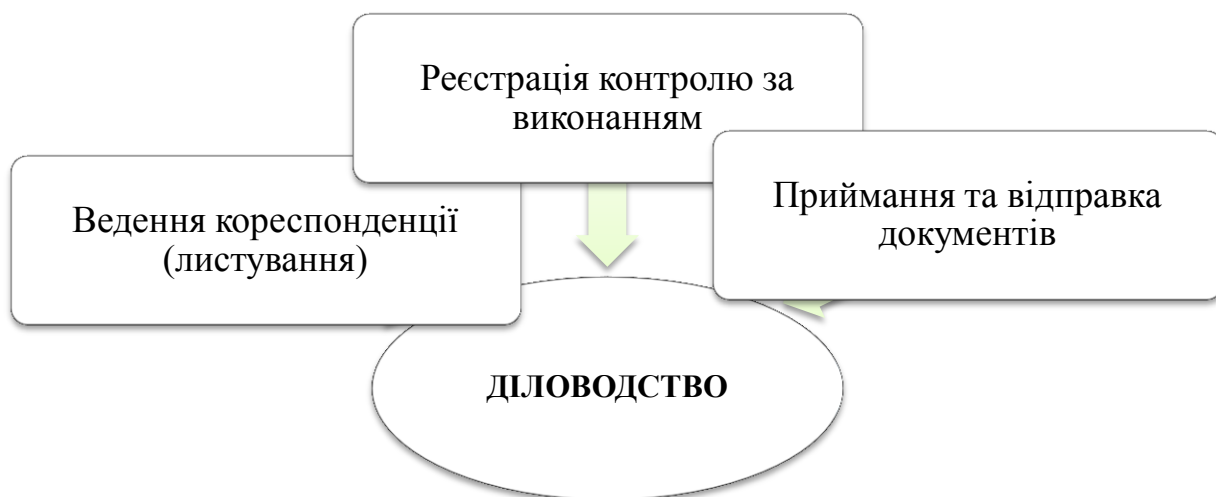


Рис. 2.31. Сукупність робіт пов'язаних з діловодством

Діловодство організують відповідно до Єдиної державної системи діловодства (ЄДСД). Воно має забезпечувати оперативну роботу всього облікового апарату, її злагодженість.

Облікова політика підприємства оформлюється системою внутрішньої документації за різними ділянками облікової роботи. Її зміст частково розкривається в установчих документах підприємства, які закладають основи побудови всієї господарської і управлінської системи підприємства (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Система внутрішньої документації, якими оформлюється облікова політика

Група документів	Склад і характеристика
Внутрішні організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти. Вибір конкретного типу документа залежить від внутрішнього типу розпорядку підприємства та характеру питання, що відображені в обліковій політиці.
Проектні матеріали з організації облікової політики	Графік документообігу, робочі проекти, посадові інструкції.
Установчі документи (статут, установчий договір)	Закладаються основи побудови всієї господарської і управлінської системи. Поряд з визначенням предмету діяльності, визначаються певні питання бухгалтерського обліку.

Основним внутрішнім нормативним документом, який регулює організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є розпорядчий документ, який містить обрані елементи облікової політики. В якості такого розпорядчого документу доцільно застосовувати Наказ про облікову політику.

Базовим моментом в системі діловодства є номенклатура.

Номенклатура – це оформлений в установленому порядку систематизований перелік справ із зазначенням термінів їх зберігання. Групування документів у справи відповідно до номенклатури називається формуванням справ. Номенклатуру справ на підприємстві розробляє посадова особа, відповідальна за діловодство, із залученням фахівців архівної справи (архіваріусів).

Якісно розроблена номенклатура справ має велике значення для правильного ведення діловодства.

При цьому бухгалтер повинен знати певні обов'язкові правила:

- чітко відокремлювати бухгалтерські документи від інших;
- суворо дотримуватись порядку обробки документів.

Це дозволить бухгалтеру налагодити ритмічність і порядок ведення обліку. Первинні документи забезпечують достовірність і точність даних обліку, вони є основним джерелом інформації про діяльність підприємства і основним видом контролю його господарської діяльності.

Від своєчасності і правильності

складання документів залежить якість обліку і складеної за його даними звітності. Окремо від діловодства (рис.2.31) слід

Документування – це найважливіший процес бухгалтерського обліку, який дозволяє відобразити всю необхідну інформацію про господарські операції на підприємстві.

відрізнити процес документування (рис.2.32).

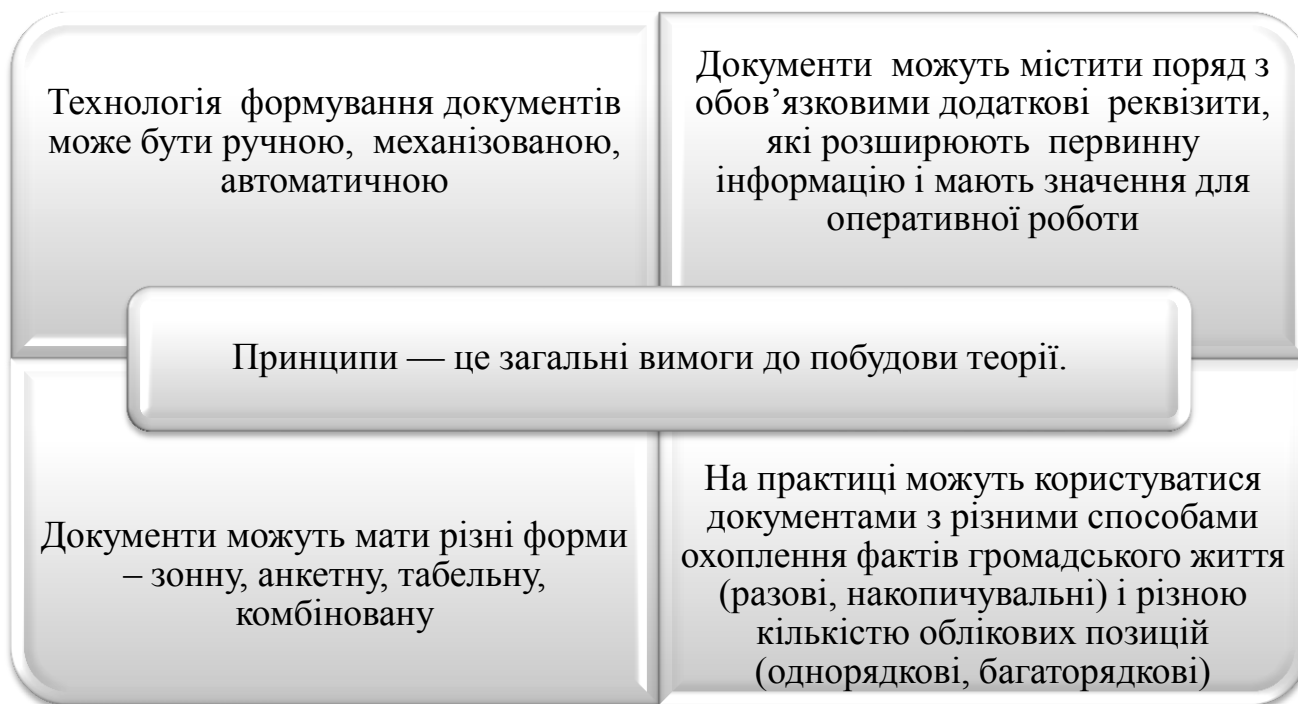


Рис. 2.32. Принципи документування

Для спрощення процесу складання документів здійснюється їх уніфікація. Наприклад, касові, банківські документи, авансові звіти, документи по обліку основних засобів тощо. Це передбачає вибір ра-

ціональної структури побудови документів, приведення документів до одного типу на основі встановлення оптимальної кількості їх форм і типізації побудови, що сприяє зменшенню кількості первинних документів, необхідних для оформлення господарських операцій (рис.2.33).

Документування є першим етапом бухгалтерського обліку, який включає: реєстрацію та фіксацію інформації про факти, операції, процеси, її обробку та узагальнення. Основні вимоги до складання бухгалтерських документів викладені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Документування - це спосіб відображення об'єктів бухгалтерського обліку (господарських засобів, коштів, джерел їх утворення та господарських процесів) у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо) після або в момент завершення операцій з ними.


І.Б. Садовська

Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення операції, а якщо це не можливо – безпосередньо після її закінчення

Оформлення документів повинно бути організоване таким чином, щоби зацікавлена особа могла одержати все в одному відділі. Проміжні дії повинні здійснюватись працівниками цього відділу або шляхом організації поточності операції, або за допомогою кур'єрського зв'язку

Рис. 2.33. Золоті правила процесу документування

Для раціональної організації облікового процесу в сільськогосподарському підприємстві, необхідно зменшувати кількість документів (рис. 2.34).



Чинники зменшення кількості документів в обліку

- Відпуск зі складу без видаткового документа, а під розписку одержувача в книзі складського обліку з наступним складанням бухгалтерської проводки за підсумком регістрів складського обліку
- Усунення зайвої деталізації. Наприклад, розцінки оплати праці при ручному збиранні огірків можуть бути встановлені залежно від маси зібраних овочів; можна застосувати також окремо рахунки за збирання огірків, переміщення ящиків, сортування, навантаження тощо. Сума заробітної плати у цих випадках однакова але в першому випадку достатньо документа на масу овочів навантажених збирачем на автомашину, а в другому – необхідні документи, що фіксують кожен з видів робіт
- Застосування багатоденних та накопичувальних документів замість разових. Наприклад, багатоденних нарядів на роботи, замість одnodенних нарядів, лімітно-забірних карток
- Зменшення кількості примірників (копій) документів, що заощадить затрати праці на їх виписку, звірку, порівняння, обробку та зберігання

Рис. 2.34. Чинники зменшення кількості документів в обліку

Документи, створені комп'ютерним способом, застосовується в бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і

доказовості. (рис.2.35).



Рис. 2.35. Вимоги до документів, створених комп'ютерним способом

Існують обов'язкові реквізити, які визначають зміст операції, які відображаються, надають документу доказову силу (рис. 2.36).

ОБОВ'ЯЗКОВІ РЕКВІЗИТИ	назва документу
	дата і місце складання
	назва підприємства, від імені якого складено документ
	зміст та обсяг господарської операції
	посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції, правильність її оформлення
	особисті підписи та їх розшифровки

Рис. 2.36. Обов'язкові реквізити первинних документів

Вихідні первинні документи обов'язково підписуються головним бухгалтером, або особою, уповноваженою керівником підприємства. На вхідних документах ставиться резолюція головного бухгалтера. Документи, якими оформлюються господарські операції з грошовими коштами, підписує керівник підприємства, головний бухгалтер або уповноважені особи.

При складанні первинних документів виконавцями можуть бути допущені помилки. Необхідно пам'ятати, що виправлення в первинних касових і банківських документах не допускаються.

В інших первинних документах виправлення вносяться за погодженням з особою, яка склала та підписала ці документи із зазначенням дати внесення змін.

Реквізит - це обов'язковий елемент, властивий кожному окремому виду документа (дата, підпис, адреса, заголовки тощо)

Існує певний порядок і процедура виправлення помилок у виписаному і оформленому документі (рис 2.37).

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах синтетичного і аналітичного обліку шляхом їх подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

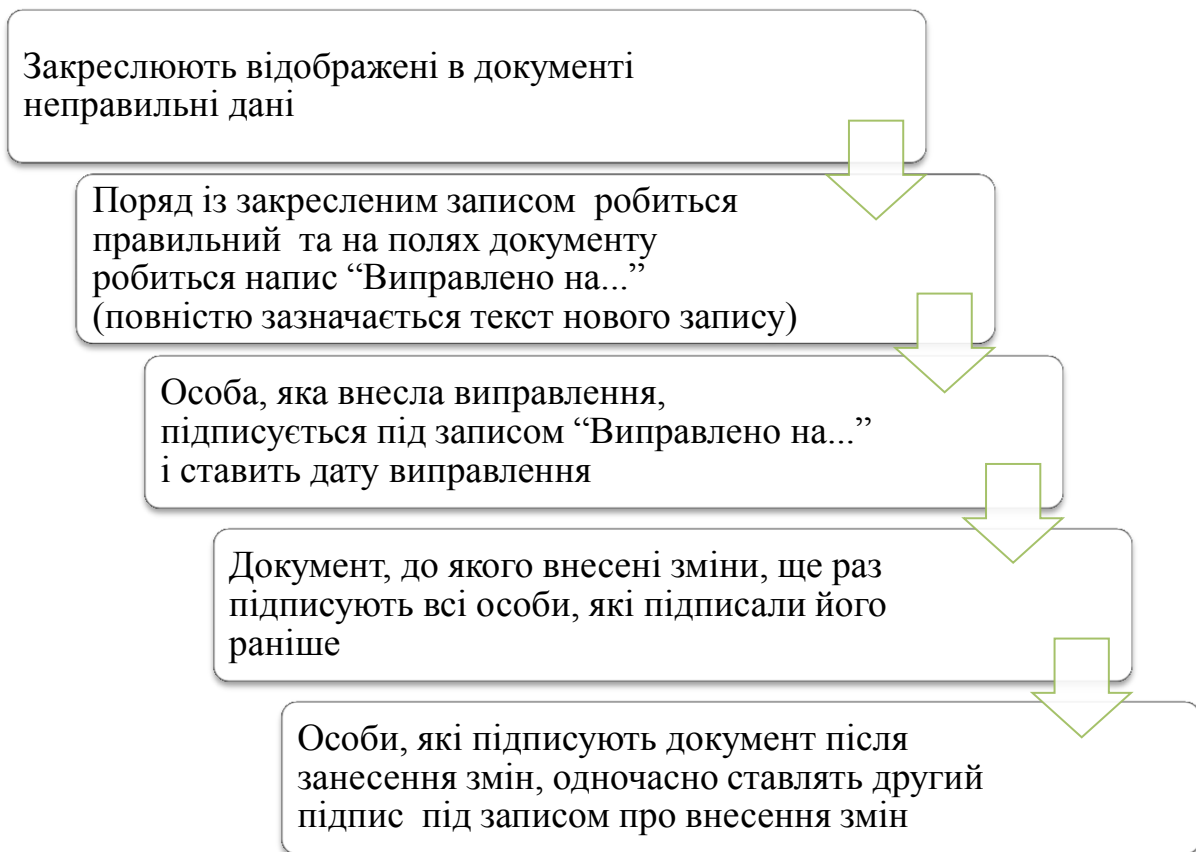


Рис. 2.37. Порядок і процедура виправлення помилок у виписаному і оформленому документі

Документи повинні надійти до бухгалтерії, де здійснюються необхідні бухгалтерські записи

Всі документи подаються до бухгалтерії у заплановані керівником підприємства терміни.

Первинні документи можуть бути прийняті до обліку в тому випадку, якщо вони:

Особливу увагу слід звертати на точність зазначення одиниць виміру та відповідність кількісним показникам.

- складені за формою;
- підписані спеціально на це уповноваженою особою.

Документи, які надходять до бухгалтерії, перевіряються перед рознесенням їх даних на рахунки бухгалтерського обліку як з точки зору законності оформлення ними операцій, так і за формою. Якщо особи, відповідальні за складання здають документи до бухгалтерії, перевірка їх здійснюється у присутності останніх.

Для правильного відображення даних первинних документів в обліку необхідним є дотримання наступних обов'язкових правил (рис. 2.38).

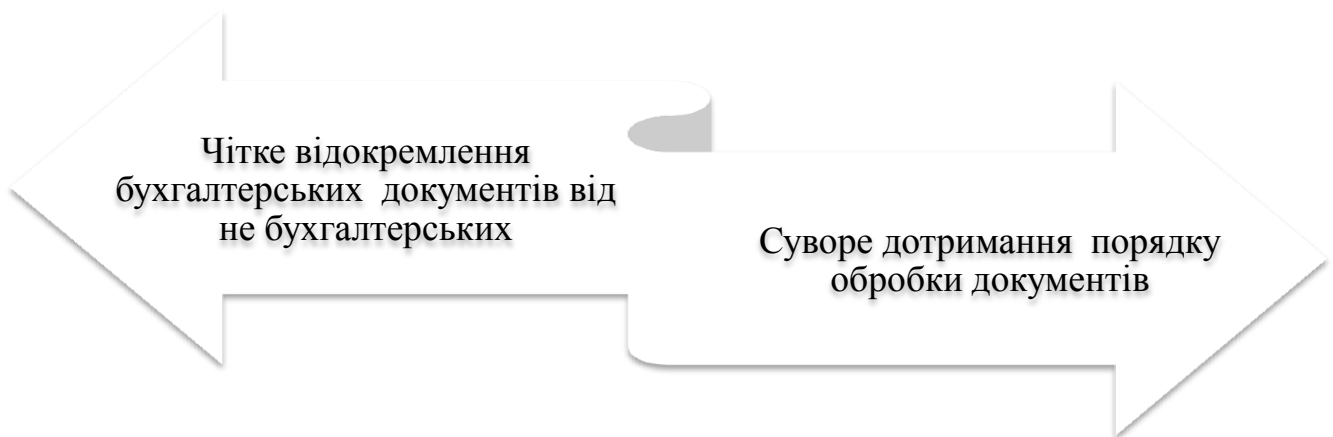


Рис. 2.38. Правила відображення даних первинних документів в обліку

Приймання, перевірка та правила обробки первинних документів

Щоби правильно прийняти документ до подальшого обліку, необхідно знати: Які підробки існують в документах?

Фальсифіковані документи – це такі, в яких є підчистки, підроблені записи і резолюції, заміна текстів і цифр тощо. Вони часто використовуються з метою приховування обману й інших порушень правил ведення бухгалтерського обліку.

Знаючи це, при перевірці можна відрізнити достовірні документи від фальсифікованих (2. 39).

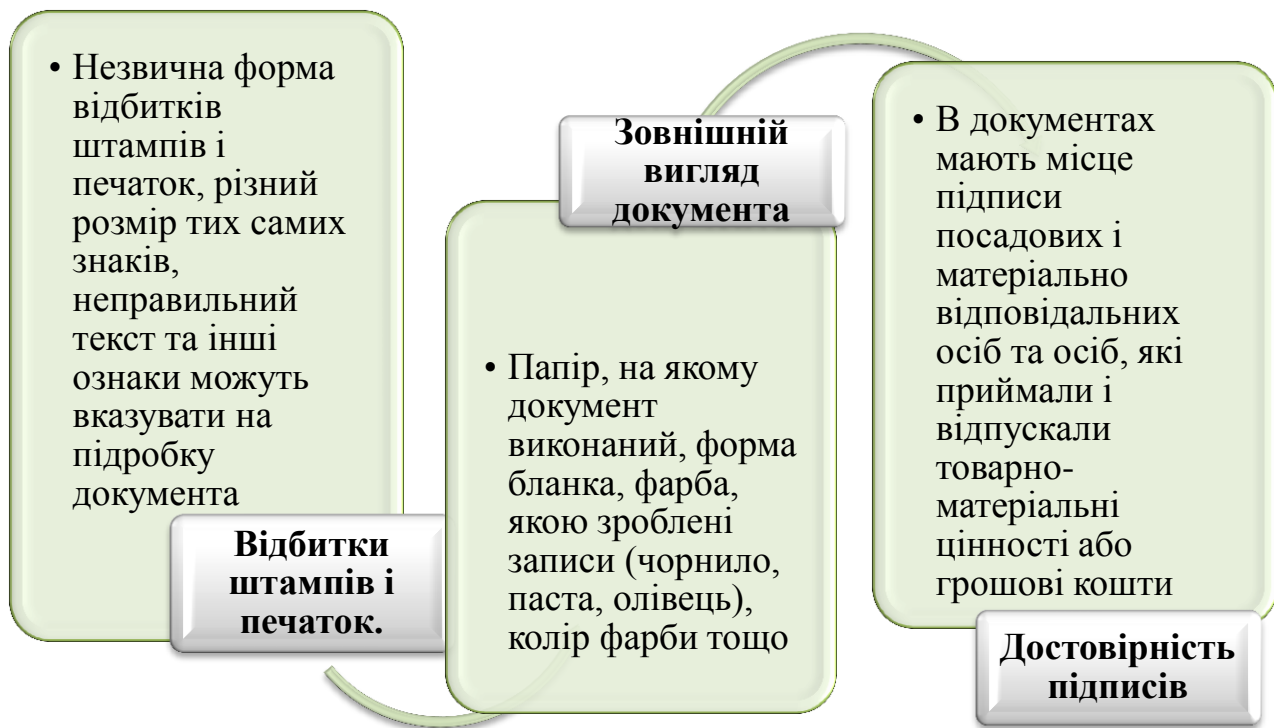


Рис. 2.39. Перевірка на фальсифікацію даних в документах

Одержуючи документ, необхідно звернути увагу не тільки на підробки, а й на додержання правил їх оформлення (рис. 2.40).

Наявність необхідних реквізитів

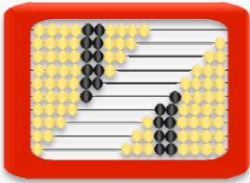
Спосіб виконання записів

Якщо в документі є виправлення, необхідно перевірити:

- чи допустимі вони виходячи з характеру документа (як ми пам'ятаємо 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

Рис. 2.40. Перевірка на додержання правил оформлення документів

Наступний крок – всебічна перевірка причин порушень і встановлення їх справжнього характеру. Це формально-правова перевірка (рис. 2.41).



Арифметична перевірка документів

полягає у встановленні правильності арифметичних підрахунків (підсумкових сум, множення кількісних показників на ціннісні і т. д.), які виконуються при оформленні та обробці документів



Нормативна перевірка дозволяє встановити правильність застосування в документах нормативних даних (цін, норм трудових витрат, норм природних збитків, норм витрат матеріальних цінностей). Нормативною перевіркою виявляються факти завищення норм витрат матеріальних запасів, природних збитків, що може свідчити про шахрайство або допущені помилки.



Правова перевірка виявить наскільки відповідають відображені в документах господарсько-фінансові операції встановленим правилам і положенням, що дозволяє встановити факти їх навмисних порушень (незаконний залік пересортування продукції, списання недостач, втрат продукції на витрати виробництва, перевищення ліміту залишку готівкових грошей в касі)

Рисунок 2.41. Види формально-правової перевірки документів

Після перевірки документи можна класифікувати, за кількістю порушень знайдених в них, і дати їм характеристики (рис. 2.42).

Процес перевірки і бухгалтерської обробки у бухгалтерії необхідно проводити не пізніше терміну, який забезпечує своєчасне нарахування заробітної плати, складання декларацій, розрахунків, бухгалтерської і статистичної звітності. Відповідальність за правильність реєстрації інформації в облікових реєстрах несуть особи, що склали і підписали їх.

КЛАСИФІКАЦІЯ ДОКУМЕНТІВ ПІСЛЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

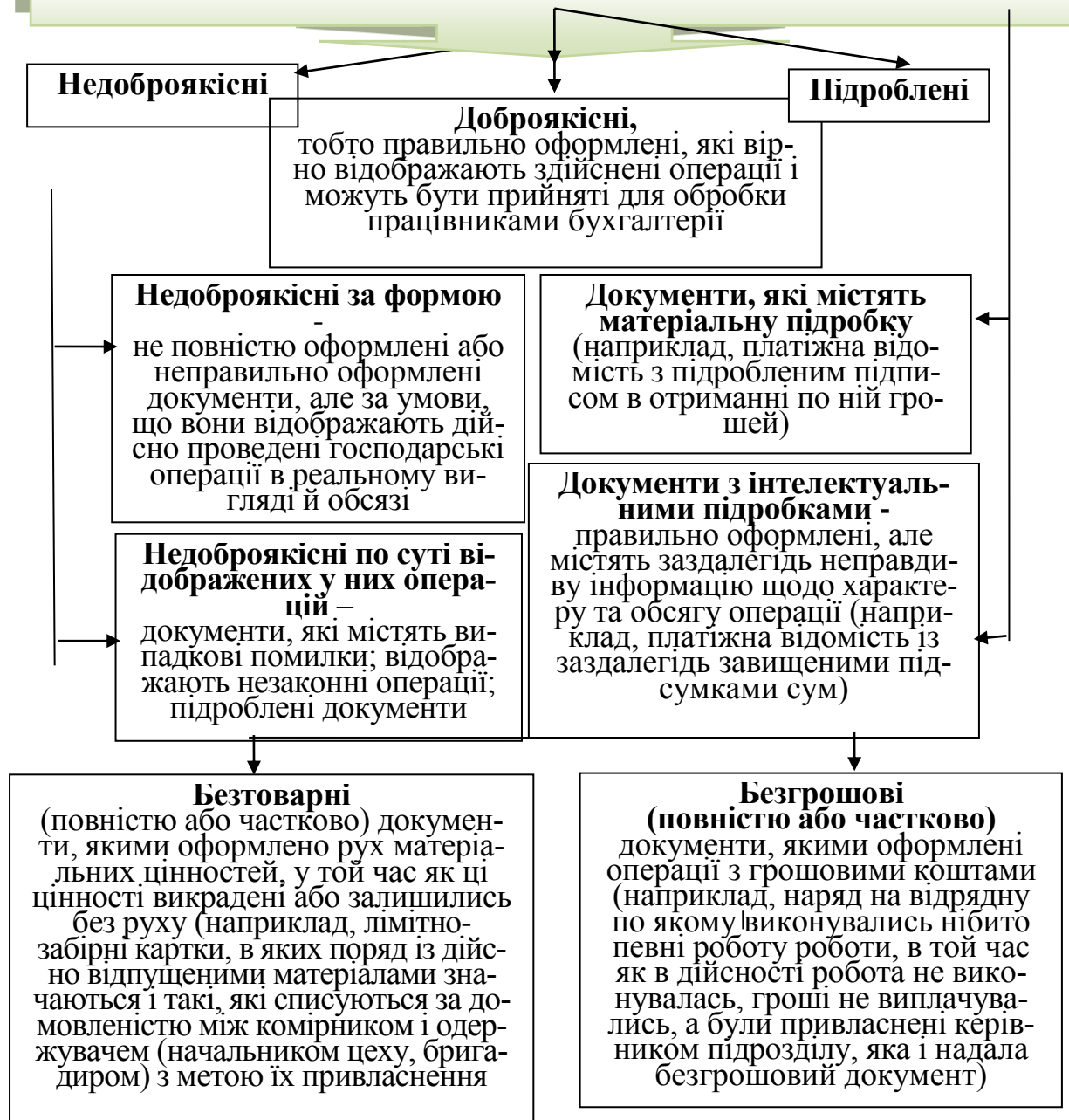


Рис. 2.42. Класифікація документів після бухгалтерської перевірки

Перевірені і прийняті бухгалтерією документи підлягають подальшому опрацюванню — розцінці (таксуванню), групуванню і контируванню (рис. 2.43)

Документи, які відображають незаконні операції, не є фальсифікованими, але суть операції не відповідає стандартам і правилам ведення бухгалтерського обліку.

Діловодство – це сукупність робіт пов’язаних з:

- веденням кореспонденції (листування);
- прийманням та відправкою документів;
- реєстрацією, контролем за виконанням;
- зберіганням оброблених документів в поточному архіві.



Рис. 2.43. Порядок проведення бухгалтерської обробки первинних документів

Значна кількість документів, що надходять до бухгалтерії, мають натуральні (або трудові) вимірники, а саме вимоги, накладні, лімітно-забірні карти тощо. Бухгалтер проставляє ціни і підраховує суми. Документи, при складанні яких одним з обов'язкових реквізитів є грошовий вимірник (ціна і сума), розцінці не підлягають.

У сільськогосподарських підприємствах групувальні і накопичувальні відомості формуються в момент надходження і перевірки документів до бухгалтерії відповідальним за це бухгалтером. Дані первинних документів систематизують (грубують) у процесі їх накопичення.

Контитування, тобто відображення кореспондуючих рахунків, складають на бланку того документу, яким оформлена господарська операція. Найчастіше запис роблять від руки на вільному полі. Як правило, в розрахункових та грошових документах для зазначення кореспондуючих рахунків передбачені спеціальні графи. Інколи для

складання бухгалтерської проводки використовують меморіальні ордери, пустографки або листки-розшифровки.

В облікових регістрах, записи сум господарських операцій реєструються, і водночас групуються за кореспондуючими рахунками (журнали-ордери та допоміжні відомості до них). Підраховуючи реєстр за місяць, маємо автоматично бухгалтерську проводку. Тільки обліковий працівник з високим рівнем знань і діловою кваліфікацією, може вірно відобразити господарську операцію на рахунках обліку і надати достовірні показники для аналізу діяльності підприємства.

Перевірені та оброблені бухгалтерськими проводками окремі і зведені документи використовуються для відображення господарських операцій в регістрах синтетичного й аналітичного обліку.

Кожний бухгалтер має свою певну відмітку того, що первинні документи пройшли опрацювання. Це необхідно для того, щоб їх двічі не використали: при ручному опрацюванні — дату запису в обліковий реєстр, а при автоматизованому опрацюванні — відтиск штампу оператора, відповідального за їх опрацювання.

Під документообігом розуміють організовану систему створення, перевірки та обробки первинної документації в бухгалтерському обліку від моменту створення до передачі в архів.

Організація документообігу

Облікова інформація впродовж проходження повного циклу проходить крізь фази. (рис.2.44).

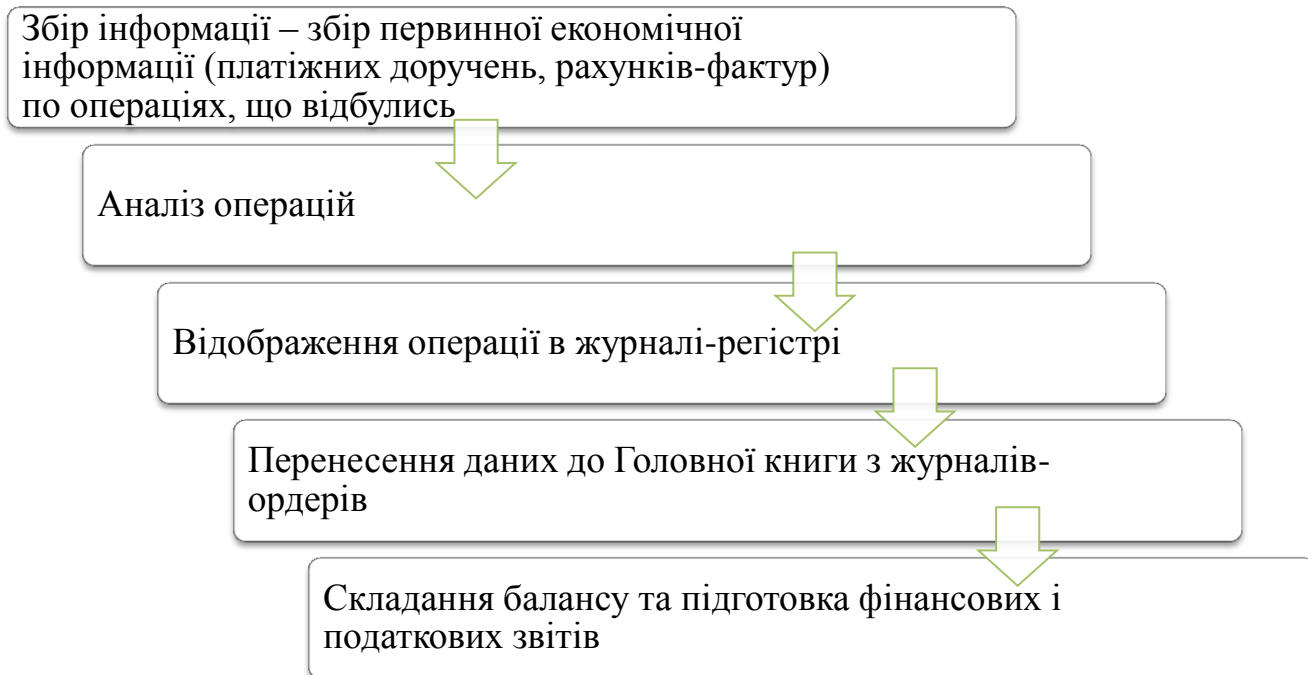


Рис. 2.44. Фази повного циклу проходження облікової інформації

При проектуванні системи документообігу в обліковій політиці аграрного підприємства необхідно передбачати встановлення порядку створення і руху документів, а також визначення кола осіб, відповідальних за їх заповнення або прийняття рішень по них.

З метою дотримання порядку в системі документообігу повинні бути зазначені прізвища посадових осіб, які виписують, підписують, передають окремо взятий документ. Документообіг на підприємстві має певні стадії. (рис.2.45).



Рис. 2.45. Стадії документообігу в аграрному підприємстві

Графік документообігу – це затверджений порядок обробки інформації в первинних документах. Графік документообігу повинен сприяти покращанню усієї роботи на підприємстві. Розробляється головним бухгалтером, затверджується і вводиться в дію наказом керівника, щоб бути обов’язковим не тільки для облікових, а й для інших працівників.

Працівники структурних підрозділів та інших служб заповнюють та надають документи, що стосуються сфери їх діяльності, згідно з графіком документообігу. З цією метою кожному виконавцю дають витяг з графіка, в якому зазначаються первинні документи, джерела їх надання і підрозділи, до яких їх необхідно надати.

Графіком документообігу доцільно передбачити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, мінімальні терміни його перебування в межах підрозділу.

По всіх робочих місцях необхідно мати графіки руху документів, які відносяться до кожного робочого місця. Вони можуть бути довільної та робочої форми.

Графік документообігу оформляють у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язків і термінів виконання. Існують принципи, за якими необхідно будувати графік документообігу (рис.2.46).

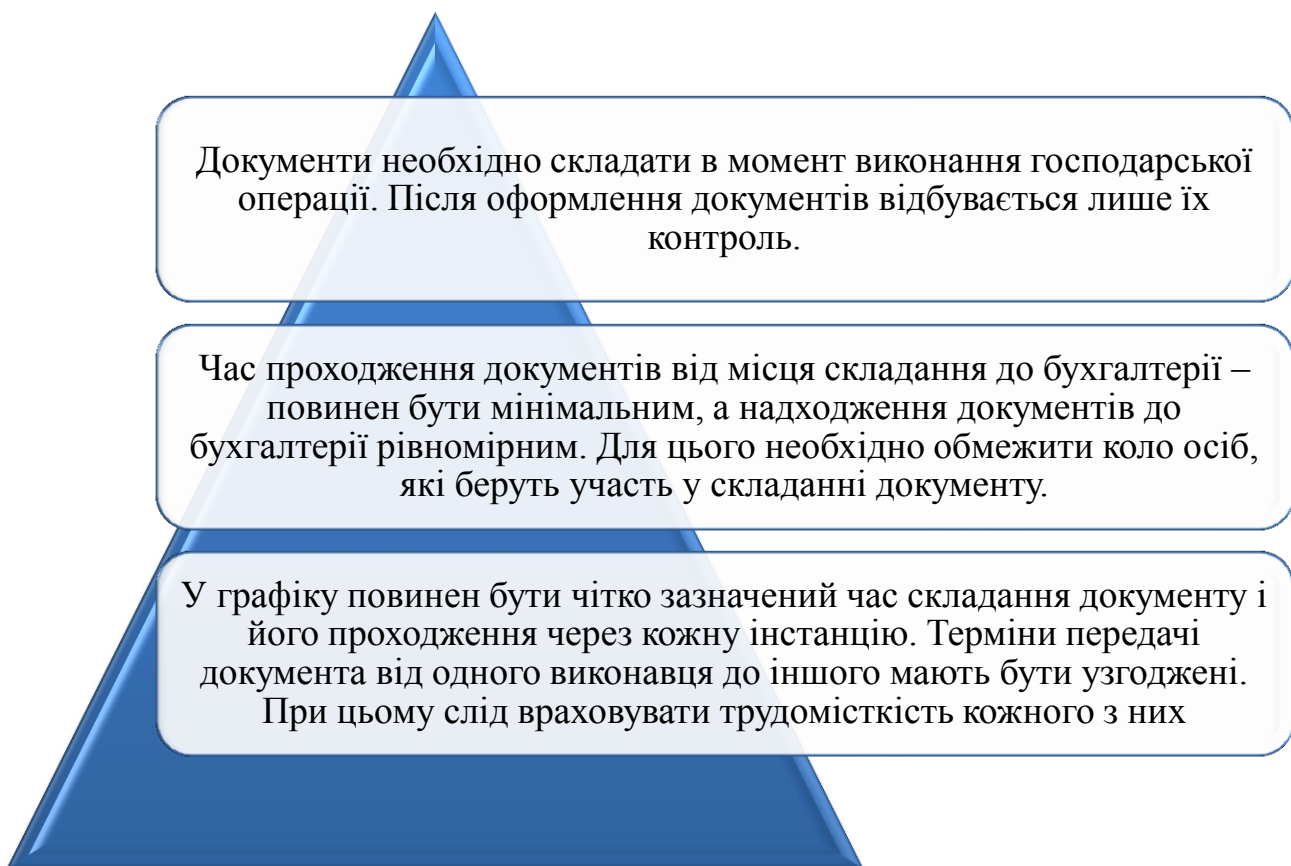


Рис. 2.46. Принципи побудови графіку документообігу

Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Прискорення документообігу покращує якість облікової інформації і забезпечує достовірність показників господарсько-фінансової діяльності.

2.5 Умови та терміни зберігання облікових даних

Суб'єкти господарювання витрачають значні суми грошових коштів для створення поточних та постійних архівів, однак ризик втрати бухгалтерських документів залишається високим, а система їх пошуку у разі потреби працює повільно.

Опрацьовані первинні документи, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність конкретної особи. В архіві документи повинні не лише зберігатись, а й розміщені так, щоб можна було швидко знайти необхідні з них на дату пошуку (рис. 2.47).

Поточний архів

організовується безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки обліковці вимушені часто звертатися до нього для одержання різних довідок. Для поточного архіву відводять спеціальні шафи, ключі від яких знаходяться в особі, відповідальної за його зберігання. Поточний архів заснований на чіткій класифікації документів і системному формуванні їх у справи.

Постійний архів

розміщується у спеціально обладнаному приміщенні і призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітності, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Документи з поточного архіву до постійного передаються після закінчення звітного року.

Рис. 2.47. Види архівів

Первинні документи формують у справи, нумерують і переплітають. Комплектують у розрізі облікових реєстрів у хронологічному порядку. При цьому складається довідка для архіву (рис. 2.48).

Опрацьовані первинні документи, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву під відповідальність конкретної особи.

Довідка до архіву

- найменування облікового реєстру, до якого відносяться такі первинні документи
- період, до якого відносяться скомплектовані документи
- перелік скомплектованих первинних документів
- дата комплектації і передачі документів до архіву
- підпис відповідальної особи

Рис 2.48. Зміст довідки до архіву, яку складають підприємства при передачі документів

За основу формування справ, підготовки їх номенклатури, розробки схем класифікації документів взято Перелік документальних матеріалів і термінів їх зберігання на підприємствах, в установах, який затверджено Держкомархівом.

Існують загальні принципи формування справ бухгалтерського архіву (рис.2.49).



- Первинні документи, як правило, зберігаються окремо від реєстрів бухгалтерського обліку
- Кожна справа повинна мати заголовок, який має бути коротким, точним і враховувати строки зберігання документів
- Кожна партія первинних документів за поточний місяць, яка відноситься до певного реєстру бухгалтерського обліку, комплектується окремо в хронологічному порядку і супроводжується довідкою для архіву, в якій зазначається місяць і рік, шифр синтетичного обліку, номери документів
- Касові документи, авансові звіти, виписки банків з доданими документами інші документи (наприклад, рахунки-фактури) повинні бути підібрані в хронологічному порядку і по закінченні поточного місяця переплетені

Рис. 2.49. Принципи формування справ бухгалтерського архіву

Справи формуються відповідно до затвердженої номенклатури, в такому ж вигляді як і документи, що ведуться на підприємствах, зберігаються в його архіві (рис.2.50).

Організація документообороту на підприємствах повинна орієнтуватись на мінімум часу, який відводиться для оформлення господарських операцій документами, застосування найбільш досконалих засобів обробки документів, групування та отримання необхідних відомостей

Кожній справі в архіві присвоєний індекс, тобто умовне позначення. Індекс справи містить номер структурного підрозділу і порядковий номер заголовку справи. Сформована номенклатура справ затверджується керівником підприємства.

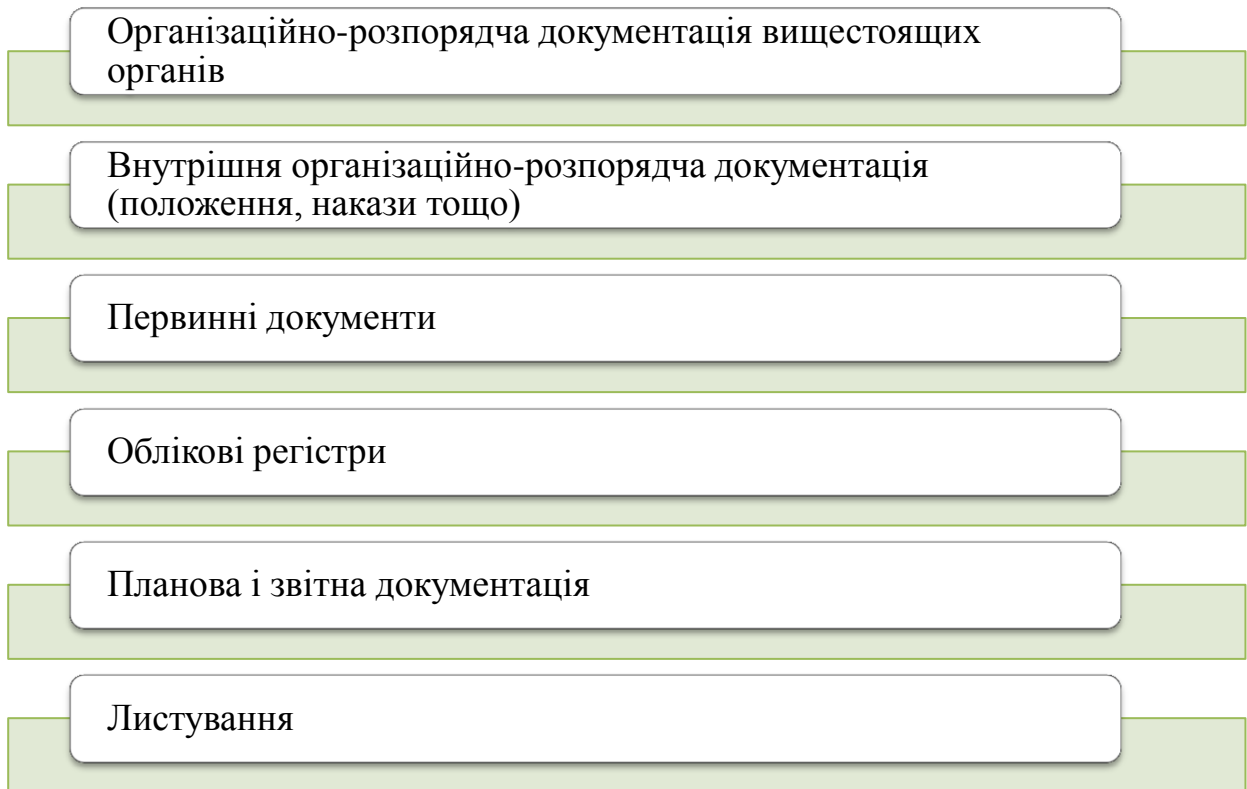


Рис. 2.50. Порядок розподілу справ в номенклатурі

Здебільшого бухгалтерські документи зберігаються три роки за умови завершення перевірок ДПУ. При визначенні термінів зберігання кожного конкретного виду документації необхідно керуватися Переліком № 41.

Примітки, наведені в Переліку №41, коментують й уточнюють терміни зберігання документів. Наприклад, примітка «На державне зберігання не надходять». «Зберігаються в організаціях» – уточнює місце зберігання документів, тобто вказує на те, що документи до архіву не передаються, а зберігаються на підприємстві.

Примітки «По закінченні терміну дії договору», «Після затвердження», «Після заміни на нові» тощо вказують, що відлік терміну зберігання таких документів здійснюється, починаючи з дати здійснення певної дії (події). Для деяких документів (наприклад, для договорів про прийом на роботу, особових рахунків робітників та службовців тощо) термін зберігання встановлений з урахуванням віку особи, на яку ці документи були заведені.

У Переліку № 41 цей термін зберігання встановлений у 75 років — «В». Отже, тривалість зберігання справи після її закриття (закінчення) діловодством повинна дорівнювати різниці 75 років — «В», де «В» — вік особи на момент закриття справи. Тільки за дозволом головного бухгалтера проводиться видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії із архіву

аграрного підприємства працівникам інших структурних підрозділів.

Сільськогосподарським підприємствам необхідно впроваджувати чіткий порядок видачі документів з архіву (рис.2.51).



Рис. 2.51. Порядок вилучення документів з архіву

Терміни зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів, балансів, податкової звітності та іншої документації на підприємстві визначаються відповідно до «Переліку типових документів, які створюються в процесі діяльності органів державної влади, місцевого самоврядування, інших установ, організації і підприємств».

Визначений порядок дій керівника і головного бухгалтера сільськогосподарського підприємства в разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів (рис.2.52).

Керівник підприємства, установи письмово повідомляє правоохоронним органом про пропажу або знищення документів

Водночас керівник наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів і розслідування причин їх пропажі або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуються представники слідчих органів, державного пожежного нагляду

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства

Копія акта надсилається в обласне управління агропромислового розвитку, а також державній податковій інспекції у 10-денний термін.

У випадку встановлення фактів нестачі документів і справ, керівник повинен здійснитися їхній розшук.

У випадку негативного результату розшуку керівник підприємства затверджує акт про нестачу архівних справ (документів), призначає службове розслідування та видає наказ про залучення до відповідальності осіб, винних у втраті документів або справ.

Якщо розшук відсутніх справ безрезультатний, то вони залишаються в розшуку, і при цьому на кожну справу заповнюється картка обліку невиявленої справи. І так доти, поки не буде документального підтвердження про їхню відсутність або непоправне ушкодження

У випадку, якщо на підприємстві трапилася пожежа або повінь, то на підприємстві зобов'язані скласти акти про непоправні ушкодження справи на кожну ушкоджену справу. Після чого такі документи (те, що від них залишилося) підлягають знищенню.

Складання актів, що погоджуються з перевіркою експертною комісією відповідної архівної установи.

Схвалені експертною комісією підприємства акти затверджуються керівником підприємства та членами перевіркою експертної комісії відповідної установи державної архівної служби.

Підприємство має право знищувати справи, включені в ці акти.

Рис. 2.52. Порядок знищення справ у разі їх пропажі або знищення

Щорічно за тими бухгалтерськими документами, термін зберігання яких закінчився та за якими державна податкова інспекція провела перевірку з питань дотримання податкового законодавства і які не стосуються слідчих або судових справ у разі виникнення спорів, підлягають знищенню. Рішення комісії обов'язкові для виконання всіма

структурними підрозділами підприємства після затвердження керівником підприємства (рис. 2.53).

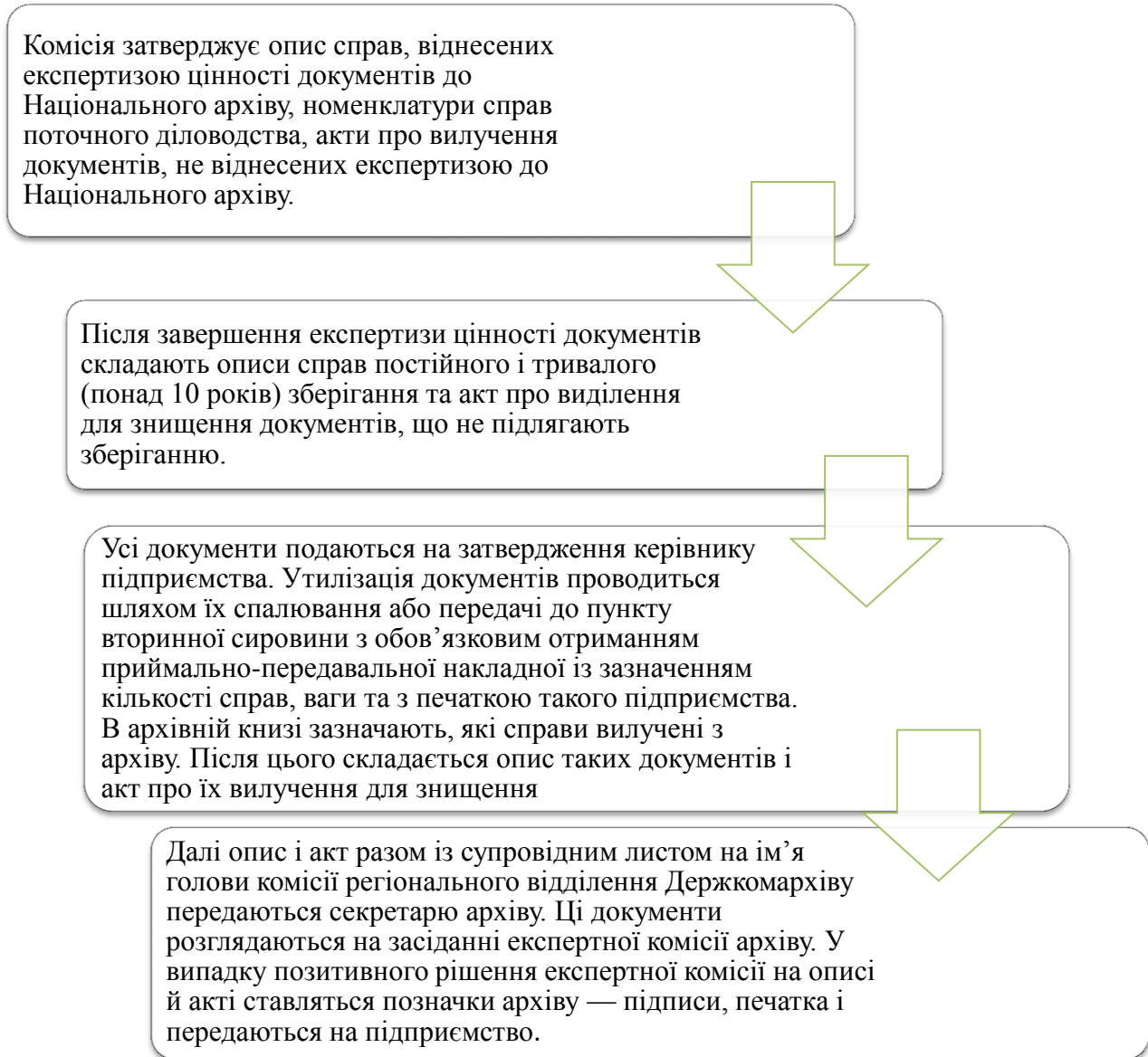


Рис. 2.53. Порядок знищення справ, термін зберігання яких закінчився

Акти на вилучення з архіву справ із документами зберігаються у головного бухгалтера підприємства.

При реорганізації підприємства з передачею його функцій іншому підприємству (правонаступнику) останній приймає за актом всі незавершені діловодствам справи підприємства, яке реорганізується, та його архів.

При ліквідації підприємства, що не має правонаступника, документи повинні бути прийняті архівним підрозділом при органі місцевої адміністрації.

Відповідальність за знищення документів з порушенням вимог чинного законодавства передбачена ст. 193 Кримінального кодексу України (позбавлення волі строком від одного до трьох років, або виправні роботи на той же строк, або штраф до сорока мінімальних розмірів заробітної плати).

Якщо йдеться про документи діючого підприємства, то за методичною допомогою з систематизації документів, проведення експертизи їх цінності і підготовки до знищення краще звернутись до місцевої державної архівної установи.


РЕЗЮМЕ

✚ Вибір ефективної форми обліку, його технічне забезпечення є одним з важливих етапів раціональної організації облікової політики сільськогосподарського підприємства. На сучасному підприємстві необхідно застосовувати автоматизовану форму обліку як найбільш сучасну, швидку, методологічно єдину і всеохоплюючу, що об'єднує всі етапи обліку: первинний, аналітичний і синтетичний. Але необхідно пам'ятати, що всі автоматизовані форми базуються на існуючих «ручних» формах бухгалтерського обліку.

✚ Чисельність персоналу в апараті бухгалтерії і закріплення облікових кадрів на окремих ділянках облікового процесу залежить від обсягу і характеру господарської діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку тощо.

✚ В ринкових умовах господарювання, головний бухгалтер сільськогосподарського підприємства виконує свої обов'язки і використовує свої права, це економічно і юридично освічений спеціаліст, знає різні джерела формування показників і результатів діяльності, вміє вибирати і пропонувати керівництву той варіант облікової політики, який найбільш повно забезпечує реалізацію прийнятої на підприємстві фінансової стратегії. 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.

Питання для самоперевірки.

1. Принципи вибору форми обліку.
2. Формування облікового підрозділу підприємства.
3. Забезпеченість обліковими кадрами в системі облікової політики.
4. Системи діловодства і документування в обліковій політиці підприємства.
5. Порядок зберігання облікової інформації.

ТЕМА 3 МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

3.1 Зміст і структура Наказу про облікову політику

3.2 Особливості побудови облікової політики з питань обліку необоротних матеріальних активів.

3.3 Розробка облікової політики запасів.

3.4 Облікова політика в частині обліку оплати праці.

3.1 Зміст і структура Наказу про облікову політику

Облікова політика кожного підприємства, визначається підприємством і розробляється на основі III розділу Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і затверджується наказом керівника підприємства на поточний рік.

Наказ про облікову політику – це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який передбачає сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що застосовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Він є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при перевірці діяльності підприємства.

У розділах Наказу розкриваються організаційно-технічні та методичні складові облікової політики підприємства (рис.3.1).

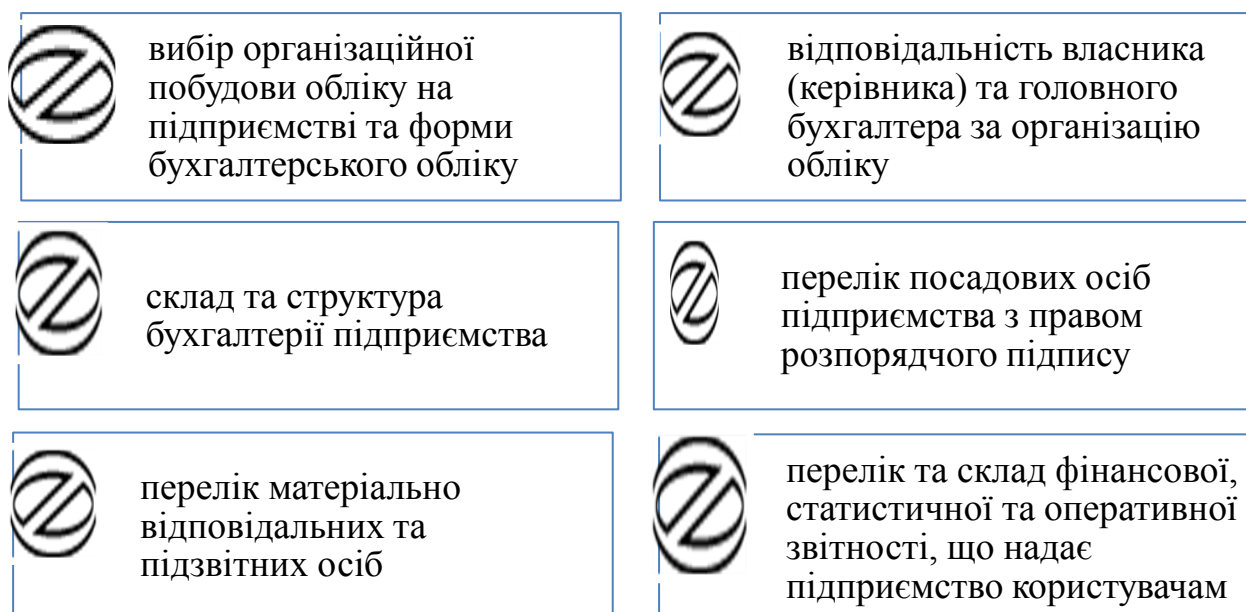


Рис. 3.1. Організаційно-технічні складові облікової політики

До методичних складових облікової політики необхідно відносити обрані підприємством методи та процедури організації та ведення бухгалтерського обліку на окремих його ділянках (рис.3.2).



Рис. 3.2. Методичні складові облікової політики

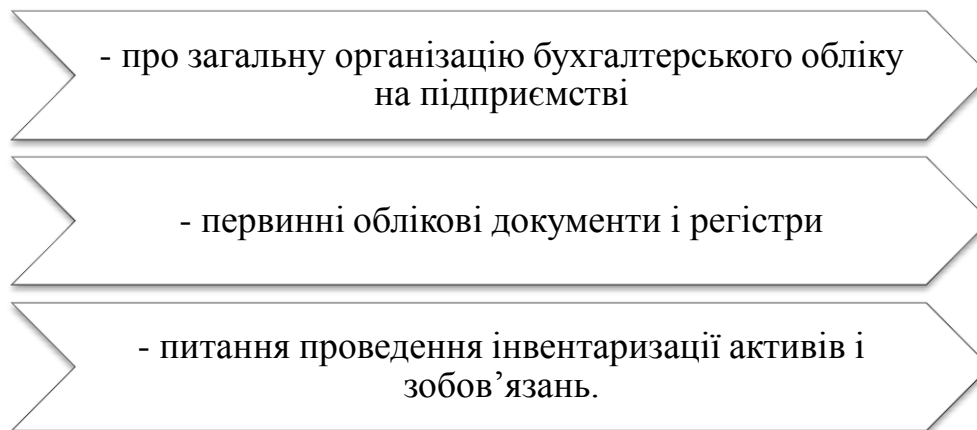


Рис. 3.3. Положення наказу

«Загальні положення» складаються відповідно до ст. 8 п. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». У розділі доцільно наводити основні відомості про підприємство: форму власності, організаційно-правову форму, відомості про державну реєстрацію, місцезнаходження, наявність філій та підрозділів, види діяльності, наявність ліцензій або патентів, кількість акціонерів, чисельність працівників тощо; можна зазначати документи, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Організаційний розділ Наказу повинен передбачити:

- схему ведення облікового процесу;
- рівень централізації обліку;
- порядок виділення підрозділів та окремий баланс (при необхідності);
- систему внутрішньовиробничого контролю;
- взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами;
- перелік внутрішніх інструкцій, стандартів, положень;
- інші аспекти діяльності бухгалтерського апарату.

У першому розділі визначаються загальні питання організації облікового апарату. Його можна назвати «Організаційним». У залежності від розмірів підприємства, обсягу облікових робіт, специфіки діяльності, власник самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку на підприємстві. (рис.3.4).

В наказі про облікову політику за видами обліку підлягають затвердженню не лише питання бухгалтерського обліку, а також інших видів обліку з огляду на їх відмінність від бухгалтерського (як базового), застосування альтернативних варіантів вибору.

1. Загальні положення

2. Організація роботи облікового апарату

3. Методика бухгалтерського обліку

4. Порядок ведення податкового обліку

5. Організаційно-технічні аспекти обліку

Рис. 3.4. Структура Наказу про облікову політику

У другому розділі визначаються методичні аспекти організації бухгалтерського обліку. До методичних аспектів облікової політики відносяться положення, які передбачають правила визначення та оцінки статей звітності за конкретним напрямом обліку. Цей розділ можна назвати «Методичним».

Наприклад, оцінка запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції; метод амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визначення доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва тощо.

У другому розділі наведено порядок ведення податкового обліку, що передбачає:

- ▲ накопичення даних про валові доходи і витрати;
- ▲ визначення непрямих податків і балансової вартості залишків товарно-матеріальних цінностей;
- ▲ визначення оподаткованого податком прибутку;
- ▲ принципи визначення відстрочених податкових зобов'язань і

активів;

▲ призначення відповідальних за виписку і обробку податкових накладних та інших документів.

У *третьому розділі* наказу регламентуються технічні аспекти обліку підприємства, а саме: вибір форми обліку, порядок затвердження первинних документів, організація документообігу тощо. Цей розділ можна назвати «Технічним», насамперед це:

- форма ведення бухгалтерського обліку;
- правила документообігу і технології обробки облікової інформації, графіку документообігу і реєстрів аналітичного обліку;
- система і форми управлінського (внутрігосподарського) обліку, звітності і контролю;
- робочий план рахунків;
- порядок складання реєстрів обліку та форм звітності;
- організація і порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань;
- контроль за виконанням Наказу про облікову політику та інших наказів, в яких задіяна бухгалтерська служба;
- інші питання щодо організації бухгалтерського обліку.

У *третьому розділі* надана інформація про:

- робочий план бухгалтерських рахунків;
- принципи побудови синтетичних і аналітичних рахунків;
- встановлення кількості порядку аналітичних субрахунків;
- посадові інструкції, обов'язки, права, відповідальність членів колективу облікового апарату;
- форми надходження первинних і зведених документів в бухгалтерію;
- графіки прийому документів, які використовуються;
- терміни систематизації інформації і складання форм звітності;
- відповідальних за організацію контролю якості інформації, збереження майна, забезпечення перевірки обліку у філіях тощо.

Якщо на підприємстві облік автоматизовано, то в окремому підрозділі, який відповідає за організаційно-технічні аспекти обліку, необхідно відмітити пункти, що стосуються:

- застосування ПК;

- пакету прикладних програм;
- комплексної або локальної автоматизації облікових робіт;
- алгоритмізації бухгалтерських завдань, технології їх виконання за допомогою ПК;
- видів вхідної і вихідної інформації;
- комп'ютерного зв'язку між структурними відділами і бухгалтерською службою.

Всі організаційно-технічні рішення (графік документообігу, робочий план рахунків, перелік форм первинних документів) доцільно оформляти у вигляді самостійних документів – додатків до Наказу про облікову політику.

3.2. Особливості побудови облікової політики з питань обліку необоротних матеріальних активів

Визнання, класифікація основних засобів

При визначенні основних засобів треба виходити з того, що вони є частиною активів або ресурсів, контрольованих підприємством, використання яких призведе до економічних вигод.

Стандарт 7 «Основні засоби» застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім бюджетних установ). Його дія не поширюється на відтворювані природні ресурси та операції з основними засобами, особливості обліку яких визначаються іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

В економічній літературі наведена значна кількість класифікацій необоротних активів за різними ознаками. Для практичної роботи бухгалтера притаманна класифікація за функціональним призначенням, за використанням та за групами (рис.3.5).

Класифікація за групами – це класифікація за субрахунками синтетичного рахунку 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». За цією класифікацією бухгалтер систематизує Інвентарні картки обліку основних засобів, відкриває рахунки необоротних активів у Головній книзі та аналітичних відомостях.

Одиницею обліку основних засобів є окремий інвентарний об'єкт. Для контролю і збереження основних засобів окремому об'єкту основних засобів присвоюється відповідний інвентарний номер методом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою, таврування.

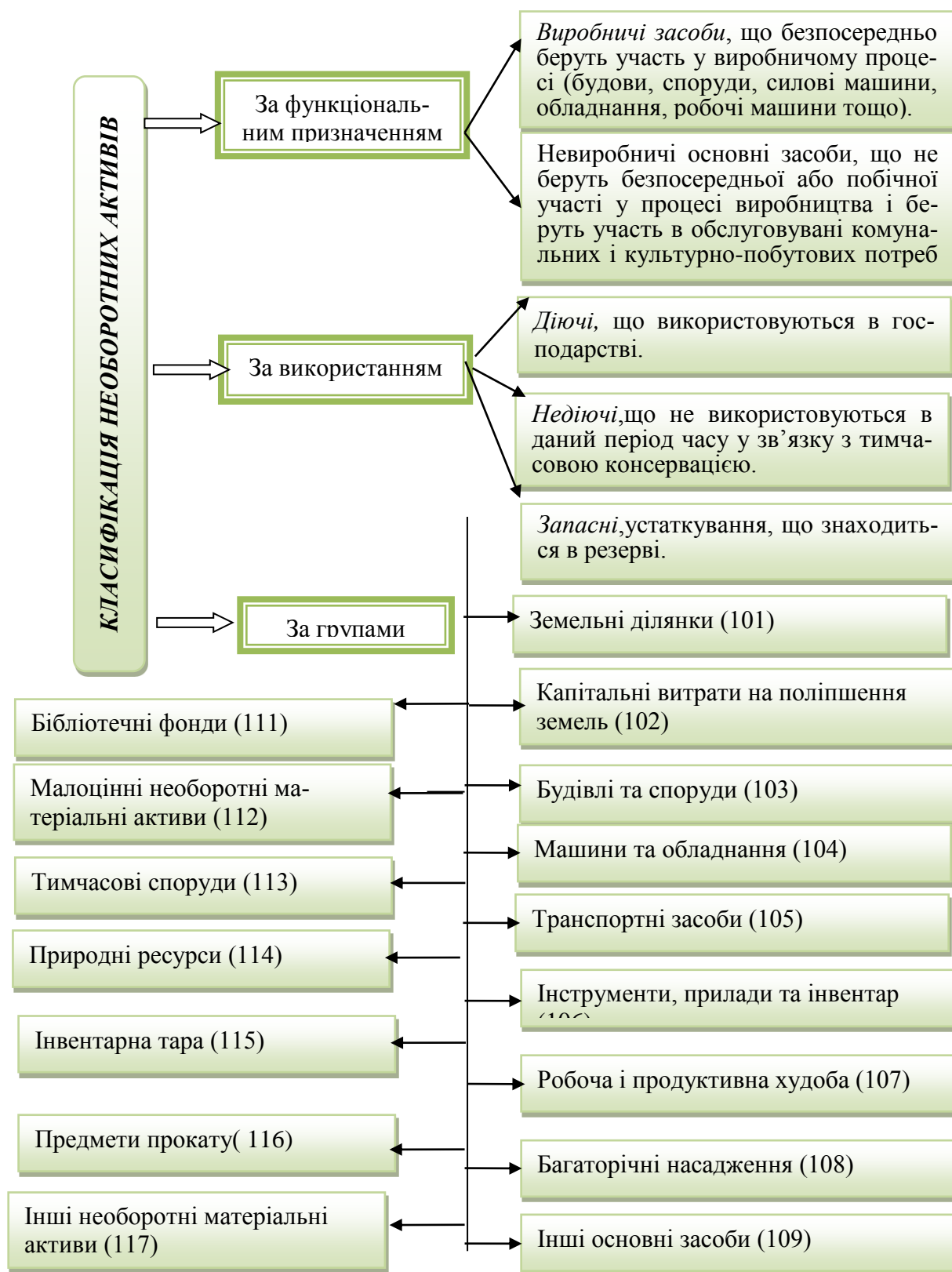


Рис. 3.5 Класифікація необоротних матеріальних активів

Поняття "основні засоби" - це чисто радянський винахід. Офіційно воно виникло в 1930 році. До цього в нашій країні вважали за краще (а за кордоном воліють і до сих пір) говорити: будівлі, споруди, обладнання. Об'єднує всі ці різноманітні об'єкти те, що вони амортизуються.

При формуванні облікової політики в частині обліку основних засобів виконуються основні її завдання (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Завдання облікової політики з питань обліку основних засобів

У методичних рекомендаціях щодо облікової політики визначено фактично три складові, що стосуються обліку основних засобів, зокрема: методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів; вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів; підходи до переоцінки необоротних активів.

Облікова політика надходження, експлуатації та вибуття основних засобів

Необхідною умовою обліку наявності та руху основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки.

В залежності від того, через яке джерело надійшли основні засоби в сільськогосподарське підприємство, формується їх первинна вартість, за якою зараховуються на баланс основні засоби (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Формування первісної ціни

Первісною оцінкою основних засобів, за якою оприбутковується об'єкт основних засобів, є собівартість їх придбання або створення.

Основні засоби – це об'єкти, призначені для використання 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 яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом МФ України від 27.04.2000 р. №92 (далі - П(С)БО 7).



Рис. 3.8. Склад первісної вартості основних засобів

За справедливою вартістю можлива оцінка:

- купівлі-продажу землі і будівель, для яких – це ринкова вартість;
- машин та обладнання, для яких – це ринкова вартість, у разі її відсутності – сучасна собівартість придбання з урахуванням суми зносу на дату оцінки;
- інших основних засобів, для яких – це відновлювальна вартість з урахуванням суми зносу на дату оцінки.

Справедлива вартість (fair value) – сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Особливістю облікової політики руху основних засобів в сільськогосподарському підприємстві є те, що їх надходження і списання оформлюється комісією, яка призначається керівником (власником) (рис.3.9, 3.10)



Рис. 3.9. Порядок оприбуткування основних засобів

Ліквідація основних засобів провадиться в сільськогосподарському підприємстві з ініціативи керівника (власника).

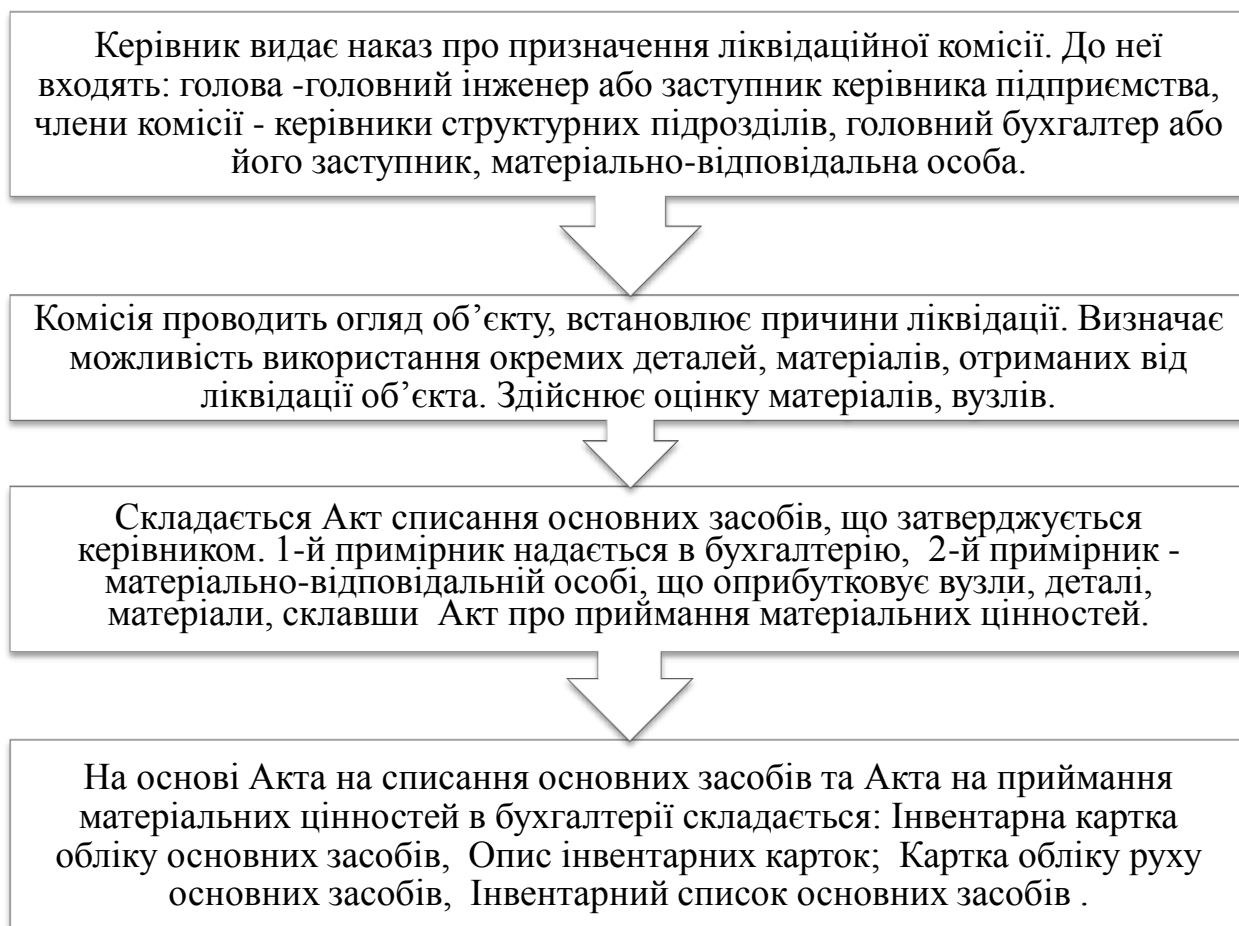


Рис. 3.10. Порядок списання основних засобів з ініціативи керівника

У сільськогосподарських підприємствах частина об'єктів основних засобів створюються власними силами (рис.3.11).

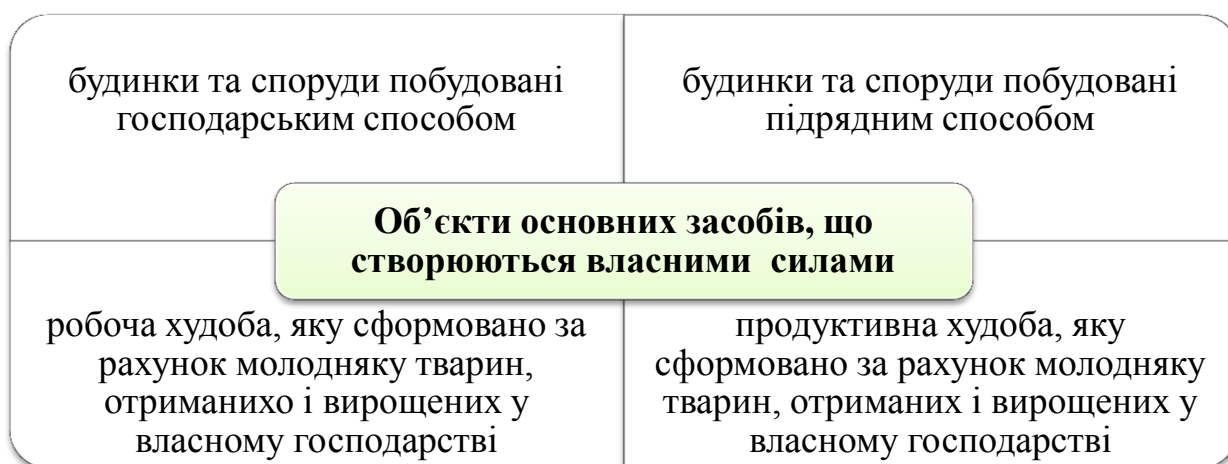


Рис. 3.11. Об'єкти основних засобів аграрного підприємства, що створюються власними силами.

Об'єкти основних засобів, побудовані власними силами в сільськогосподарському підприємстві, мають особливості структури собівартості (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Структура собівартості об'єктів основних засобів, побудованих власними силами

Для обліку руху основних засобів характерна оцінка за залишковою вартістю (рис. 3.13).



Рис. 3.13. Визначення залишкової вартості основних засобів

Балансова (залишкова) вартість - 1) різниця між первісною вартістю основних засобів та сумою нарахованого зносу. 2) первісна вартість цінного папера з врахуванням амортизації дисконту або премії

Якщо залишкова вартість об'єктів основних засобів більше ніж на 10% відрізняється від справедливої вартості на дату балансу, проводиться *переоцінка необоротних активів*.

Документування обліку руху основних засобів

Основні первинні документи з обліку руху основних засобів затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.1995 № 352. Форма ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» має особливості застосування і оформлення (рис. 3.14).

Залишкова вартість основних засобів - це різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу та сумою його накопиченої амортизації (зносу).

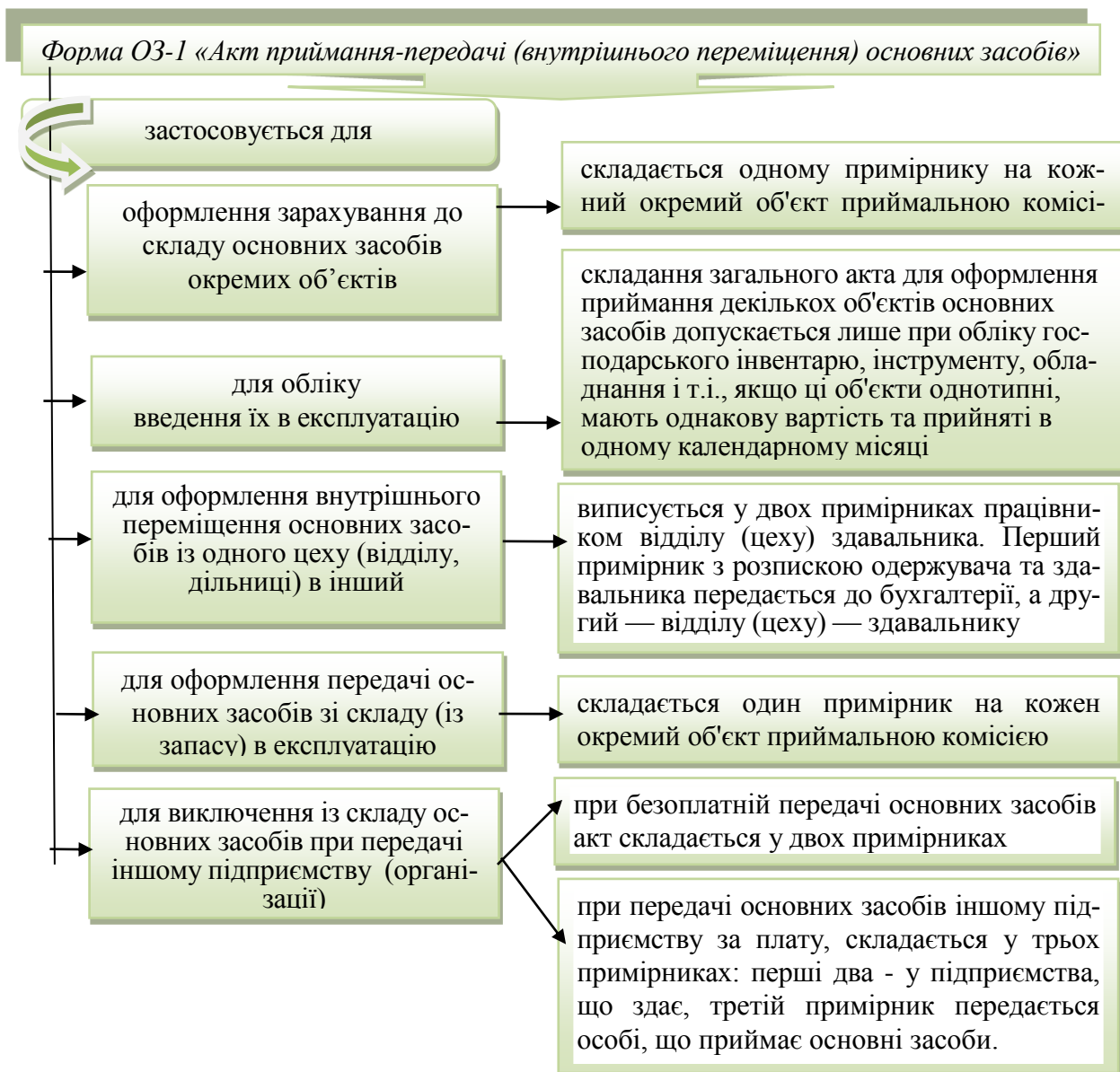


Рис. 3.14. Порядок оформлення Форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»

Для оформлення приймання-здачі основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується Форма ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» (рис. 3.15).



Рис. 3.15. Порядок оформлення Форми ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів».

Форми ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» і ОЗ-2 «Акт приймання-передачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» заповнюються при оприбуткуванні, зарахуванні на баланс основних засобів. При списанні, знятті з балансу застосовуються акти, що оформляються Головою комісії по вибуттю основних засобів.

Форма ОЗ-3 «Акт списання основних засобів» застосовується для оформлення вибуття основних засобів (крім автотранспортних засобів) при повному або частковому їх списанні. (рис.3.16).

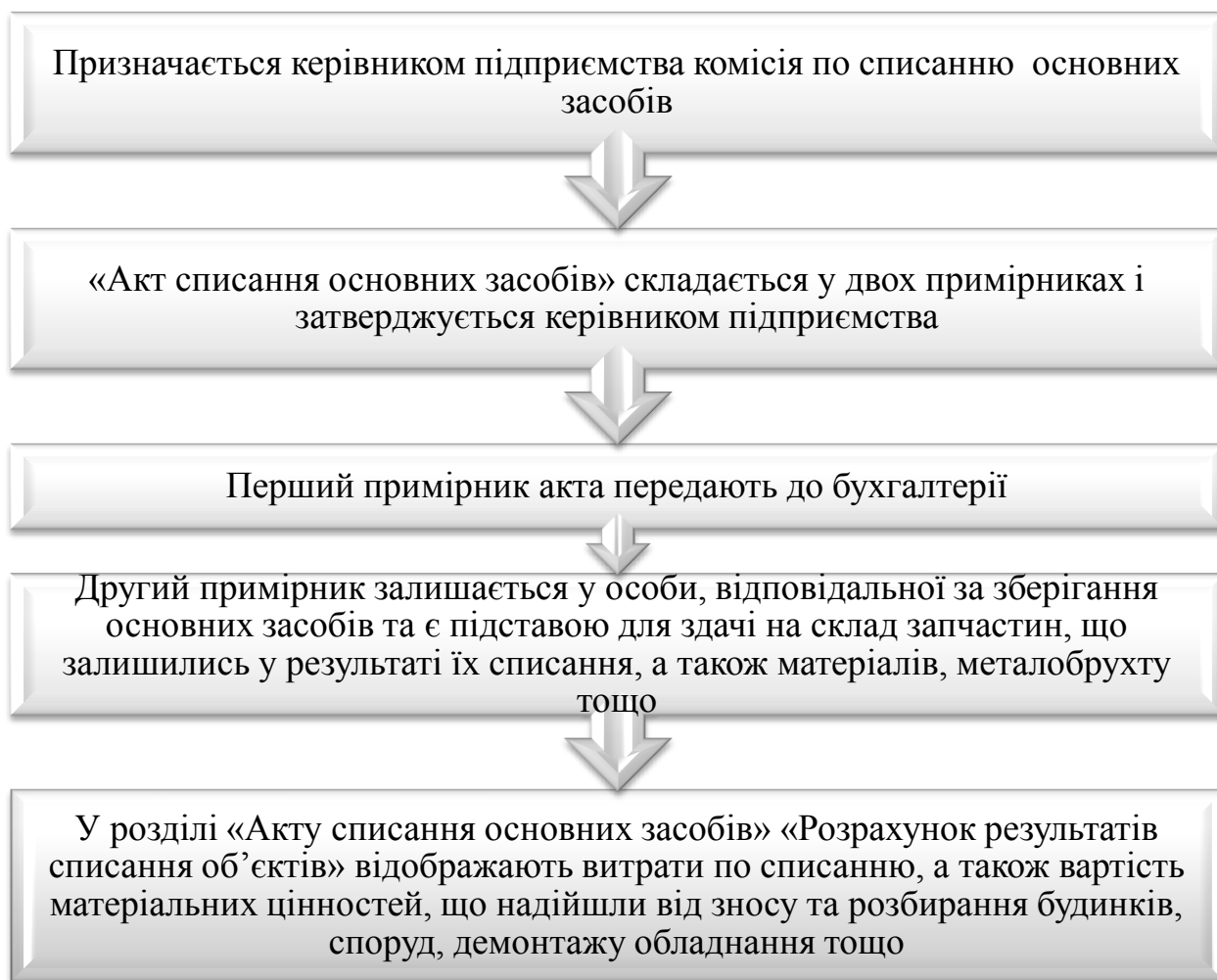


Рис. 3.16. Порядок оформлення Форми ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»

Для оформлення списання вантажного чи легкового автомобіля, причепа чи напівпричепа при їх ліквідації застосовується Форма ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». Порядок оформлення цього акту такий же, як і Форми ОЗ-3. Особливістю є лише те, що витрати по списанню, а також вартість матеріальних цінностей, що надійшли від розбирання автотранспортних засобів, відображають у розділі «Розрахунок результатів списання автомобіля (причепа, напівпричепа)», заповнюють лише після детального опису придатності до подальшого використання окремих складових автомобіля або причепа.

Форма ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини» застосовується в будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установки та пуску будівельних машин та наступного їх демонтажу і передачі машинно-прокатній базі. Для сільськогосподарського підприємства ця форма не характерна.

Заповнені, підписані і затверджені первинні документи з обліку руху основних засобів передаються до бухгалтерії. На основі даних, що

знаходяться в актах, бухгалтер переносить дані до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

У Формі ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» обліковують всі окремі об'єкти основних засобів, а також ведеться груповий облік однотипних об'єктів основних засобів, що надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці та таких, що мають одне і те ж виробничо-господарське призначення, технічну характеристику та вартість. Інвентарна картка ведеться в бухгалтерії на кожний об'єкт або групу об'єктів. У випадку групового обліку картка заповнюється шляхом позиційних записів окремих об'єктів основних засобів (рис. 3.12).



Рис. 3.17. Порядок оформлення Форми ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів».

Коротку індивідуальну характеристику в «Інвентарній картці обліку основних засобів» наводять, обмежуючись двома-трьома найбільш важливими для даного об'єкта якісними показниками виключаючи дублю-

вання даних, що є на підприємстві (організації), технічної документації на даний об'єкт. А у випадку групового обліку основних засобів індивідуальну характеристику дають не по кожному об'єкту окремо, а в цілому по всій групі об'єктів, що враховуються в інвентарній картці.

При значній зміні якісних та кількісних показників в характеристиці об'єкта в результаті реконструкції (модернізації), добудови та дообладнання попередню інвентарну картку у випадку неможливості відобразити в ній всі показники, що характеризують реконструйований (модернізований, дообладнаний (добудований) об'єкт в цілому, замінюють новою. Стару інвентарну картку зберігають як довідковий документ.

Форма ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів» застосовується для реєстрації інвентарних карток обліку основних засобів. Її бухгалтер складає в одному примірнику для контролю за зберіганням інвентарних карток. Записи ведуться в розрізі класифікаційних груп (видів) основних засобів.

При ручній обробці облікової документації Форма ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів» застосовується для обліку руху основних засобів по класифікаційних групах. Ця форма заповнюється на основі даних інвентарних карток відповідних груп (видів) основних засобів та звіряється з даними синтетичного обліку основних засобів. На основі підсумкових даних інвентарних карток заповнюються звітні форми з руху основних засобів.

Форма ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів» застосовується для пооб'єктного обліку основних засобів за місцем їх знаходження (експлуатації) по матеріально-відповідальних особах. Дані Форми ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів», за місцями їх знаходження (експлуатації), повинні бути тотожні записам в Формі ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів», що ведуться в бухгалтерії.

Для раціональної організації облікового процесу основних засобів у сільськогосподарському підприємстві необхідно розробити графік документообігу для всіх первинних документів.

Організація обліку амортизації основних засобів

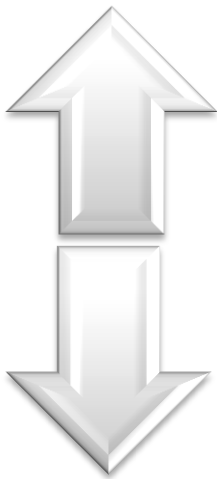
Щомісячно протягом строку корисного використання здійснюється нарахування амортизації основних засобів.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, яка амортизується необоротних активів протягом року їх корисного використання (експлуатації).

Амортизуєма вартість – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість – це сума коштів, яку підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання за вирахуванням втрат, пов'язаних з продажем.

Нарахування амортизації призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації (рис. 3.18).



Починається. З місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт необоротних активів став придатним для корисного використання

Припиняється. З місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта необоротних активів

Рис. 3.18. Строки початку і припинення нарахування амортизації основних засобів

Нарахування амортизації основних засобів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом, але не більше 20 років.

За радянських часів сільськогосподарські підприємства нараховували амортизацію лише за прямолінійним методом, який і на сьогодні є пріоритетним. З прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і впровадженням національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в обліковій політиці основних засобів сільськогосподарські підприємства мають право вибору

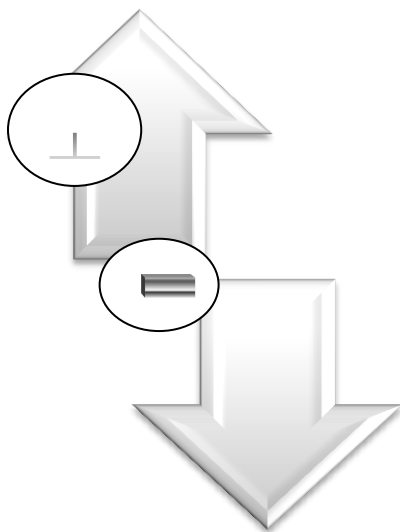
методу нарахування амортизації, з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від їх використання

Щоб визначитись із вибором, необхідно знати всі переваги і недоліки кожного з методів амортизації основних засобів та нематеріальних активів.

Прямолінійний метод є простим для розрахунку (рис. 3.19).



Рис. 3.19. Порядок визначення амортизації прямолінійним методом
Для прямолінійного методу базою для нарахування є вартість об'єкта основних засобів, яка амортизується.



Переваги

- Простота використання
- Застосування для всіх видів активів
- Незмінність сум амортизації протягом років експлуатації

Недоліки

- Не враховує зміни у використанні активу протягом років експлуатації
- Не враховує завантаження основних засобів у часі

Рис.3.20. Переваги та недоліки прямолінійного методу нарахування амортизації основних засобів

Для методу зменшення залишкової вартості базою для нарахування є залишкова вартість (рис. 3.21).

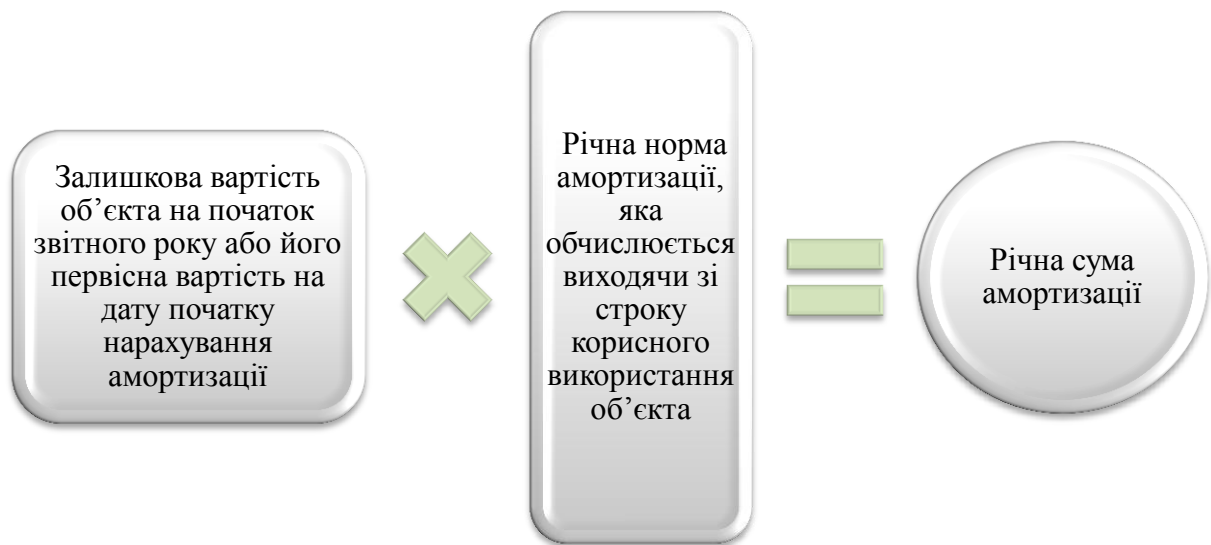
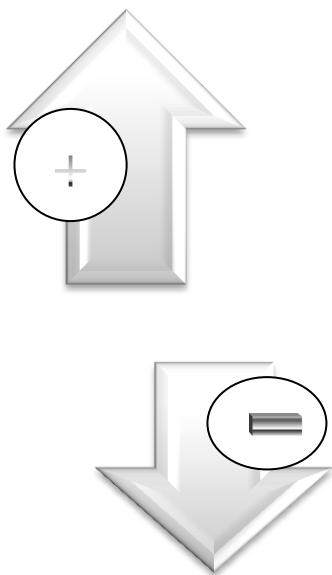


Рис. 3. 21. Порядок визначення амортизаційних відрахувань методом залишкової вартості

Широке визнання амортизація, як бухгалтерська категорія, отримала лише до середини ХІХ століття, коли почалося масове залізничне будівництво. Передбачалося, що коли рухомий склад, шлях, будівлі, споруди тощо будуть зношені, у управління залізниці будуть кошти для відновлення ліквідованих засобів. Так виникло розуміння амортизації як фонду.



Переваги

- Швидке відшкодування інвестованих коштів
- Протидія моральному зносу
- Економічна вигідність

Недоліки

- Складність використання
- Значна відмінність між сумами амортизації у перші та наступні роки
- Не застосовується для активів, ліквідаційна вартість яких дорівнює нулю
- Потреба у коригуванні суми амортизації об'єкта за останній рік експлуатації

Рис. 3.22. Переваги та недоліки методу зменшення залишкової вартості нарахування амортизації основних засобів

Для методу прискореного зменшення залишкової вартості базою для нарахування є залишкова вартість (рис. 3.23).

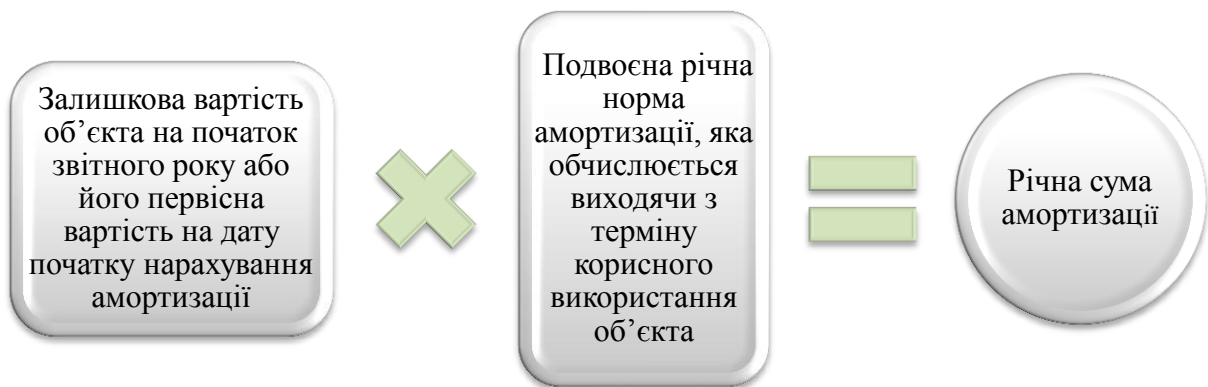
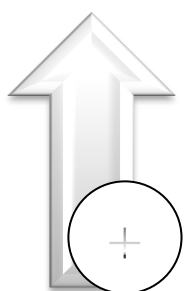


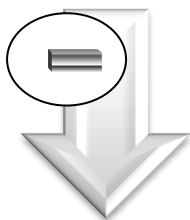
Рис. 3.23. Порядок визначення амортизаційних відрахувань методом прискореного зменшення залишкової вартості

*Амортизація – це списання вартості експлуатуючих основних засобів (їх знос), а з іншої сторони – це резервування частини активу.
Амортизація – це «дволиккий Янус».*



Переваги

- Швидке відшкодування інвестованих коштів
- Протидія моральному зносу
- Для розрахунку амортизації не потребує визначення ліквідаційної вартості.



Недоліки

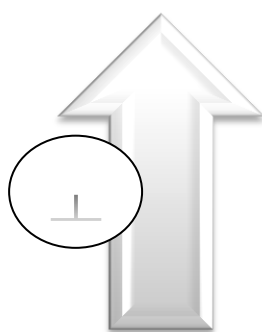
- Складність використання
- Велика відмінність між сумами амортизації у перші та наступні роки
- Не застосовується для активів, ліквідаційна вартість яких дорівнює нулю
- Потреба у коригуванні суми амортизації об'єкта за останній рік експлуатації

Рис. 3.24. Переваги та недоліки методу прискореного зменшення залишкової вартості нарахування амортизації основних засобів

Для кумулятивного методу базою для нарахування є залишкова вартість (рис. 3.25).

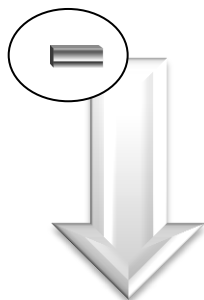


Рис. 3.25. Порядок визначення амортизаційних відрахувань кумулятивним методом



Переваги

- Найбільша інтенсивність нарахування суми амортизації припадає в перші роки використання основних засобів, коли вони фізично і морально ще нові
- Протидія моральному зносу



Недоліки

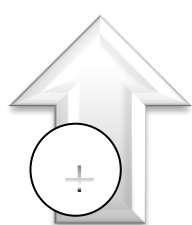
- Складність у визначенні кумулятивних коефіцієнтів за кожен рік експлуатації об'єктів
- Велика відмінність між сумами амортизації у перші та наступні роки
- Не застосовується для активів, ліквідаційна вартість яких дорівнює нулю
- Потреба у коригуванні суми амортизації об'єкта за останній рік експлуатації

Рис. 3.24. Переваги та недоліки кумулятивного методу нарахування амортизації основних засобів

Для виробничого методу базою для нарахування є залишкова вартість (рис. 3.25).

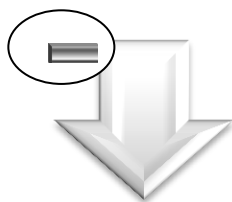


Рис. 3.25. Порядок визначення амортизаційних відрахувань виробничим методом



Переваги

- Враховує ступінь завантаження основних засобів у часі
- Застосування для всіх видів активів



Недоліки

- Складність у визначенні обсягу продукції, робіт, послуг
- Неточність у розрахунку амортизації за період експлуатації об'єктів
- Економічна невігідність

Рис. 3.26. Переваги та недоліки виробничого методу нарахування амортизації основних засобів

Організація бухгалтерського контролю використання основних засобів.

В сучасному сільськогосподарському підприємстві бухгалтер з обліку основних засобів повинен бути не тільки обліковцем, а й аналіти-

ком і контролером. Тому Програма формування облікової політики в частині обліку основних засобів містить не тільки питання обліку об'єктів основних засобів, а й оперативного контролю за їх використанням (рис.3.27).



Рис. 3.27. Програма формування облікової політики в частині обліку основних засобів та оперативного контролю за їх використанням

Оперативний і дієвий контроль обліку наявності та руху основних засобів здійснюється за даними первинних документів, регістрів аналітичного обліку і звітності.

3.3. Розробка облікової політики в частині обліку запасів

Розробка облікової політики запасів та способи розподілу транспортно-заготівельних витрат

У ході здійснення виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства використовують певні ресурси: трудові, матеріальні, фінансові тощо, які діють у тісному взаємозв'язку.

Без достатньої кількості фінансових ресурсів неможливий вплив трудових ресурсів на матеріальні, що у кінцевому етапі дає новостворений продукт.

Запаси є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі його майна, а тому формування облікової політики в частині обліку запасів є важливою передумовою раціонального їх використання. (рис.3.28)



Рис. 3.28. Інформаційно-правова база формування облікової політики в частині обліку запасів

Для розробки номенклатури запасів в сільськогосподарському підприємстві важливо провести класифікацію всіх наявних запасів, насамперед за трьома основними ознаками. (рис.3.29)

Класифікація запасів за основними ознаками

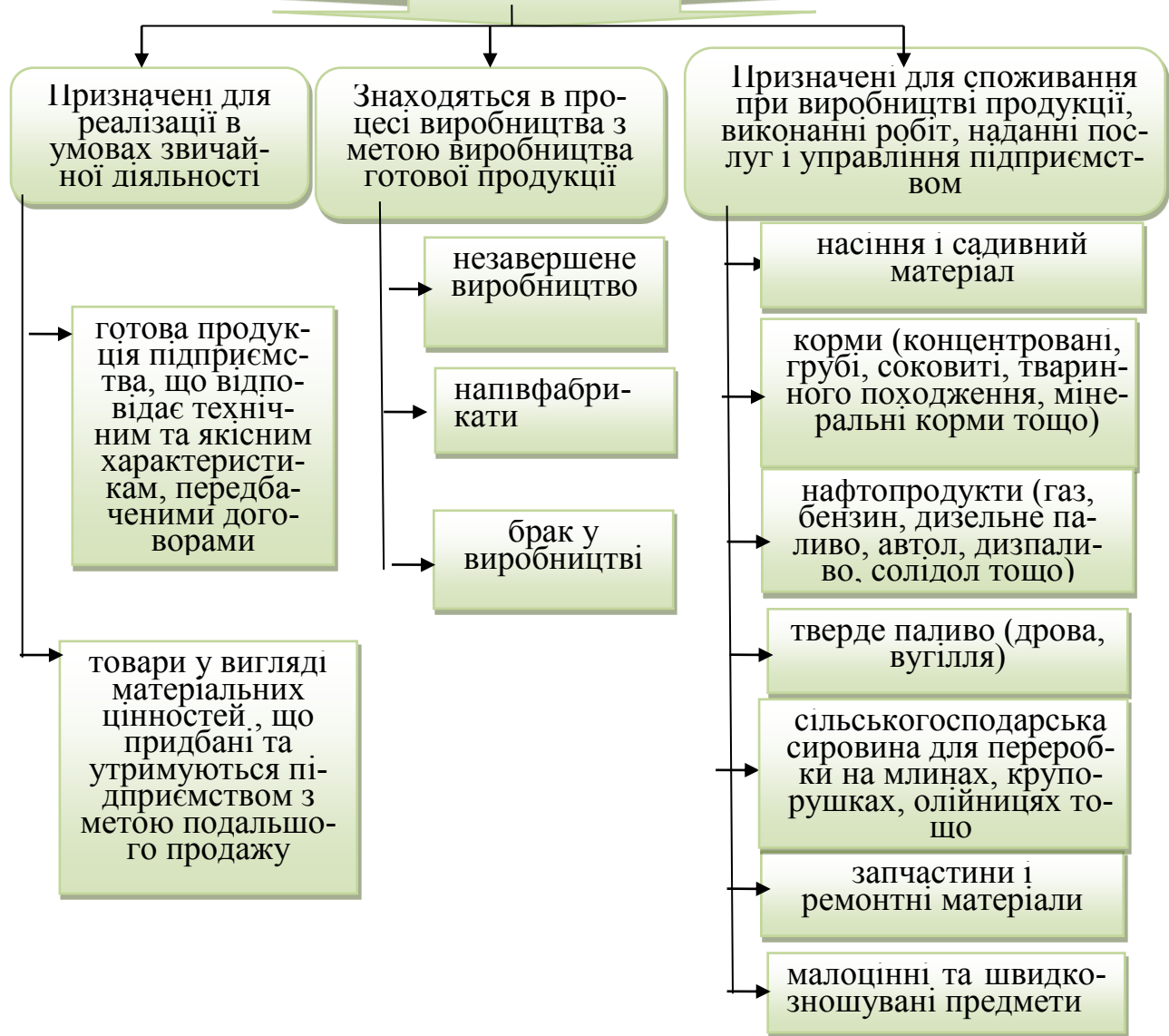


Рис. 3.29. Класифікація запасів сільськогосподарського підприємства за основними ознаками

У загальному обсязі ресурсів підприємства вагома частина належить матеріальним ресурсам – засобам і предметам праці, за допомогою яких і при управлінні якими виготовляється продукція, виконуються роботи, надаються послуги.

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» запаси, що надходять до підприємства, зараховуються на його баланс за первинною вартістю.

Елементи, що включаються до складу запасів, залежать, у першу чергу, від особливостей підприємства. Запаси можуть мати різне призначення в залежності від функції, які вони виконують у процесі виробництва. Так, якщо для одного підприємства машини й устаткування є основними засобами, то для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для тих, що здійснює їх перепродаж – товаром. Запаси підприємства можна класифікувати на виробничі і товарні.

Первинна вартість запасів, які виготовлені власними силами підприємства, визначається виходячи з їх виробничої (фактичної) собівартості, обчисленої відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Так, згідно П(С)БО 9 первинна вартість запасів, придбаних за готівку, складається з їх собівартості (рис.3.30).

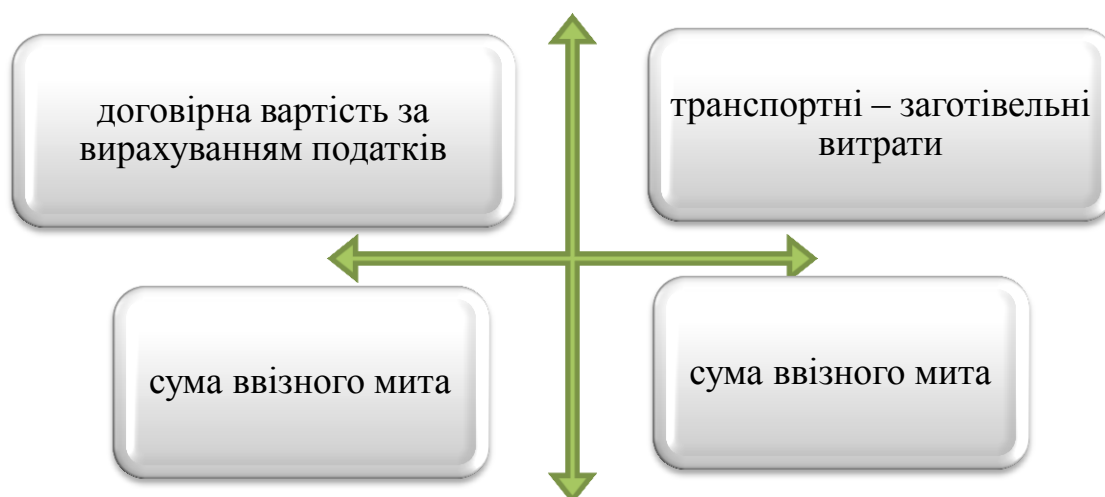


Рис. 3.30. Складові частини первинної вартості запасів, придбаних за готівку

Первинна вартість запасів, які виготовлені або вирощені власними силами сільськогосподарського підприємства, визначається виходячи з їх виробничої (фактичної) собівартості, обчисленої відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

До таких відносяться насіння та корми, вирощені на своїх полях; молоко та м'ясо, отримане від тварин на власних фермах тощо. Тому склад виробничої собівартості дещо інший (рис.3.31).

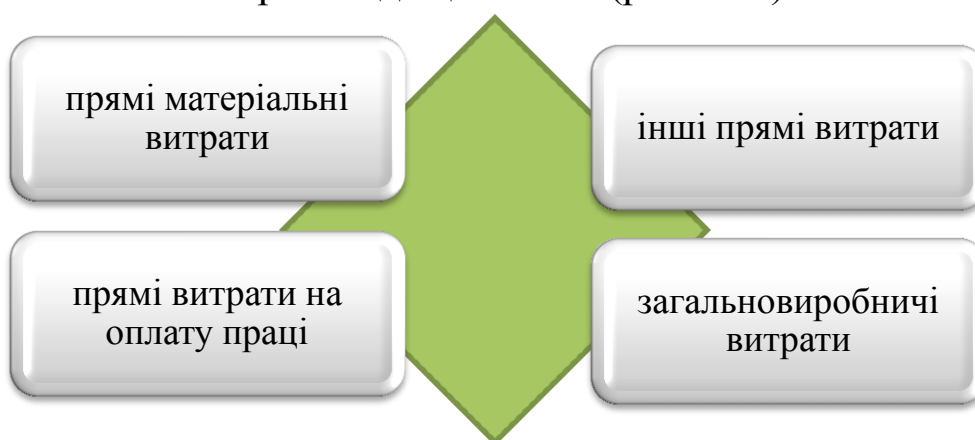


Рис.3.31. Складові частини виробничої собівартості продукції (робіт і послуг)

У сільськогосподарському підприємстві на підставі п.9 П(С)БО 9 транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включаються безпосередньо до собівартості придбаних виробничих запасів (якщо це можливо), і відображаються на окремому субрахунку (наприклад, 2010 «ТЗВ по придбанню виробничих запасів») або сума ТЗВ щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою виданих запасів за звітний місяць. (рис.3.32).

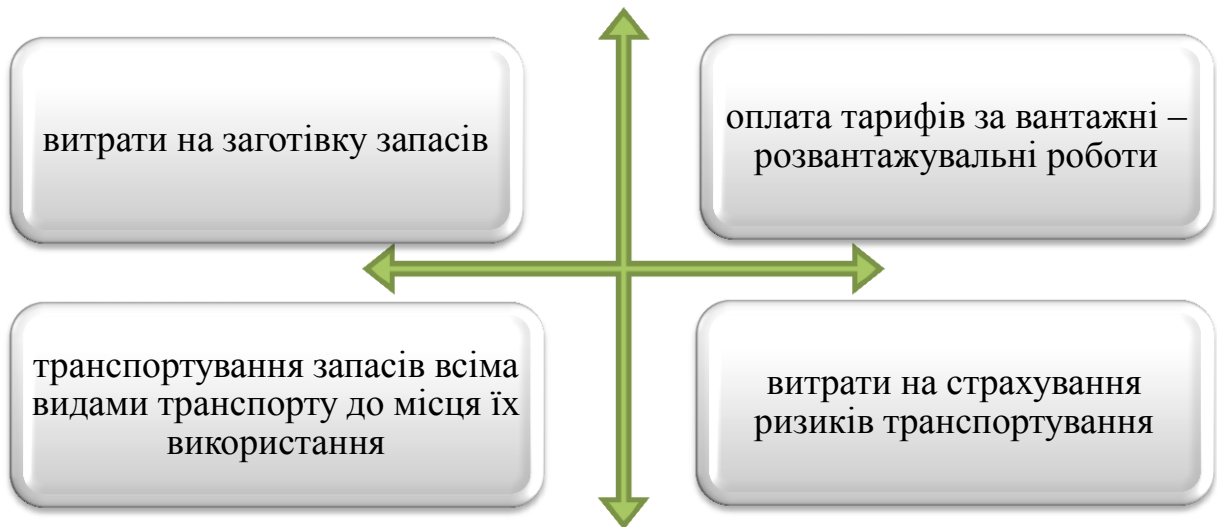


Рис. 3.32. Складові транспортно-заготівельні витрати

Для визначення суми ТЗВ, що відносяться на вибулі запаси, необхідно розрахувати середній відсоток ТЗВ за формулою:

$$\text{Відсоток ТЗВ} = \text{ТЗВ п. м.} + \text{ТЗВ м} / \text{З п. М.} + \text{З м.};$$

де відсоток ТЗВ – середній відсоток ТЗВ;

ТЗВ п. м. – сума залишків ТЗВ на початок звітної місяця;

ТЗВ м – сума ТЗВ за звітний місяць;

З п. м. – сума залишків запасів на початок;

З м – сума запасів, що поступили за звітний місяць.

Сума ТЗВ, що відносяться на видані запаси, визначається за формулою:

$$\text{ТЗВ в.} = \text{відсоток ТЗВ} \times \text{З в.};$$

де ТЗВ в – ТЗВ, віднесені на суму виданих запасів;

З в – сума виданих запасів.

Отримана сума ТЗВ списується на ті ж рахунки, на які списуються видані запаси.

Приклад

Перший варіант

Сільськогосподарське підприємство ТОВ «Лан» провело доставку пиломатеріалів за березень 2009 року стороннім автотранспортом на суму 10 тис. грн. (без ПДВ). Дані бухгалтерського обліку про рух виробничих запасів і про залишок ТЗВ на початок березня наведені в таблиці.

Таблиця 1

Залишок і рух пиломатеріалів та ТЗВ на 01.03.16 р.у ТОВ «Лан» (тис. грн.)

п/п	Зміст	Вартість запасів	ТЗВ (субрахунок 2010)
.	Залишок на початок місяця (01.03.16 р.)	25	3
.	Надійшло за місяць (березень)	80	10
.	Вибуло за місяць (березень)	90	По розрахунку 11,2
.	Залишок на кінець місяця на 31.03.16 р. (стр. 1 + стр. 2 – стр. 3)	15	1,8

Для розподілу ТЗВ, перш за все, визначається їх середній відсоток за вище наведеною формулою:

$$\text{Відсоток ТЗВ} = 3 \text{ тис.грн.} + 10 \text{ тис.грн.} / 25 \text{ тис.грн.} + 80 \text{ тис.грн.} = \\ = 13\,000 / 105\,000 \times 100\% = 12,4\%.$$

Далі визначається сума ТЗВ, яка відноситься на запаси, що вибули:

$$\text{ТЗВ в} = 90\,000 \times 12,4\% = 11,2 \text{ тис. грн.}$$

За даними наведеного прикладу відобразимо розрахунок прямого включення ТЗВ у первинну вартість виробничих запасів.

Другий варіант

Транспортне підприємство доставило до ТОВ «Лан»:

- дошку (ясен, дуб, клен, черешня) 50 мм у кількості 2 куб. м на суму 1600 грн. (без ПДВ)

- дошку (сосна) 30 мм – 5 куб. м на суму 700 грн. (без ПДВ).

Транспортні витрати на доставку дощок склали 320 грн. (без ПДВ), які згідно обліковій політиці підприємства повинні розподілятися між видами запасів пропорційно їх вартості.

Таким чином, вартість дощок 50 мм буде збільшена на суму ТЗВ у розмірі 223 грн.

$320 \text{ грн.} : (1\,600 \text{ грн.} + 700 \text{ грн.}) \times 1\,600 \text{ грн.}$

Вартість дощок 30 мм буде збільшена на суму ТЗВ у розмірі 97 грн.

$320 \text{ грн.} : (1\,600 \text{ грн.} + 700 \text{ грн.}) \times 700 \text{ грн.}$

Визначені дані прикладу наведені в таблиці.

Таблиця 2

**Залишок і рух пиломатеріалів та ТЗВ на 01.03.16 р. у ТОВ «Лан»
(тис. грн.)**

№ п	Найменування виробничих запасів	Договірна вартість запасів (без ПДВ)	Сума ТЗВ (без ПДВ)	Вартість запасів з урахуванням ТЗВ
1.	Дошка (ясен, дуб, клен, черешня) 50 мм	1 600	223	1 823
2.	Дошка (сосна) 30 мм	700	97	797
	Разом	2 300	320	2 620

При списанні виробничих запасів на виробництво варто визначити їх фактичну собівартість.

Методи оцінки вибуття запасів та їх обґрунтування

Підприємство має право обрати один з варіантів методу оцінювання та одну з систем списання, постійну або періодичну, яка передбачає послідовність розрахунку таких двох елементів обліку, як визначення кредиторського обороту і залишків на кінець періоду.

Питання оцінки вибуття запасів не викликає труднощів, якщо величина запасів незначно коливається за період, що розглядається. При цьому необхідно взяти початкову і кінцеву кількість запасів для розрахунку. Якщо ж зміни у поточному періоді значні, використовують середню величину запасів. У сільськогосподарських підприємствах зміни кількості запасів бувають різними і вимагають особливого вивчення.

При виборі будь-якого способу оцінки запасів, сільськогосподарське підприємство має дотримуватись певних умов (рис. 3.33).

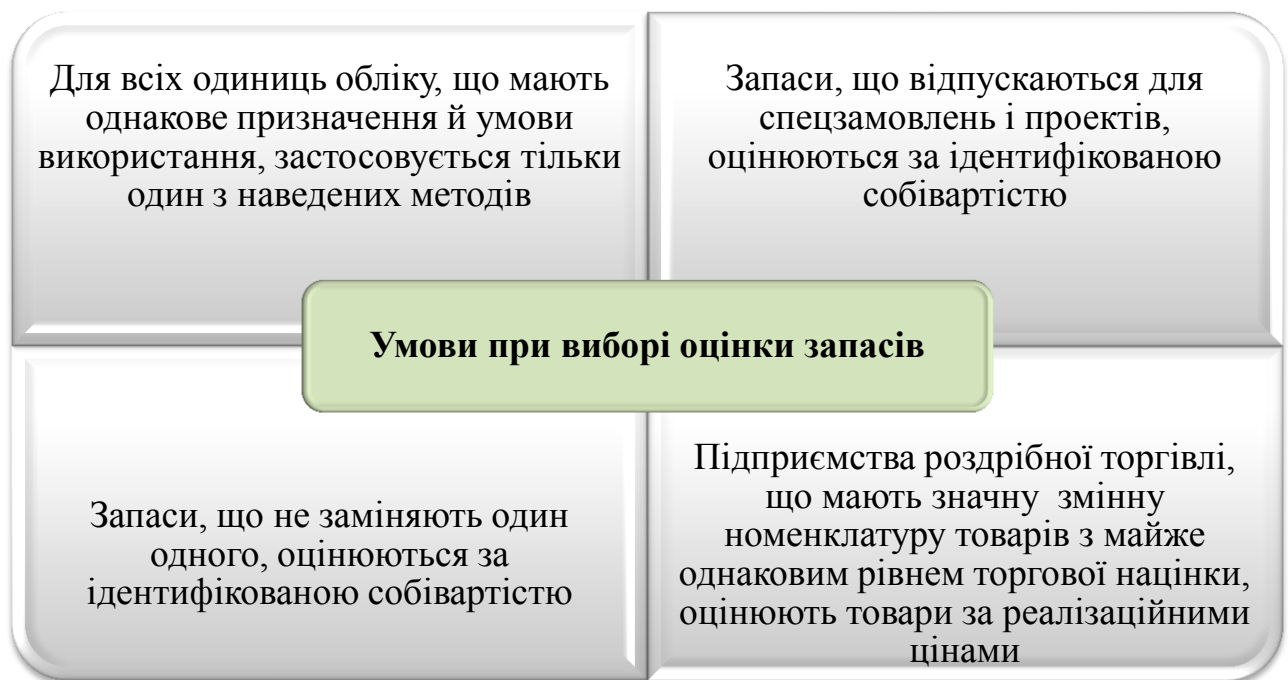


Рис. 3.33. Умови при виборі оцінки запасів

Для того, щоб обрати оцінку списання запасів в обліковій політиці підприємства, необхідно визначити особливості застосування кожного методу оцінки, їх переваги і недоліки.

Основні методи оцінки запасів при їх списанні у виробництво визначені П(С)БО 16 «Витрати». Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів.

Метод ідентифікованої собівартості

Ідентифікована собівартість, тобто поштучна оцінка, передбачає облік фактичної собівартості кожної одиниці запасів. Це можливо при забезпеченні об'єктів табличками з серійними номерами в місцях зберігання запасів.

Застосування методу ідентифікованої собівартості в сільськогосподарських підприємствах обмежено, виходячи із сутності його переваг і недоліків (рис. 3.34).



Рух вартості запасів цілком збігається з їх фізичним рухом

- Створюються передумови для свідомого керівництва прибутком від реалізації (використання) фізично однакових запасів



Трудомісткість обліку руху конкретних одиниць

- Широка номенклатура і велика кількість однакових запасів на складах
- Застосовується для обліку запасів, що дорого коштують, а також при автоматизації обліку



Рис. 3.34. Переваги та недоліки методу ідентифікованої собівартості оцінки запасів

Метод середньозваженої вартості

Фактична собівартість одиниці запасів, виходячи із середньої вартості, визначається тільки наприкінці звітного місяця, що не збігається з фактичним вибуттям запасів.

Протягом усього місяця відпуск відображають по обліковій вартості, тобто середньодоговірними цінами залишку. Саме методом ділення вартості залишку запасів на їх кількість.

Дані для розрахунку наводяться в сальдових відомостях або Звітах про рух матеріалів на складах, що знаходяться у бухгалтера з обліку матеріалів. Фактичну собівартість запасів, що вибули, визначають тільки наприкінці звітного місяця.

Інші складові первинної (балансової) вартості враховуються окремо, наприклад транспортно-заготівельні витрати.

Широке використання методу середньозваженої собівартості в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств зумовлене рядом переваг методу і допустимими в обліку його недоліками (рис. 3.35).



Собівартість вибулих запасів визначають один раз, наприкінці звітного місяця, тому найменш трудомісткий з усіх прийомів

- Був найбільш популярним до запровадження в дію національних стандартів: його застосування не вимагає додаткових витрат на перенавчання кадрів
- Врахований при побудові реєстрів журнально-ордерної форми
- Враховує всі ціни придбання запасів протягом звітного місяця



Собівартість вибулих запасів залежить від коливання цін наприкінці місяця

- Підприємство не може свідомо впливати на величину прибутку
- На відміну від способу ідентифікованої собівартості, кожній одиниці запасів не привласнюють номер, не контролюється їхній рух



Рис. 3.35. Переваги та недоліки методу середньозваженої собівартості оцінки запасів

У методи ФІФО і ЛІФО закладена схема розподілу запасів на партії і визначення фактичної собівартості кожної з них. Для них характерні такі принципи (рис 3.36).

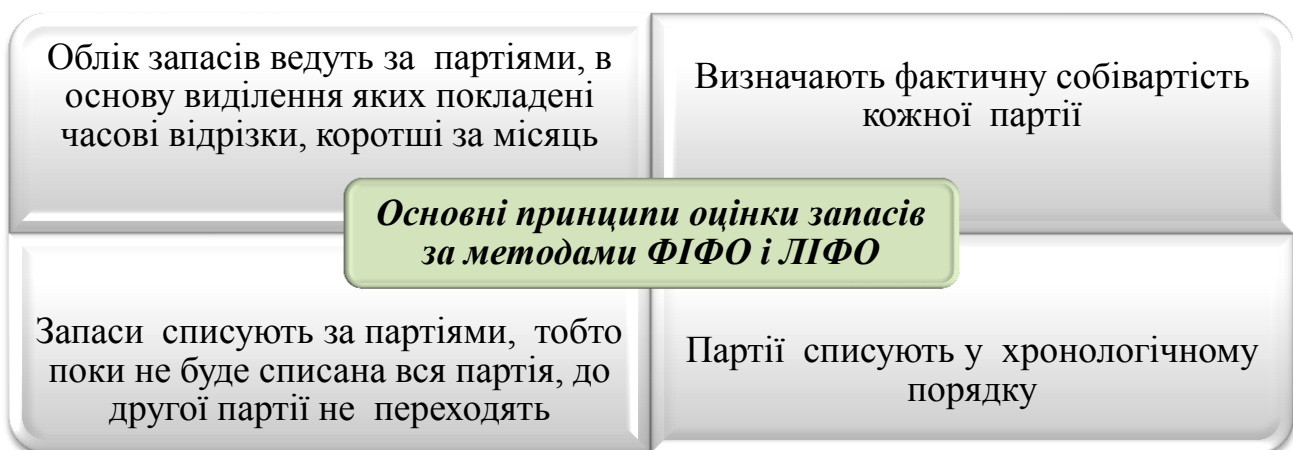


Рис. 3.36. Принципи оцінки запасів за методами ФІФО і ЛІФО

За методом оцінки вибуття запасів ФІФО, (fifo – «first income – first out»), партії запасів використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на склад і відображені у бухгалтерському обліку.

Термін «товарно-виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких - обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у вигляді складського резерву.

Це означає: запаси, що першими відпускаються у виробництво оцінюються за собівартістю перших за часом надходження товарів. Підприємство має право поділяти запаси на партії протягом облікового місяця.

Переваги і недоліки методу є наявним підтвердженням того, що його застосування є обмеженим (рис. 3.37).

Переваги



- В умовах інфляції оцінка запасів у балансі максимально наближена до реальної вартості
- Вартісний рух запасів відображає їх фізичне переміщення
- Взаємозалежні витрати і доходи запасів, що реалізуються
- Створює умови для безпосереднього регулювання розміру прибутку
- Дозволяє уникнути збитків під час збереження і використання швидкопсувних запасів

Недоліки

- В умовах інфляції у собівартість вибулих запасів закладені найнижчі ціни
- Балансовий прибуток необґрунтовано завищений
- Через приріст балансової вартості запасів на кінець звітного кварталу в порівнянні з балансовою вартістю на початок кварталу зменшуються валові витрати, і як наслідок збільшується оподатковуваний прибуток



Рис. 3.37. Переваги та недоліки оцінки запасів за методом ФІФО

Методи оцінки ФІФО і ЛІФО не знайшли широкого застосування в сільськогосподарських підприємствах, через відсутність постійного надходження запасів і продукції великими партіями впродовж року.

Метод оцінки за нормативними витратами

Цей метод подібний до системи «standart cost» і ґрунтується на застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які розробляються підприємством з урахуванням нормальних умов використання запасів праці, виробничих потужностей і діючих цін (п. 21 ПБО-9) (рис.3.38).

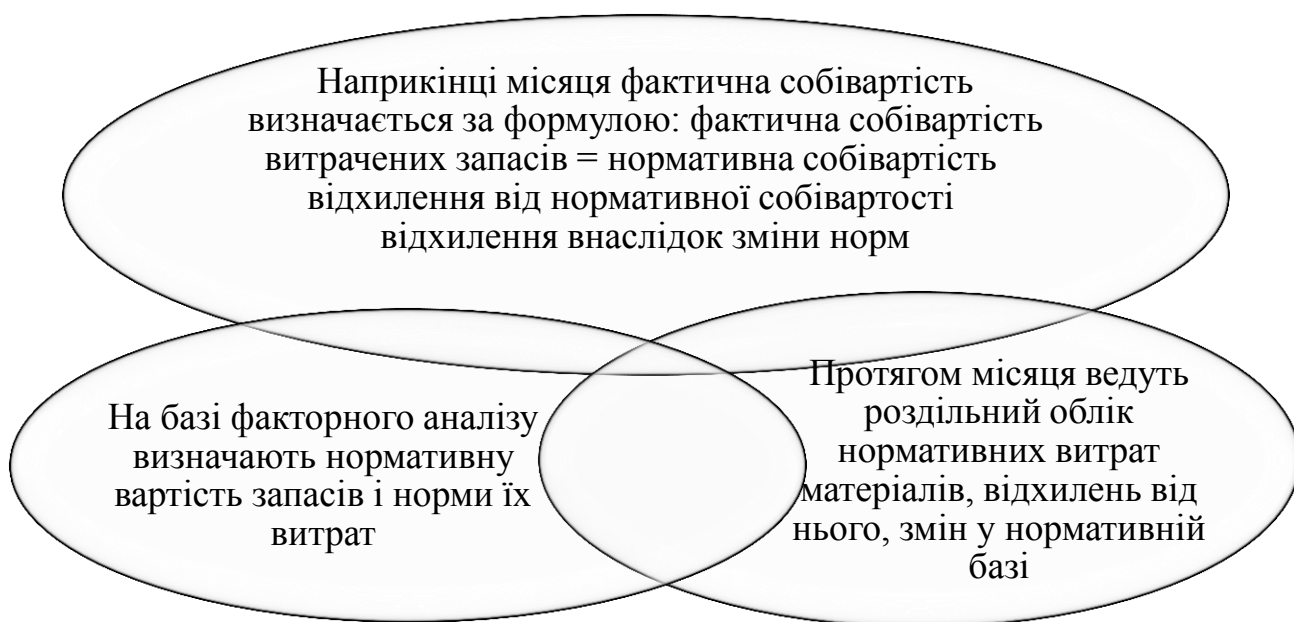


Рис. 3.38. Принципи оцінки запасів за нормативним методом

Метод має практичне застосування в обліку сільськогосподарських підприємств, за умови застосування нормативного методу обліку витрат. Переваги і недоліки методу оцінки за нормативними витратами наведені на рисунку 3.39.



Переваги

- Дозволяє аналізувати, контролювати і регулювати операції по вибуттю запасів
- У повному обсязі створює інформаційну базу для керуючої системи

Недоліки

- При низькій якості нормативних розрахунків тільки ускладнює облік
- При низькій якості нормативних розрахунків підвищує його трудомісткість



Рис. 3.39. Переваги та недоліки оцінки запасів за нормативним методом

Оцінка за цінами реалізації

Оцінка за цінами реалізації заснована на застосуванні підприємством роздрібною торгівлі середнього відсотка торгової націнки товарів (п. 22 ПБО-9). У сільськогосподарському підприємстві метод має застосування при наявності магазинів фірмової і роздрібною торгівлі. Спосіб не новий, не вимагає перенавчання кадрів, простий у використанні.

Документування операцій з обліку руху запасів

Виробничі запаси, що надійшли на підприємство, повинні своєчасно оприбутковуватись на складі матеріально відповідальною особою.

При надходженні на підприємство запаси ретельно перевіряються на відповідність їх асортименту, кількості (за вагою, об'ємом) і якості, зазначеній у супровідних документах у натуральних одиницях вимірювання (кг, м, шт. і т. д.).

Запаси оприбутковують на складі на підставі документів, виписаних постачальником при їх відвантаженні (рис.3.40).



Рис. 3.40. Первинні документи на оприбуткування запасів на склад від постачальника

Якщо за виробничою необхідністю окремі партії запасів передбачено направити безпосередньо в тракторні бригади, ферми, відділення, то їх відображають в обліку як оприбутковані на склад і передані у тракторні бригади, ферми, відділення.

У прибуткових і видаткових документах на такі партії запасів робиться відмітка про те, що вони отримані від постачальника і видані відділенню без завезення на склад (транзитом). Їх перелік повинен оформлятися наказом по підприємству.

У випадку надходження запасів від підзвітної особи (працівника сільськогосподарського підприємства) за готівку, їх оприбутковують на склад згідно виправдальних документів авансового звіту, а саме товар-

них чеків з квитанціями прибуткового касового ордера або актів закупівлі (у разі придбання запасів власного виробництва у громадян).

У випадках, коли виробничі запаси надійшли на склад сільськогосподарського підприємства, а документи від постачальника не отримані, керівник і головний бухгалтер повинні самостійно прийняти рішення про порядок обліку таких поставок і відобразити його в наказі про облікову політику. До отримання рахунку-фактури від постачальника, такі запаси оприбутковуються на забалансовий рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» до отримання документів від постачальника.

Оцінку таких запасів ведуть за цінами, зазначеними в договорах зберігаються окремо, інвентаризуються в порядку і термінах, передбачених для запасів, оприбуткованих на балансі.

У випадку, якщо у одержувача невідфактурованих поставок є документи, що підтверджують фактичну, достовірну вартість запасів (договір, супровідні документи), їх можна зарахувати до активу балансу. Після отримання рахунку-фактури постачальника необхідно порівняти зазначену в ньому ціну з ціною, за якою запаси були оприбутковані (рис. 3.41).

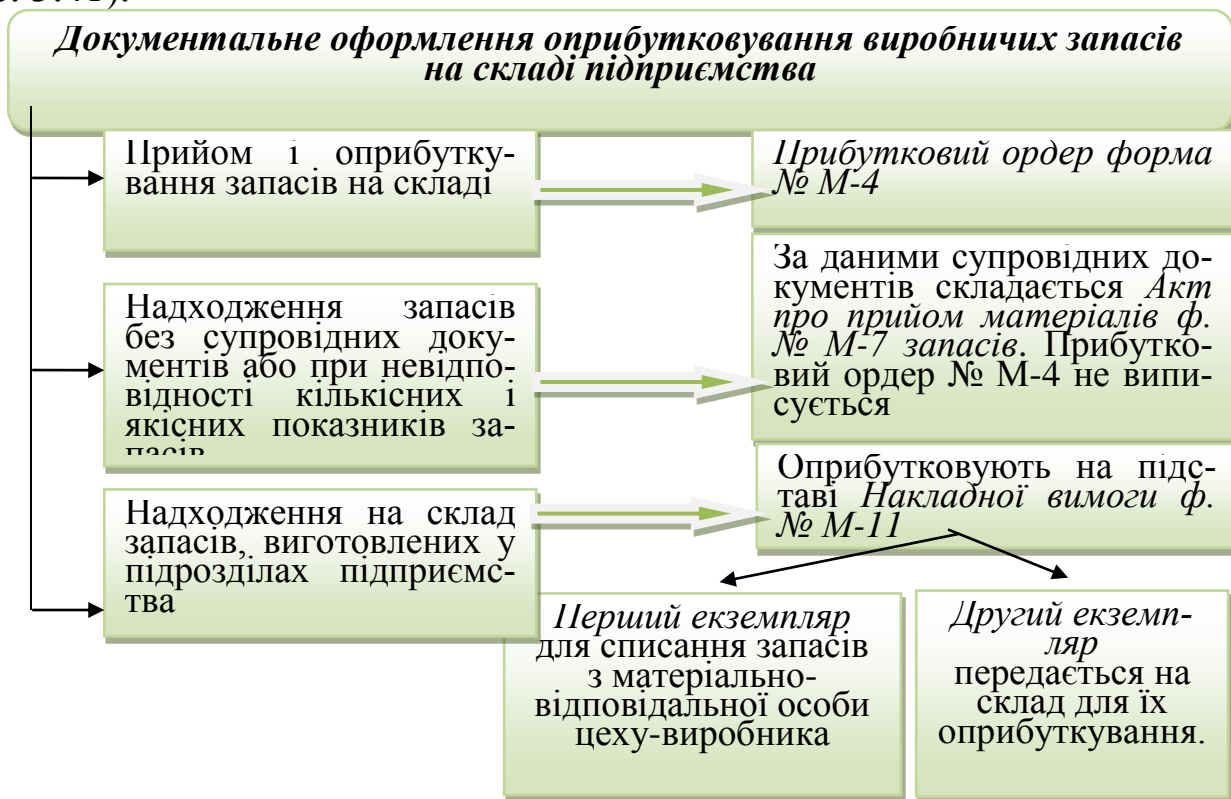


Рис. 3.41. Документальне оформлення оприбуткування виробничих запасів на складі

Вибуття і документальне оформлення запасів у виробництві

Видача виробничих запасів із складу сільськогосподарського підприємства у виробничі підрозділи для виробництва продукції розглядається як вибуття їх у виробництво.

Лімітування вибуття запасів у виробництво оформляється лімітно-забірними картами за формами № М-8,9,28,28-а (рис. 3.42).

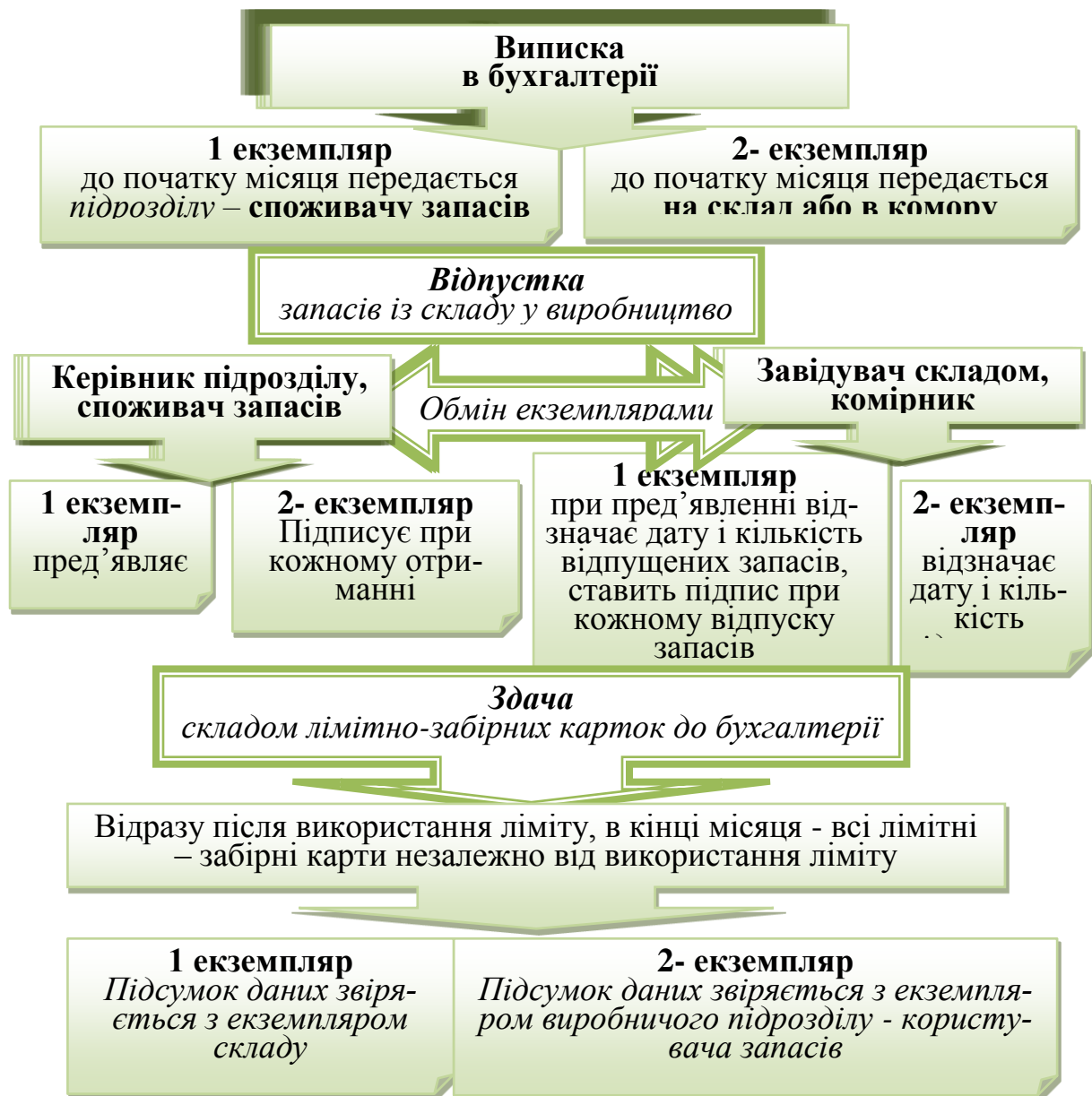


Рис. 3.42. Порядок оформлення лімітно-забірної відомості

Вибуття запасів, потреба в яких виникає періодично, здійснюється по Накладних внутрішньогосподарського призначення.

Запаси відпускаються у виробництво за вагою, об'ємом або поштучно відповідно до встановленим на виробництві нормативам або лімітам об'єму виробництва продукції.

Вибуття і документальне оформлення запасів на сторону

Відпуск виробничих запасів на сторону оформляється на підставі договорів і нарядів за наявності письмового дозволу керівника підприємства шляхом виписування накладної-вимоги на відпуск матеріалів або накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (рис. 3.43). В сільськогосподарському підприємстві такі операції проводяться у разі власного виробництва запасів або наявності більшої за виробничу потреби матеріальних цінностей на складі або в коморі.



Рис. 3.43. Документування операцій по відпуску запасів на сторону

Облік виробничих запасів на складах сільськогосподарських підприємств здійснюється матеріально відповідальною особою, завідувачем складом (комірником), з яким укладений договір про повну матеріальну відповідальність.

Оцінка запасів є важливою складовою організаційної облікової політики цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Бухгалтер може обрати кожний із способів оцінки, відобразивши його в примітках до фінансової звітності як елемент облікової політики підприємства. Метод має бути затверджений у наказі керівника (власника) «Про облікову політику підприємства». Але варто пам'ятати, що зміна методу оцінки запасів в обліковій політиці підприємства розкривається в примітках до фінансової звітності, для чого головний бухгалтер повинен надати вагомі доводи.

У складських приміщеннях запаси розміщені за прийнятою в Наказі про облікову політику класифікацією, по групах, сортах і розмірах (рис.3.44).

	<p>Зерносклади, насіннісклади</p> <ul style="list-style-type: none">Секції відокремлені одна від одної герметичною перегородкою, для попередження змішування продукції різних видів і сортів.
	<p>Матеріальні склади</p> <ul style="list-style-type: none">Секції, які сформовані за окремими групами і типами, сортами і розмірами матеріалів в штабелях, приміщеннях, на стелажах, полицях та ін
	<p>Нафтосклади, стаціонарні пункти заправки</p> <ul style="list-style-type: none">Розташовані за межами населеного пункту або на території тракторних бригад нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, зберігаються в обладнаних цистернах, бочках та іншій тарі
	<p>Склади мінеральних добрив та отрутохімікатів</p> <ul style="list-style-type: none">Секції, які сформовані за окремими типами мінеральних добрив та отрутохімікатів, розташовані за межами населеного пункту, зберігаються у приміщеннях, відповідно до встановлених санітарних правил
	<p>Склади запасних частин</p> <ul style="list-style-type: none">Секції, які сформовані за окремими групами і розмірами запасних частин в приміщеннях, на стелажах, полицях з прикріпленням спеціальним ярликом з назвою певного виду запчастин, як правило, розташовані на території механічної майстерні

Рис. 3.44. Організація складського господарства

За організацію складського господарства і вагового обладнання в ньому відповідальність несе головний бухгалтер.

Аналітичний облік ви-

При передачі складу іншій особі (через переміщення або звільнення матеріально відповідальної особи з тих, чи інших причин) проводять інвентаризацію продукції та матеріалів і складають акт.

робничих запасів на складах здійснюється матеріально відповідальною особою за сортами згідно з правилами їх зберігання в картках складського обліку матеріалів ф. № М-12, які видають завідувачу складом або комірнику під розписку в реєстрі видачі карток. Облік на картці ведеться по кожному найменуванню, сорту, виду і розміру запасів із зазначенням номенклатурного номера і облікової ціни. Комірник заповнює реквізити в картках, вказуючи місця зберігання матеріалів (стелажі, відділи) (рис. 3.45).



Рис. 3.45. Порядок оформлення картки складського обліку

Дані відомостей витрачання кормів, лімітно-забірних карт та інших накопичувальних документів завідувач складу заносить у карту або звіт про рух матеріалів по мірі їх закриття, але не пізніше першого числа наступного за звітним місяця.

Товарно-матеріальні запаси – це активи в формі:

- запасів сировини, матеріалів, купуваних напівфабрикатів і комплектуючих виробів (деталей), палива, тари і тарних матеріалів, запасних частин, інших матеріалів, призначених для використання в виробництві або при виконанні робіт і послуг;
- незавершеного виробництва;
- готової продукції, товарів, призначених для продажу в ході діяльності суб'єкта.

Якщо сільськогосподарське підприємство має невелику номенклатуру матеріалів, замість карток складського обліку допускається ведення обліку в книгах складського обліку, що мають ті ж реквізити, що і картки.

Незалежно від того, наскільки грамотно і чітко ведеться облік запасів, проблема «втрат» запасів між тим існує. Якщо зробити завідуючого складом відповідальним за втрати запасів, проблема буде вирішена. Якщо зняти з працівника відповідальність за випадкові поломки і псування запасів, то, швидше всього, псування будуть виникати набагато частіше. Застосування такої політики, звичайно, не може звести втрати запасів до нуля, але таким чином по-перше, враховується ступінь вини співробітника (комірника або завідувача складом), а по-друге, зменшується вірогідність виникнення розходжень при інвентаризації

У разі ведення обліку запасів по оперативно-бухгалтерському методу, комірник зобов'язаний надати в бухгалтерію у встановлені терміни Відомість обліку залишків матеріалів на складі на кінець звітнього місяця за формою № М-14 (сальдова книга).

На підставі первинних документів, щомісяця матеріально відповідальна особа (завідувач складом або комірник), складає Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і подає його до матеріального відділу бухгалтерії разом з документами, які підтверджують надходження та витрачання запасів. Бухгалтер приймає і перевіряє дані Звіту про рух матеріальних цінностей по кожній матеріально-відповідальній особі (рис. 3.46).

Сутність оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу полягає в тому, що в картках, відкритих на кожний номенклатурний номер матеріалу, записи ведуться позиційним способом. Це означає, що в кожному рядку зазначається надходження або вибуття на підставі первинних документів і в спеціальній графі виводиться залишок матеріалів, що дозволяє комірнику у будь-який момент мати оперативні дані про залишки матеріалів.



Рис. 3.46. Порядок перевірки і бухгалтерської обробки Звіту про рух матеріальних цінностей

Якщо складський облік у сільськогосподарському підприємстві ведеться в Книгах складського обліку, то звіт складається в одному екземплярі і разом з Книгою передається на перевірку бухгалтеру по обліку запасів. До Звіту включають лише ті види продукції й матеріалів, по яких був рух у звітному періоді. Бухгалтер матеріального відділу затверджується наказом про облікову політику підприємства; його права, обов'язки і відповідальність наведені в розробленій головним бухгалтером посадовій інструкції. Існують особливості обліку запасів в сільськогосподарському підприємстві (рис.3.47).

Облік руху медикаментів

- Щомісяця спеціаліст ветеринарної служби на підставі первинних документів (накладні, рахунки, акти, рецепти тощо) складає і подає до бухгалтерії Звіт про рух біопрепаратів і ліків не тільки у кількісному а й грошовому вираженні

Облік отруйних і сильнодіючих речовин

- У кількісному вираженні відповідно до спеціальних вказівок, розроблених Міністерством охорони здоров'я України, ведуть, використовуючи пронумеровані, прошнуровані, скріплені сургучною печаткою підприємства і підписані головним лікарем ветеринарної

Облік бланків суворої звітності

- Здійснюють у картках (книгах) складського обліку по кожному найменуванню за кількістю і номінальною вартістю. Надходження та витрачання бланків оформляють, як і операції по надходженню і витрачання коштів. Дані про рух білетів, талонів, абонементів, акцій, облігацій тощо відображують у звітах матеріально відповідальних осіб та інших реєстрах (сальдові відомості, відомості обліку руху товарно-матеріальних цінностей та інші реєстри або машинограми) окремими позиціями подібно до обліку в місцях зберігання

Рис. 3.47. Особливості обліку руху запасів

В ринкових умовах змінюється як відношення до питань наявності, руху і зберігання запасів, так і облікова політика. Сільськогосподарські підприємства більше не бажають мати зайву кількість сировини, матеріалів та інших запасів без вагомих на те доводів. Запаси – це такі активи, від яких підприємство нічого не отримує, доки вони не будуть вкладені у виробництво або продані. Оборненість запасів – це основна умова фінансового достатку підприємства. Більше запасів на складі, означає краще, тільки у випадку, коли є можливість вигідно їх продати. Інакше зайва кількість запасів знижує валовий прибуток підприємства.

Формування бухгалтерського контролю за використанням запасів

Для організації оперативного бухгалтерського контролю наявності та руху запасів в сільськогосподарському підприємстві необхідно розробити Програму, враховуючи при цьому особливості формування облікової політики в частині обліку запасів (рис.3.48).

Контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням товарно-виробничих запасів та їх збереженням за місцями зберігання і на всіх стадіях обробки.

Відповідність складських запасів нормативам

Раціональна оцінка виробничих запасів

Розрахунок фактичної кількості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу

Забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів

Відображення операцій випуску, відвантаження і реалізації продукції в регістрах поточного обліку в системі бухгалтерських рахунків

Контроль за виконанням плану по обсягу реалізації готової продукції, номенклатури, асортименту і якості, а також визначення результатів від її реалізації

Рис. 3.48. Основні питання Програми оперативного бухгалтерського контролю наявності та руху запасів

Згідно із Законом про бухгалтерський облік, заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та діяльності підприємства.

В основу Програми покладаються завдання, що стоять перед обліком запасів та їх оперативним контролем.

3.4. Облікова політика в частині обліку розрахунків з оплати праці

Особливості формування облікової політики в частині обліку оплати плати

Порядок нарахування і виплати працівникам оплати праці є однією з складних ділянок облікової політики сільськогосподарського підприємства.

У сільськогосподарських підприємствах структура оплати праці є такою ж як і в інших галузях економіки (рис. 3.49).

Основна заробітна плата

- це 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

- це винагорода за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні і компенсаційні виплати, передбачені чинним законодавством; премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

Заохочувальні та компенсаційні виплати

- виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені чинним законодавством, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми

Рис. 3.49. Структура оплати праці сільськогосподарського підприємства

Початком формування облікової політики оплати праці є визначення її задач і шляхів їх вирішення (рис. 3.50).

Тарифна система є основою організації оплати праці, яка включає в себе: тарифні ставки, тарифні сітки, тарифно-кваліфікаційні характеристики і схеми посадових окладів

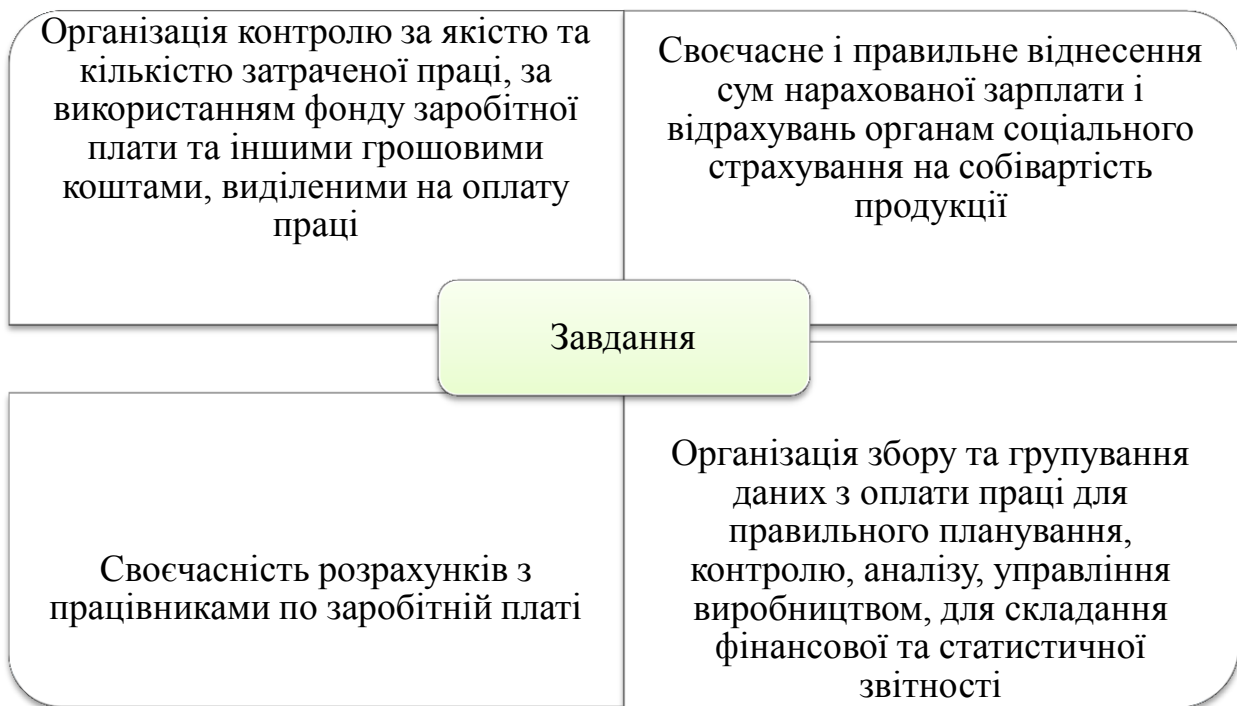


Рис. 3.50. Завдання формування облікової політики в частині обліку оплати праці

Для чіткої і ритмічної роботи бухгалтерської служби у цьому напрямку, необхідно ретельно організувати, насамперед, кадрове та інформаційне забезпечення. Бухгалтером розрахункового відділу або бухгалтером з обліку оплати праці призначають найбільш кваліфікованого працівника. Важливим напрямом вирішення поставлених задач облікового процесу є формування складових обліку оплати праці на підприємстві (рис. 3.51).



Рис. 3.51. Складові обліку оплати праці

Основні питання обліку оплати праці відображені в Наказі про облікову політику (рис.3.52).



Рис. 3.52. Питання обліку оплати праці в Наказі про облікову політику

На підприємстві згідно з Законом України "Про оплату праці" система оплати праці приймається в складі колективного договору між власником і профспілкою або колективом підприємства. Ці договори реєструються в місцевих органах самоврядування. Внутрішній режим роботи підприємства, взаємні обов'язки працівників та підприємства, порядок відпусток, відряджень та інші питання передбачені в Правилах внутрішнього розпорядку.

Розмір оплати праці основної, додаткової та преміювання визначаються в Положенні про оплату праці (рис. 3.53).

Оплата праці відповідно до кваліфікації спонукає працівників до опанування більшої кількості спеціальностей, що дає їм можливість розширити трудові навички й здобути нові знання. Завдяки цьому можливе зростання у професійному та службовому стані, що задовольнить потреби працівників, якщо організація не може надати "вищих" у службовій ієрархії посад

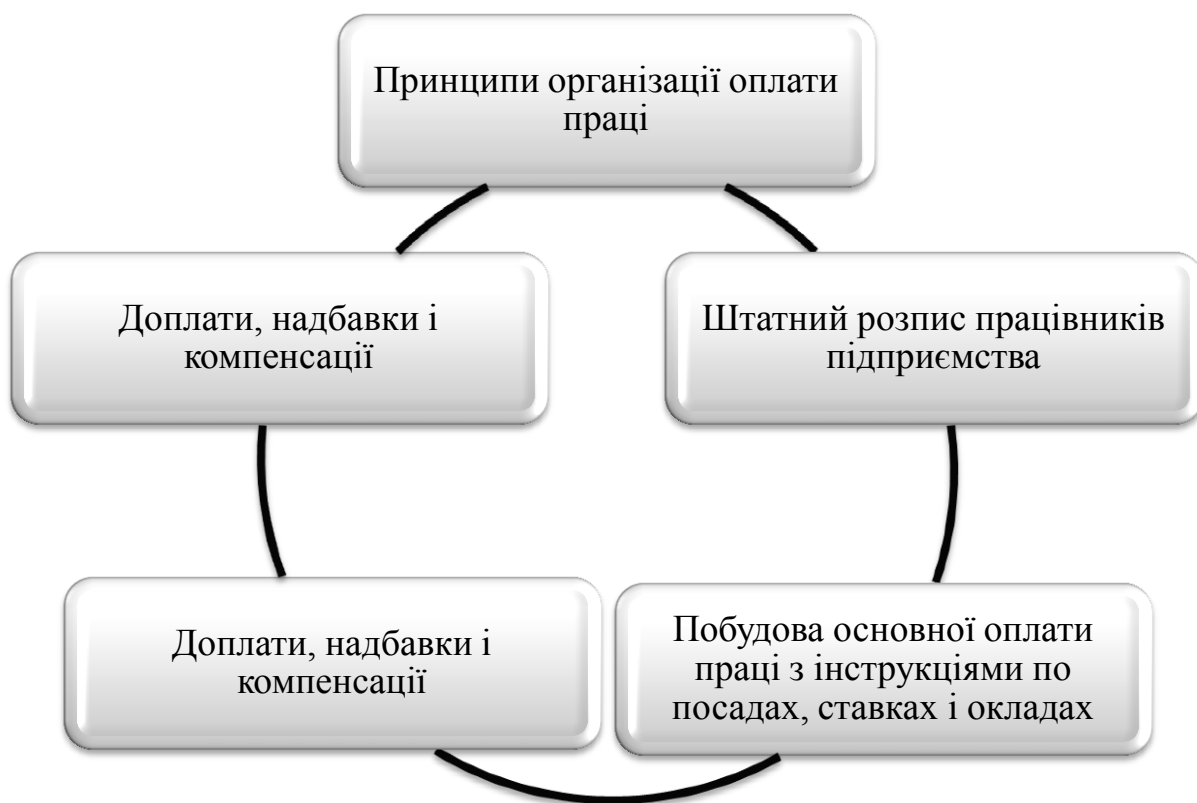


Рис. 3.53. Складові Положення про оплату праці

Як і в будь-якому методичному розділі облікової політики, в обліку оплати праці головне – це точність, послідовність і контроль записів.

Документування операцій з обліку заробітної плати

Трудовий договір, що укладається між власником та працівником гарантує кожному працівнику право на роботу за спеціальністю обумовленою угодою сторін, що гарантується Кодексом Законів про працю. Припинення дії договору може відбуватись як з ініціативи працівника, так і власника.

Процес обліку оплати праці можна поділити на етапи (рис.3. 54).

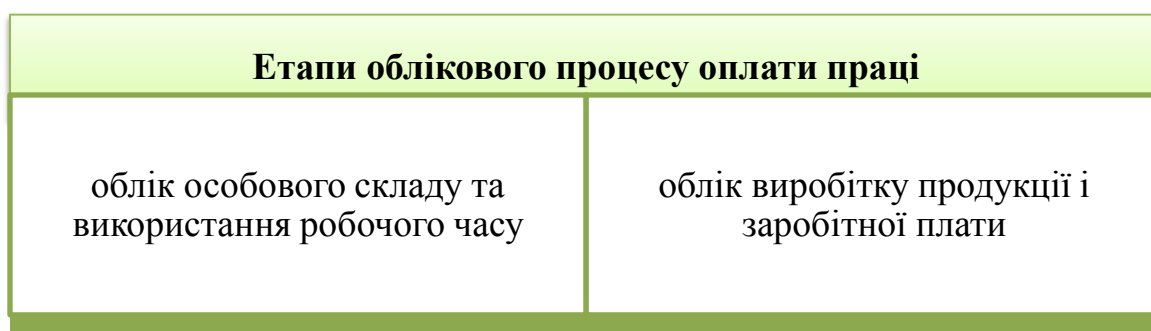


Рис. 3.54. Етапи облікового процесу оплати праці

Облік особового складу в сільськогосподарському підприємстві здійснюється інспектором відділу кадрів, якому підпорядковуються

працівники всіх підрозділів, незалежно від посад та виконання ними робіт. Цей процес охоплений первинними документами (рис.3.55).

Табелі обліку робочого часу		
<p>форма П-12</p> <p>застосовуються для обліку робочого часу за відпрацьований час, для контролю за дотриманням працівниками режиму робочого часу, для складання звітності з праці при ручній формі обліку</p>	<p>форми П-13</p> <p>застосовуються для обліку робочого часу за відпрацьований час, для контролю за дотриманням працівниками режиму робочого часу, для складання звітності з праці при автоматизованій системі управління</p>	<p>форми П-14</p> <p>застосовуються для обліку використання робочого часу працівників з твердим місячним окладом, для контролю за дотриманням працівниками режиму робочого часу, для складання звітності з праці</p>

Рис. 3.55. Документування обліку особового складу та використання робочого часу

Облік виконання норм виробітку та оплати праці за фактично отриману продукцію здійснюється на підставі первинних документів з обліку продукції та виконаних робіт за звітний період. За порядок оформлення і подання відповідають обліковці, бригадири тракторних бригад, завідувачі ферм, нормувальники та економісти. На кожний первинний документ складається графік документообігу Розрахунки з оплати праці ведуться централізовано. (рис.3.56).



Рис. 3.56. Інформація, яка наводиться у документах з обліку виробітку продукції для нарахування заробітної плати

Для обліку ручних та кінно-ручних робіт застосовують *Обліковий лист виконаних робіт (бригадний та індивідуальний)* (рис.3.57). На основі даних документу нараховується заробітна плата працівникам переробних підприємств, працюючих на олійницях, млинах, сепараторних установках, доставці води та інших матеріалів кіньми (живою тягловою силою) тощо.

час, фактично витрачений на роботу за даними табельного обліку
назва робіт за відповідне число
обсяг виконаних робіт
по кожному виду робіт - кількість відпрацьованих коней-днів, що здійснені кіньми
по кожному виду робіт - одиниця виміру, норма виробітку і розцінка
нарахована сума оплати праці

Рис. 3.57. Інформація з Облікового листа праці та виконаних робіт

Документ виписує бригадир тракторної бригади або обліковець-заправник, механік робить відмітку про готовність і налагодженість агрегату до виконання робіт в степу.

Обліковий лист тракториста-машиніста ведеться для нарахування заробітної плати механізаторам за виконані польові роботи за 5,10,15 днів залежно від плану документообігу (рис. 3.58).

В обліковій політиці соціальний пакет є одним із різновидів мотиваційної політики. Пільги встановлюються залежно від заслуг працівника, які поділяють на основні й додаткові, тобто для різних категорій працівників, а також це можуть бути пільги, що самостійно обрані працівником у межах встановленої суми.

виконані роботи під культуру

склад агрегату та агротехнічні умови виконання робіт

по кожному виду робіт-одиниця виміру, норма виробітку і розцінка

виробіток гектарів умовної оранки трактором

витрати пального за нормою і фактично

нарахована сума оплати праці

Рис. 3.58. Інформація з Облікового листа тракториста-машиніста

Транспортні роботи, що виконуються тракторним парком сільсько-господарського підприємства, а саме перевезення кормів на ферми, гною з ферм на поля, будматеріалів та інших вантажів оформляються *Дорожнім листом трактора*. Випишує його механік або бригадир (рис. 3.59).

завдання трактористу, тобто в чийому розпорядженні знаходиться

механік перевіряє справність трактора та дає дозвіл на виїзд

заправник відзначає залишок пального, кількість виданого пального та ставить підпис

клас та кількість вантажу, відстань перевезення

звідки і куди переміщується вантаж

на зворотному боці - відмітка про виконання робіт

Рис. 3.59. Інформація з Дорожнього листа трактора

Працівникам тваринництва заробітна плата нараховується в *Розрахунку нарахування оплати праці працівникам тваринництва*. (рис.3.60).

категорія, табельний номер
посада, професія
відпрацьований час
обсяг одержаної продукції
розцінка та сума одержаної заробітної плати
на зворотному боці ставиться відмітка про виконання робіт

Рис 3. 60. Інформація з Розрахунку нарахування заробітної плати працівникам тваринництва

Наряди на відрядну роботу (для бригади та індивідуальні) застосовують для обліку оплати праці робітників будівництва, допоміжних та інших виробництв.

Особливістю цього широко застосованого документу є те, що оформлення відбувається на лицьовому і на зворотному боці. (рис.3.61)

завдання, розряд роботи
норма часу та розцінка за одиницю робіт
відпрацьований час та заробітна плата нарахована
після виконання робіт – кількість виробів або обсяг виконаних робіт
на зворотньому боці - заробіток пропорційно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і розцінок
на зворотньому боці - табель, в якому обліковується відпрацьований час кожним працівником

Рис. 3.61. Інформація з Наряду на відрядну роботу

У Подорожньому листі вантажного автомобіля проводиться облік нарахування заробітної плати водіям (рис. 3.62).

на лицьовому боці наводиться характеристика автомобілю

на лицьовому боці - завдання водію

на лицьовому боці - видача палива

на зворотньому боці - виконання завдання

на зворотньому боці - підпис відправника

на зворотньому боці – підпис одержувача вантажу

Рис. 3.62. Інформація з Подорожнього листа вантажного автомобіля в обліку

Всі подорожні листи передаються до бухгалтерії, де визначають обсяг виконаних робіт і наданих послуг, нараховують зарплату за робочий день.

Подальшим етапом є групування обліковцем або бригадиром всіх первинних документів з обліку розрахунків з оплати праці у зведені відомості і реєстри по кожному працівнику (рис. 3.63).

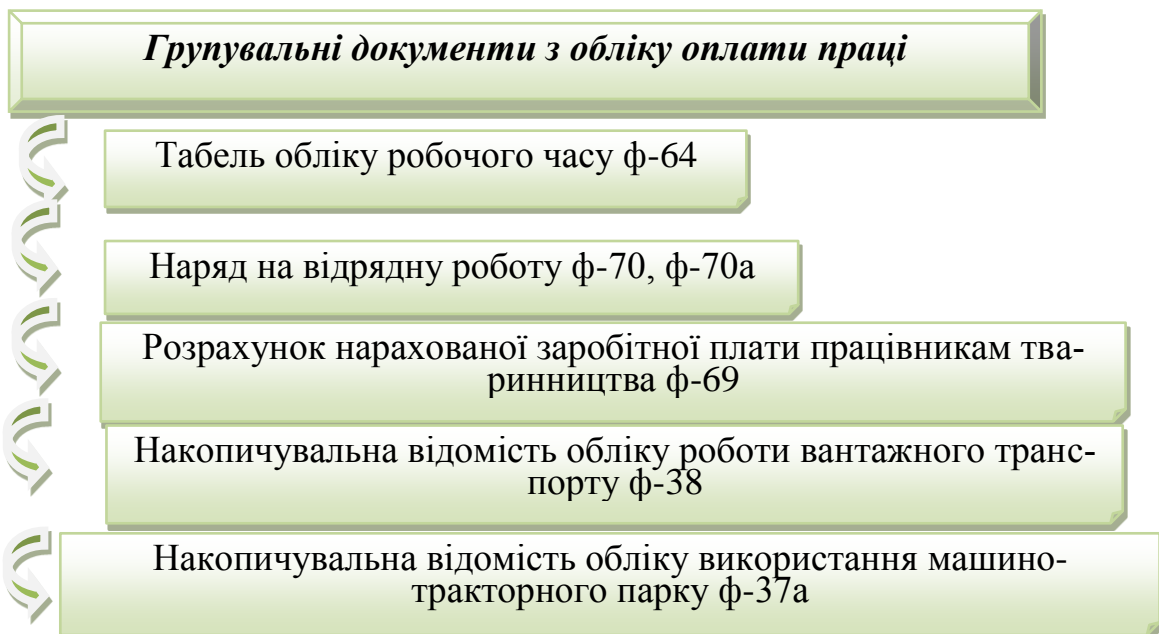


Рис. 3.63. Групувальні документи з обліку оплати праці

За визначеним графіком документообігу накопичувальні документи разом з первинними документами надаються нормувальникам або економістам для перевірки норм і розцінок, проставлених за виконані роботи, які затверджуються відповідальними особами.

Після перевірки планових і економічних показників у первинних документах з обліку заробітної плати, останні передаються бухгалтеру з обліку оплати праці для організації розрахунків з робітниками і службовцями.

В бухгалтерії всі групувальні документи узагальнюються в реєстрі розрахунків по заробітній платі з кожним працівником, результати заносяться до *Розрахунково-платіжної відомості ф-П49* або до *Книги обліку розрахунків з оплати праці ф-44* (рис.3.64).

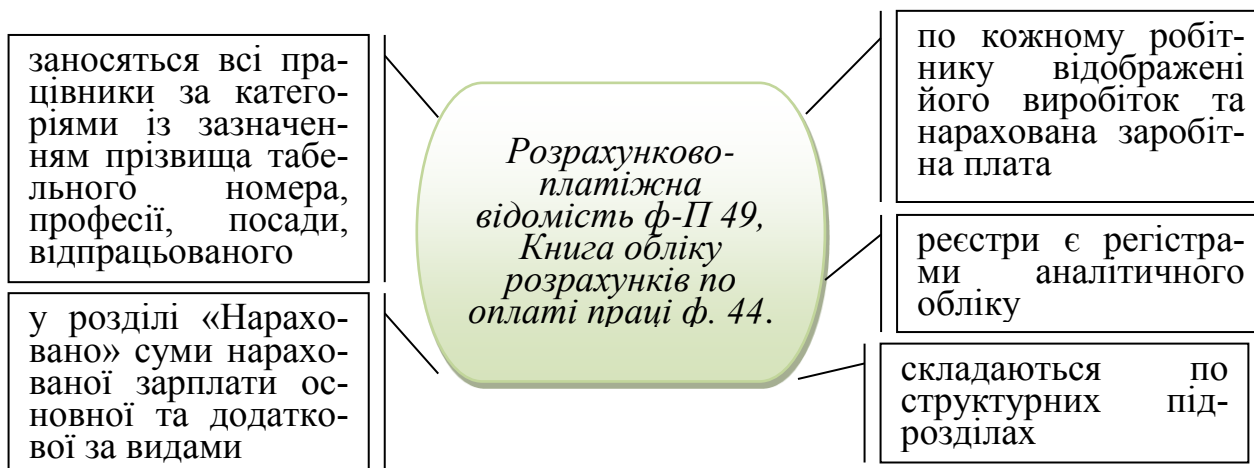


Рис. 3.64. Складові частини реєстрів аналітичного обліку оплати праці

Формування бухгалтерського контролю за використанням праці і фонду її оплати

Контроль полягає в систематичному спостереженні за використанням праці і фонду її оплати на кожній ділянці сільськогосподарського підприємства і за кожним виконавцем.

Синтетичний облік ведеться на рахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» та 662 «Розрахунки з депонентами». Регістром синтетичного обліку за журнально-ордерною формою ведення облікового процесу, як найпоширенішою в сільськогосподарських підприємствах, є журнал ордер №10.2 с.-г.

Оперативний контроль здійснюється за допомогою первинних і зведених документів, накопичувальних відомостей, виробничих звітів і технологічних карт.

Для раціональної організації розробляється план контролю, в якому визначаються його об'єкти, джерела, виконавці, способи та строки проведення. Складається Програма організації контролю (рис. 3.65).

Програма організації контролю за використанням праці і фонду її оплати в обліковій політиці підприємства

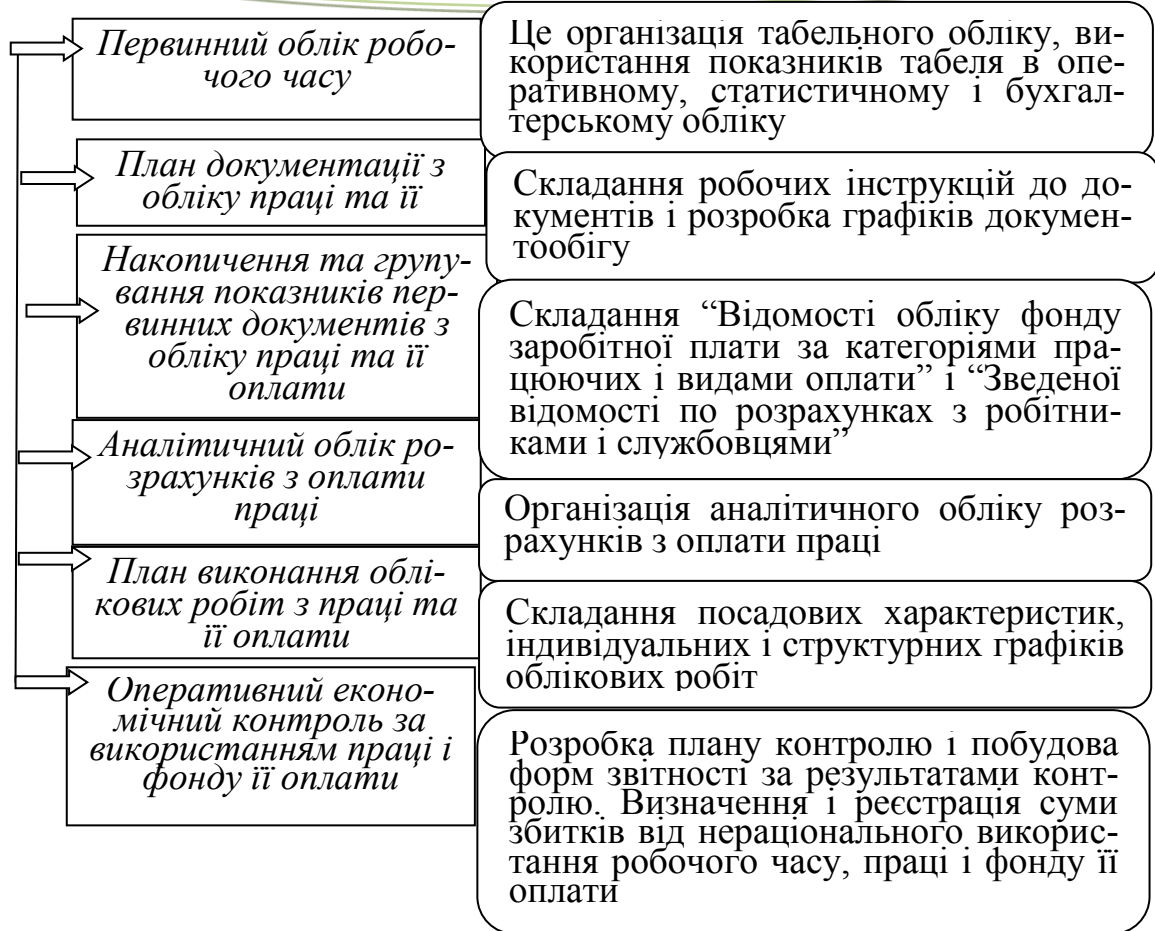


Рис. 3.65. Програма організації контролю за використанням праці і фонду її оплати

Способом боротьби зі зловживаннями при розрахунках з оплати праці є розподіл обов'язків між працівниками, при якому жоден не мав би закінченого циклу розрахунків. Коли одні займаються таксуванням документів, другі - рознесенням в накопичувальні реєстри, треті - контрольною реєстрацією документів, четверті - підготовкою платіжних документів. Порушення, що виявляються при оформленні первинних документів, графіків передачі та обробки документів, усуваються в ході контролю. Порушення документуються лише тоді, коли вони повторюються систематично.

3.5 Облікова політика в частині обліку витрат на виробництво

Облікова політика витрат на виробництво

Мета обліку витрат сільськогосподарського підприємства полягає в тому, щоб відстежити і розподілити витрати, що відносяться до виробництва, управління, реалізації продукції. При формуванні облікової політики витрат виробництва передбачається вирішення таких завдань (рис.3.66).

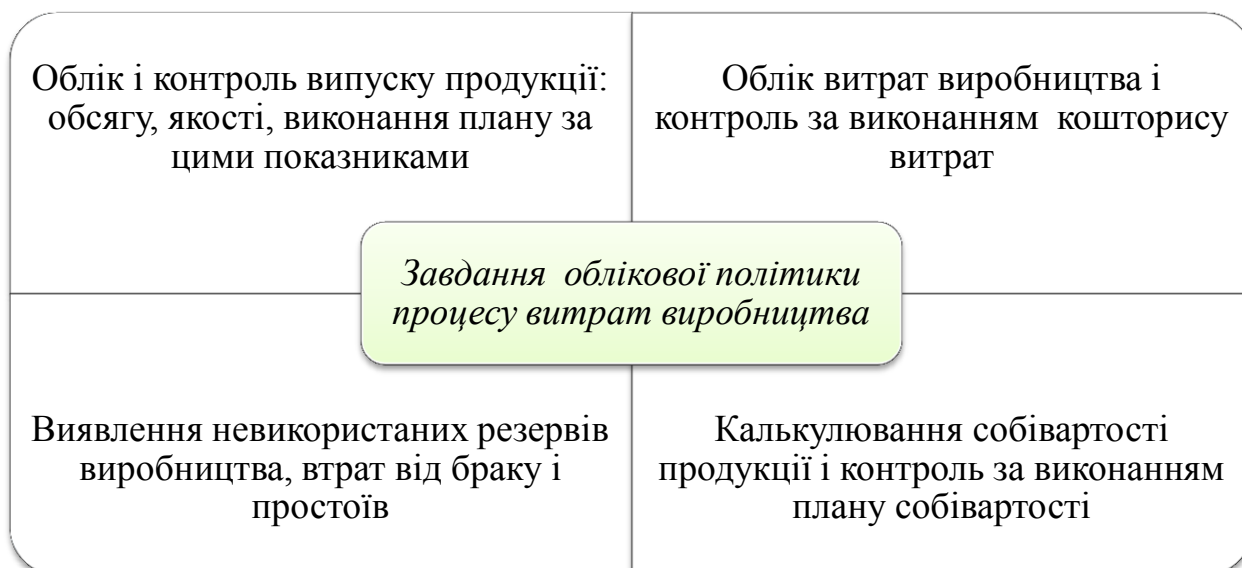


Рис. 3.66. Завдання облікової політики обліку витрат виробництва

Для досягнення мети і виконання поставлених завдань обліку витрат, необхідно передбачити в обліковій політиці класифікацію, реєстрацію, розподіл і відображення підсумків у звітах поточних і планових витрат, тобто визначення реальної вартості вирощеної продукції. Для цього необхідно визначити галузі діяльності сільськогосподарського підприємства.

Основна діяльність — це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції і забезпечують основну частку його доходу, що є головною метою створення підприємства.

Основна діяльність сільськогосподарського підприємства – виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції. Розрізняють головні, допоміжні та підсобні галузі (рис. 3.67).

Професор Я.Соколов науково обґрунтовує положення про втрату практичної цінності розрахунку бухгалтерської фактичної калькуляції. Він вважає, що ринкова економіка і прихована її конкуренція роблять калькуляцію фактичної собівартості продукції непотрібною, оскільки ціна на ці вироби формується під впливом попиту і пропозиції, а сама по собі фактична собівартість продукції на ціну продажу не впливає.

Головні

- Галузі, які мають найбільшу частку товарної продукції господарства. До головних галузей належать рослинництво і тваринництво.

Допоміжні

- Галузі мають менший обсяг виробництва порівняно з обсягом виробництва головних галузей. Продукцію цих галузей повністю споживає підприємство і незначна кількість продукції має товарний характер. До них належать ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, машинно-тракторний парк, електро-, тепло-, водопостачання.

Підсобні

- Галузі включають промислові й обслуговуючі виробництва. Промислові призначені для переробки продукції основного виробництва. До них належать млини, сепараторні пункти, пилорами, виноробні, консервні, цегельні заводи тощо.

Обслуговуючі

- Галузі виробництва забезпечують побутові потреби працівників сільськогосподарських підприємств. До них належать їдальні, пекарні, житлово-комунальне господарство

Рис.3.67. Галузі сільськогосподарського виробництва

При формуванні облікової політики витрат виробництва необхідно дотримуватись принципів (рис. 3.68).

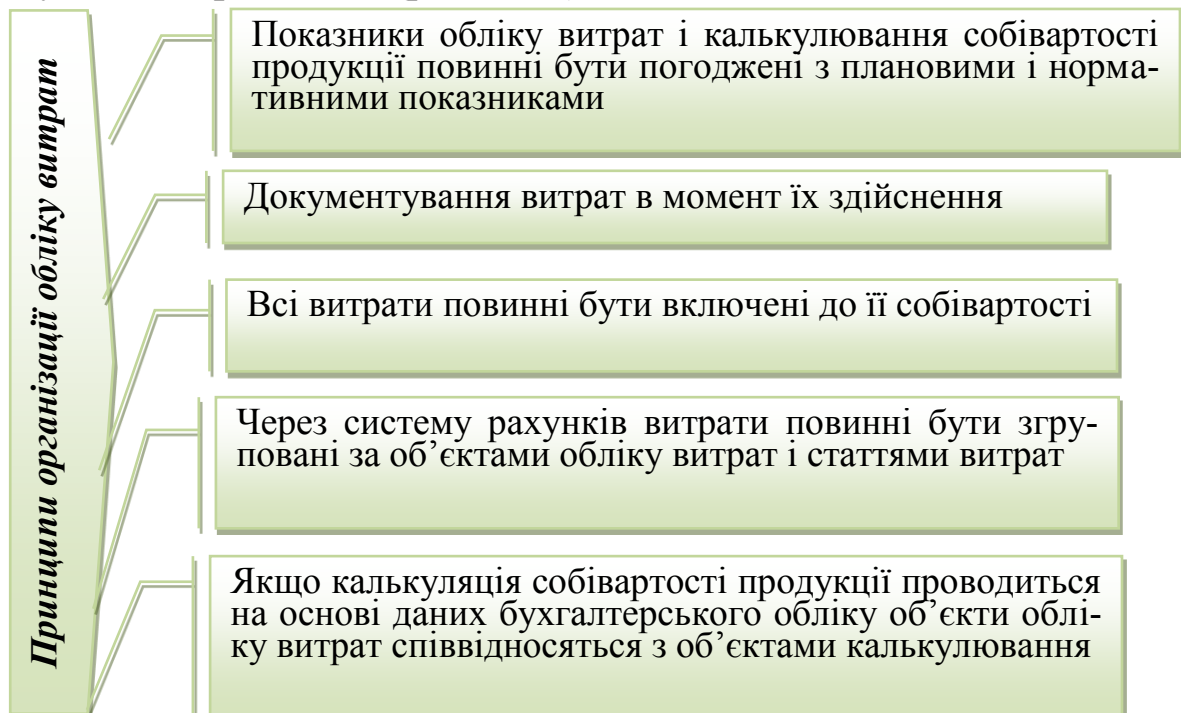


Рис. 3.68. Принципи формування облікової політики витрат виробництва

Стан виробництва в аграрному секторі характеризується ефективністю, ступенем використання досягнень науково-технічного прогресу, місцем і роллю робітника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягненні планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Вона посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Можливість усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх і зовнішніх факторів з'являється завдяки раціонально сформованій обліковій політиці в частині обліку витрат на виробництво.

В Наказі про облікову політику відведено місце питанням обліку витрат.

Складові методики ведення обліку витрат, що знайшли відображення в Наказі про облікову політику аграрного підприємства наведені в рис. 3.69.

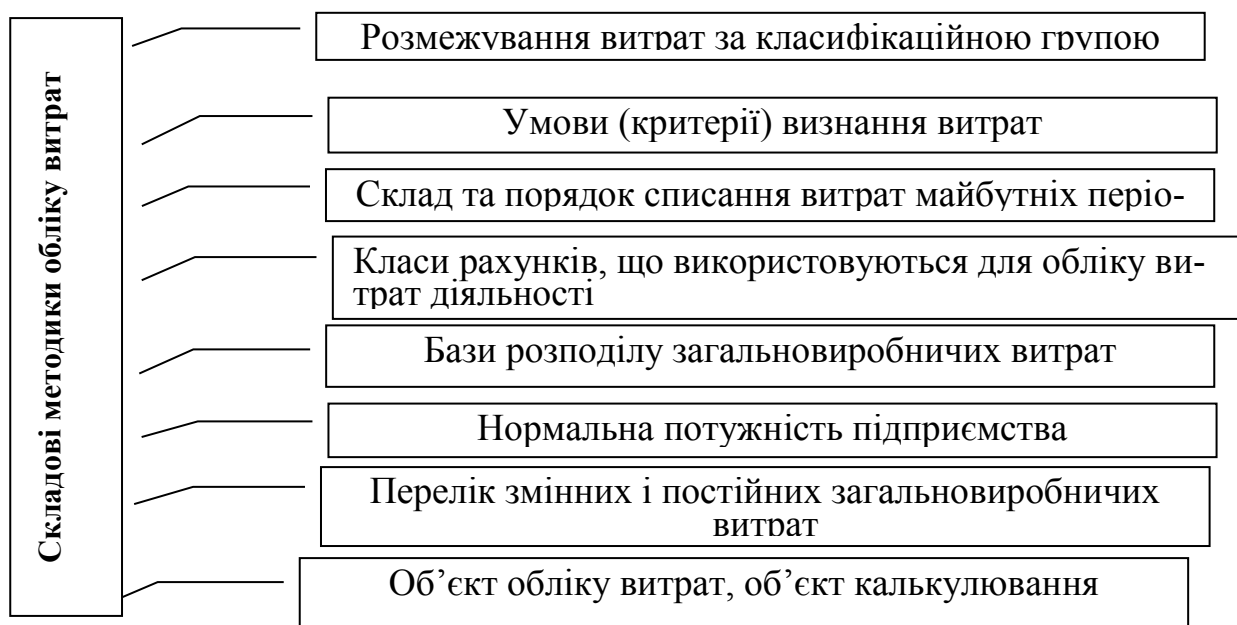


Рис. 3.69. Складові методики обліку витрат в Наказі про облікову політику

Одне з перших питань, що вирішується при формуванні облікової політики витрат – це питання їх класифікації (рис.3.70).

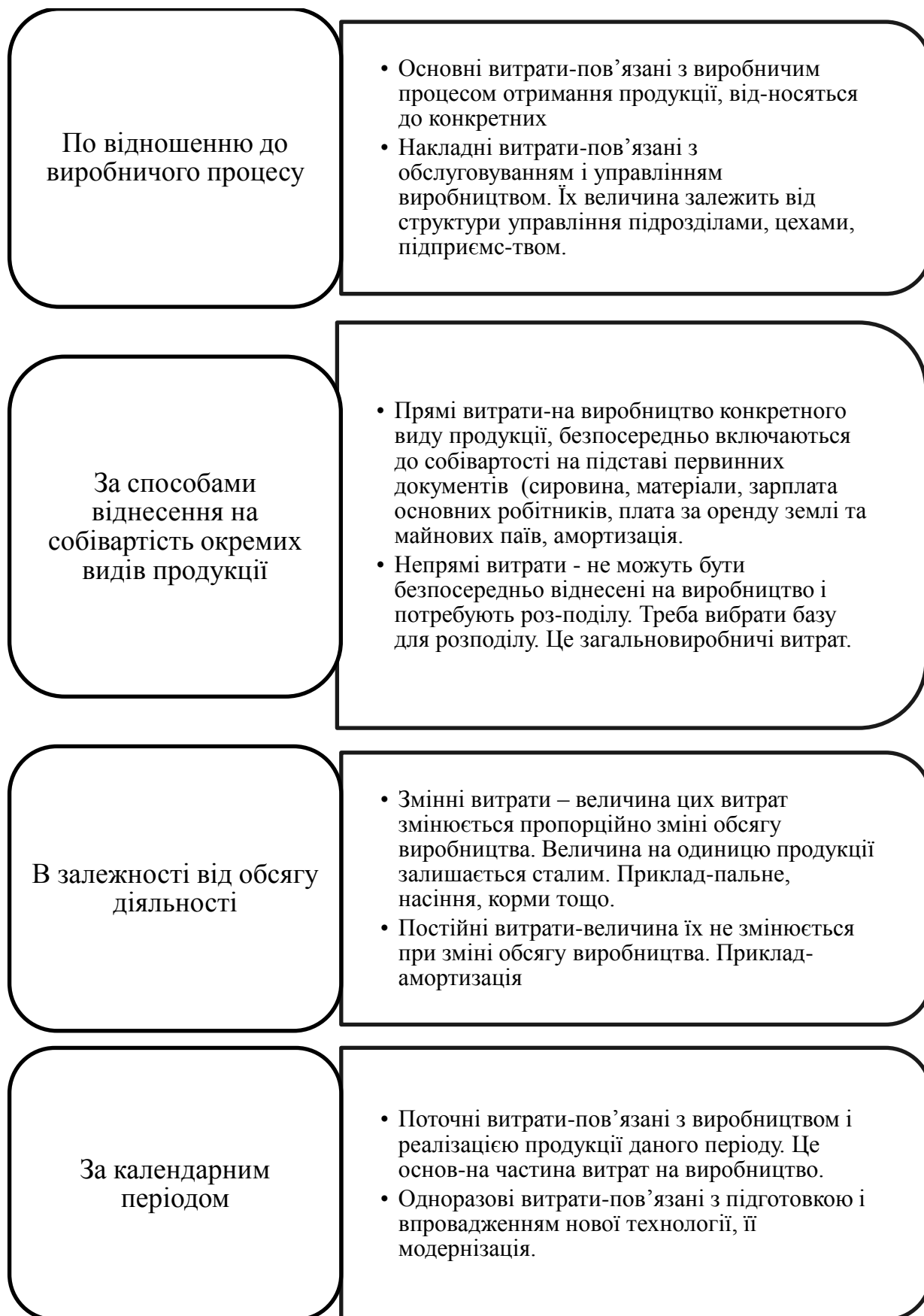


Рис. 3.70. Класифікація витрат виробництва в обліку

Визначена практикою послідовність обліку витрат на рахунках синтетичного і аналітичного обліку в сільськогосподарському підприємстві (рис. 3.71).

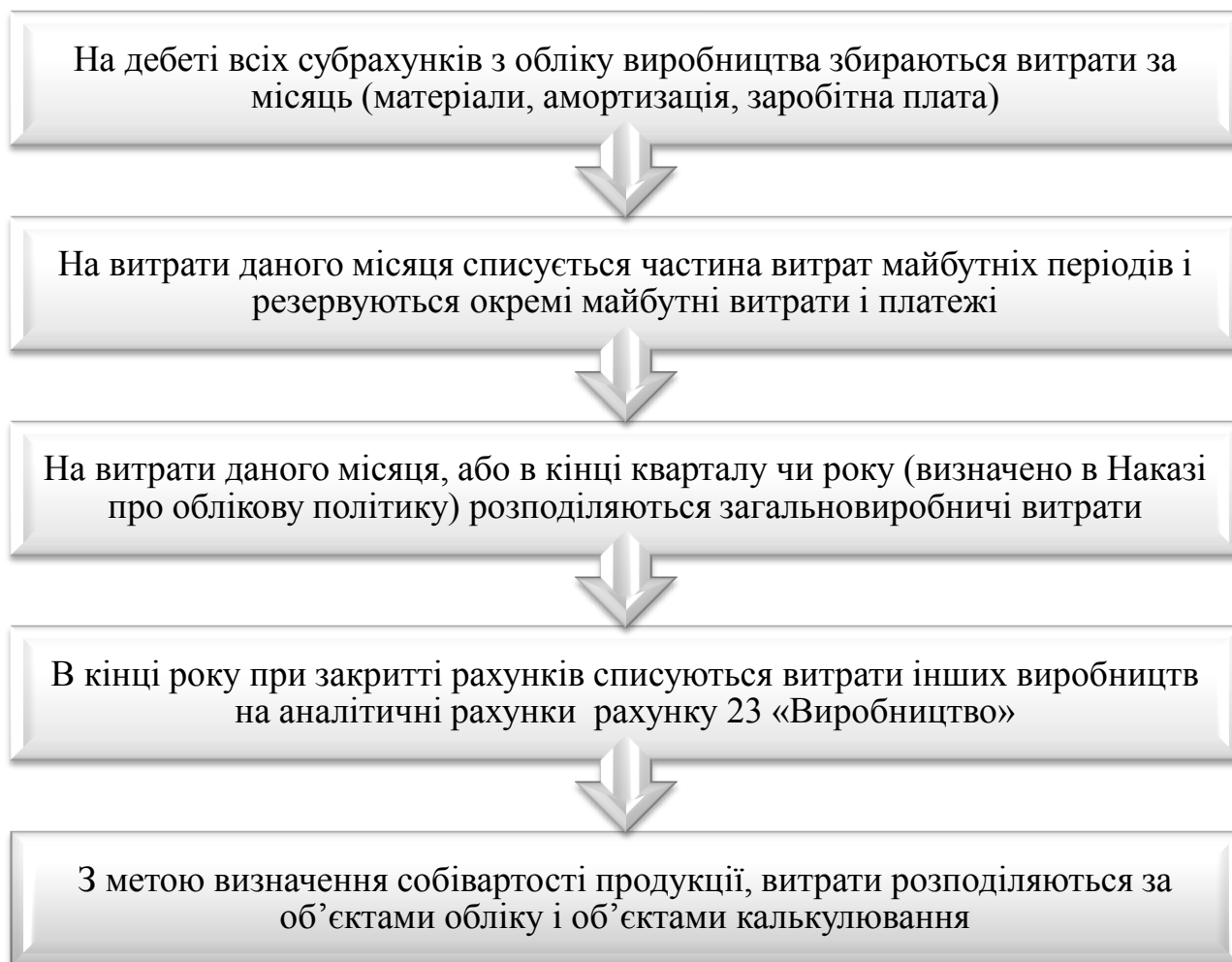


Рис. 3.71. Послідовність обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво» в сільськогосподарському підприємстві

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Протягом звітнього періоду у дебет рахунку 23 відносять лише прямі матеріальні, прямі трудові, інші прямі витрати. Виробничі накладні (загальновиробничі) витрати включаються до собівартості продукції шляхом розподілу.

За рішенням керівництва підприємства та його економічних служб бухгалтерія може одночасно використовувати рахунки 8 та 9 класу. Це дозволяє одержати інформацію про витрати в розрізі елементів для складання звітності, а також для ведення бухгалтерського обліку.

3.6 Розробка номенклатури статей витрат. Визначення методів обліку витрат

Перелік і склад статей виробничих витрат встановлюється підприємством самостійно і затверджується Наказом про облікову політику (рис. 3.72).

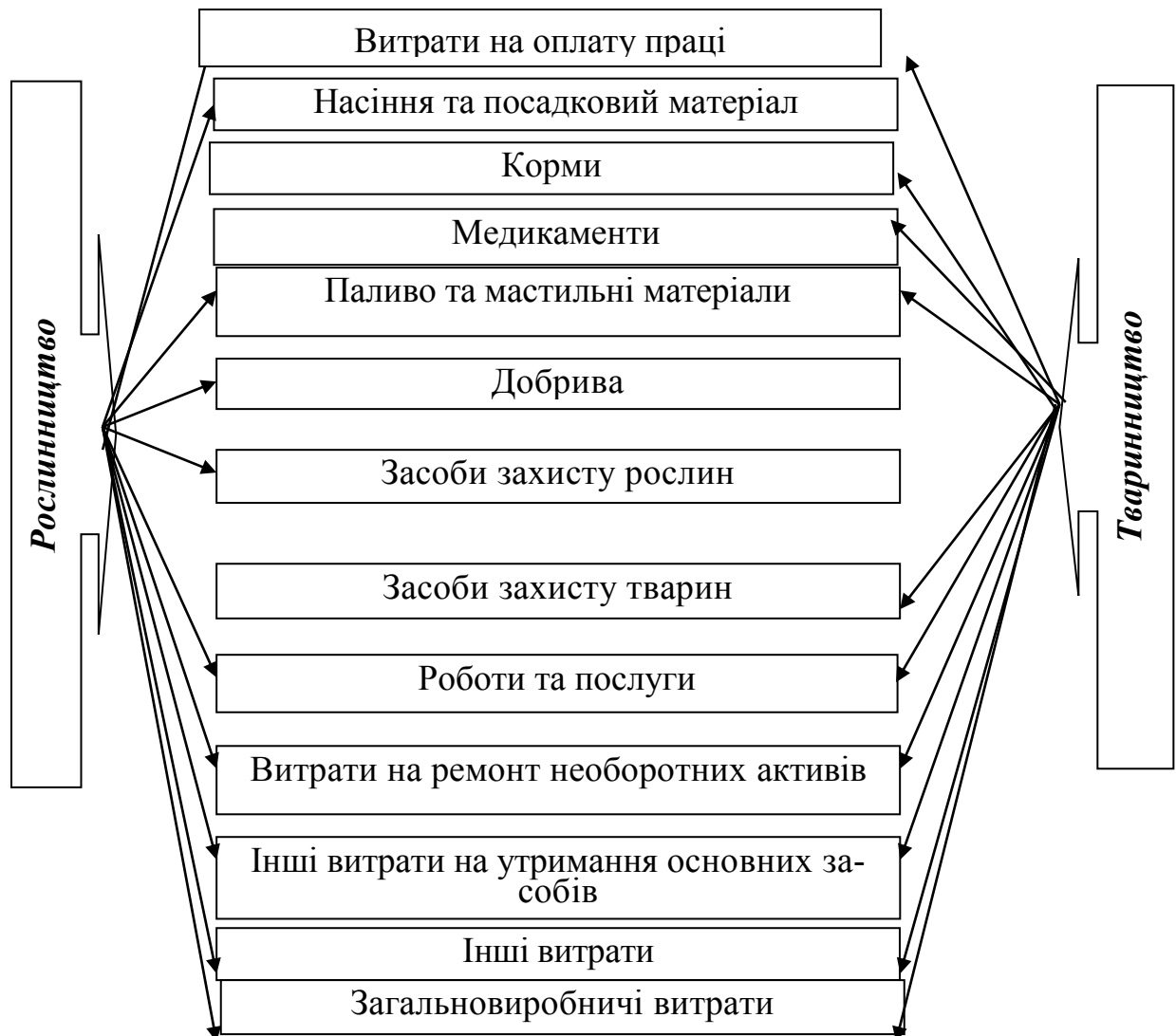


Рис. 3.72. Склад статей виробничих витрат основних галузей сільськогосподарського підприємства

Основні галузі виробництва в сільськогосподарських підприємствах мають повний спектр статей витрат, які існують в обліку. Їх орієнтовний перелік наведено в Методичних рекомендаціях з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Допоміжні і підсобні виробництва сільськогосподарського підприємства мають у своїй структурі як основні так і накладні витрати (рис. 3.73).



Рис. 3.73. Склад статей виробничих витрат допоміжних і підсобних галузей сільськогосподарського підприємства

Підприємства застосовують різні системи обліку витрат: одні формують власні методи, в той час як інші підприємства використовують офіційні наукові розробки, які вже роками апробовані на підприємствах з різними формами власності.

В аграрних підприємствах до прийняття Закону про бухгалтерський облік застосовувався простий (прямий) метод обліку витрат.

На сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку головний бухгалтер має можливість обрати один із чотирьох існуючих методів. Це залежить від технології, організації, характеру й обсягу конкретного виробництва. Застосовуються *простий (прямий), попередільний, позамовний та нормативний методи обліку витрат*.

Простий (прямий) метод обліку витрат має ряд особливостей (рис. 3.74).



Рис. 3.74. Особливості обліку витрат за простим (прямим) методом

Облік витрат за простим (прямим) методом містить послідовно виконувани операції (рис. 3.75).

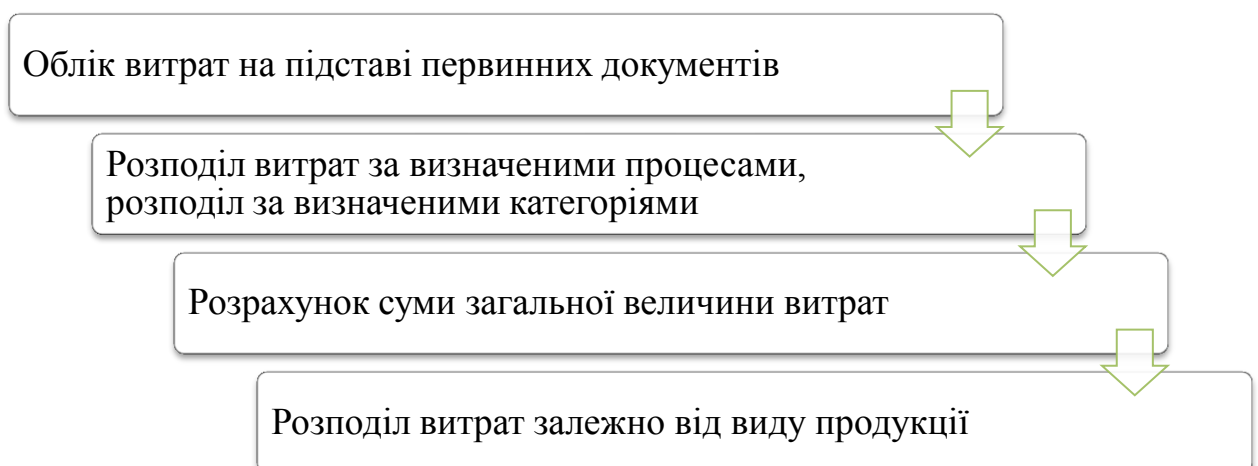


Рис. 3.75. Послідовність виконання операцій при простому (прямому) методі обліку витрат

Нормативний метод обліку витрат обмежено застосовується в обліку витрат сільськогосподарського підприємства (рис. 3.76).

Застосовується для оперативного виявлення відхилень від діючих норм на виробництво з метою запобігання понаднормативних витрат

Застосовується на птахофабриках, у свинокомплексах тощо

Базується на реальному врахуванні витрат за нормами та відхилень від них

Рис. 3.76. Особливості обліку витрат за нормативним методом

Облік витрат за нормативним методом містить послідовно виконувани операції (рис. 3.77)

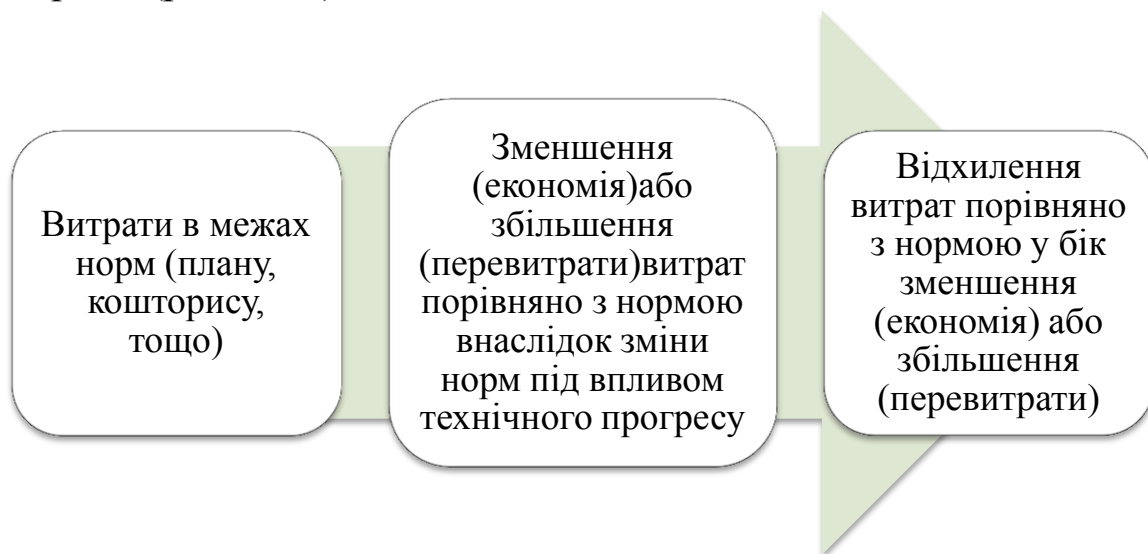


Рис. 3.77. Послідовність виконання операцій при нормативному методі обліку витрат

Попередільний (багатопередільний) метод обліку витрат характерний для переробних підприємств і має свої особливості (рис. 3.78).

Облік витрат виробництва здійснюється з метою складання різних видів звітності. Тому відмова від обліку виробничих витрат порушує й інший принцип бухгалтерського обліку - принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно якому пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

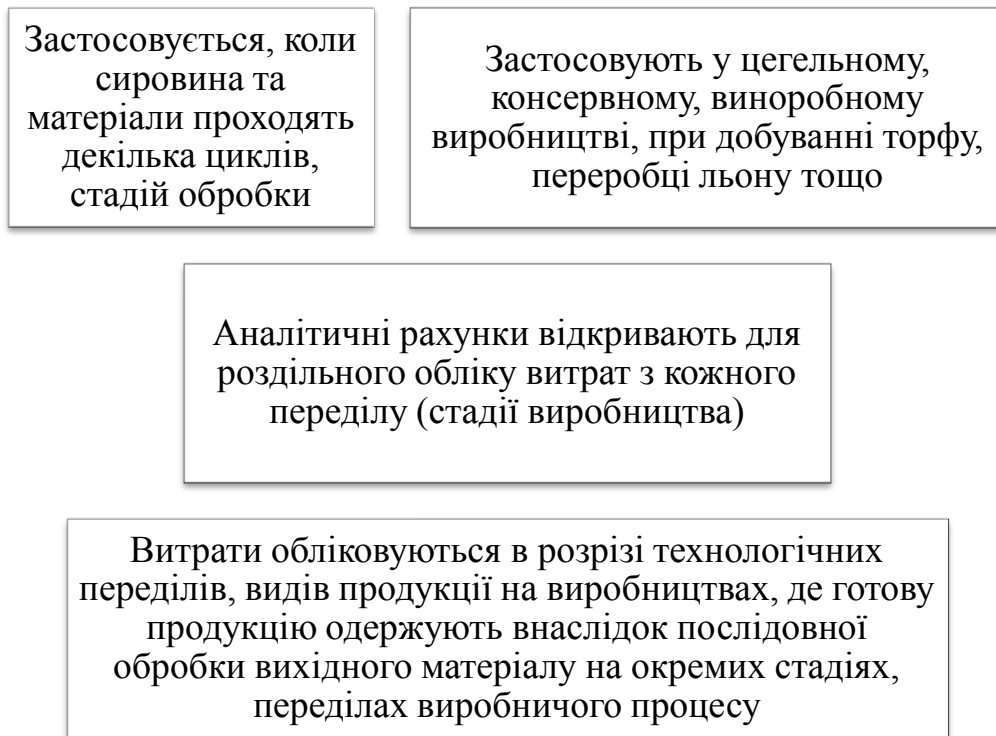


Рис. 3.78. Особливості обліку витрат за попередільним (багатопередільним) методом

У сільському господарстві цей метод обліку витрат знайшов своє застосування у підсобних галузях виробництва. Наприклад, - у цегельному виробництві облік витрат проводять за трьома переділами: видобуток глини і піску; виготовлення цегли-сирцю; випалювання цегли; - у консервному виробництві — обробка сировини; закладання в банки і пастеризація; пакування

Позамовний метод обліку витрат передбачає облік за окремим замовленням або партією замовлень (рис. 3.79).

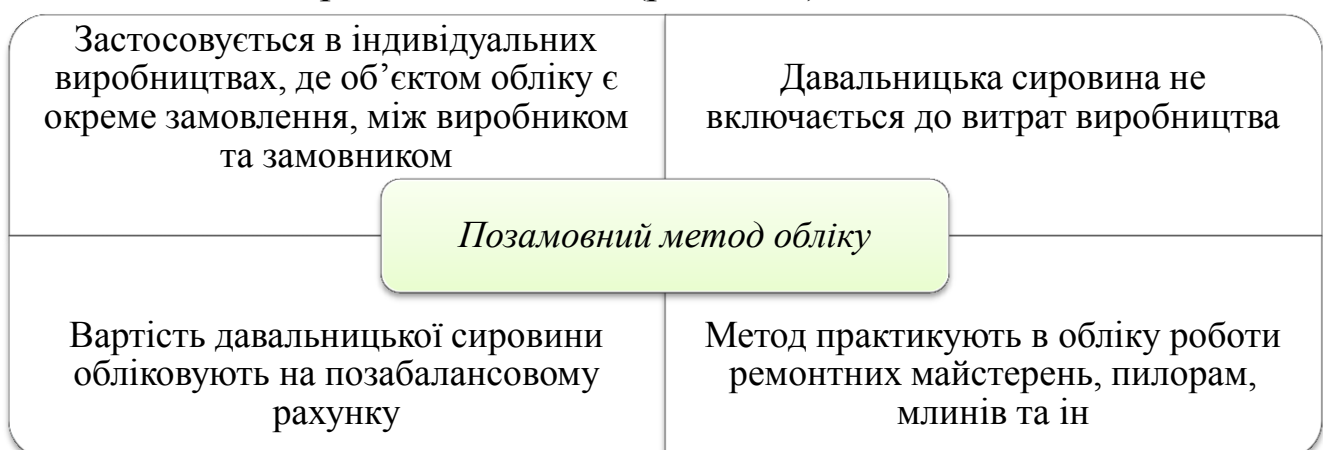


Рис. 3.79. Особливості обліку витрат за позамовним методом
Облік витрат за позамовним методом містить послідовно виконувані операції (рис. 3.80)

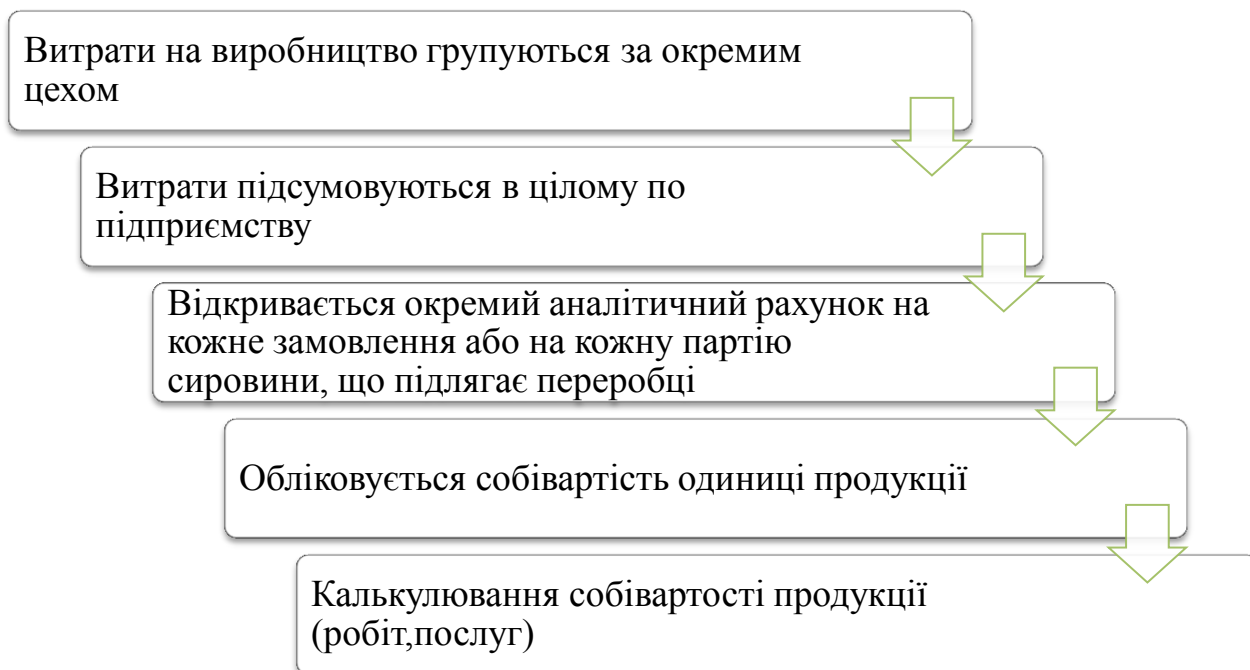


Рис. 3.80. Послідовність виконання операцій при позамовному методі обліку витрат

За журнально-ордерною формою облік витрат має встановлену схему (рис.3.81).

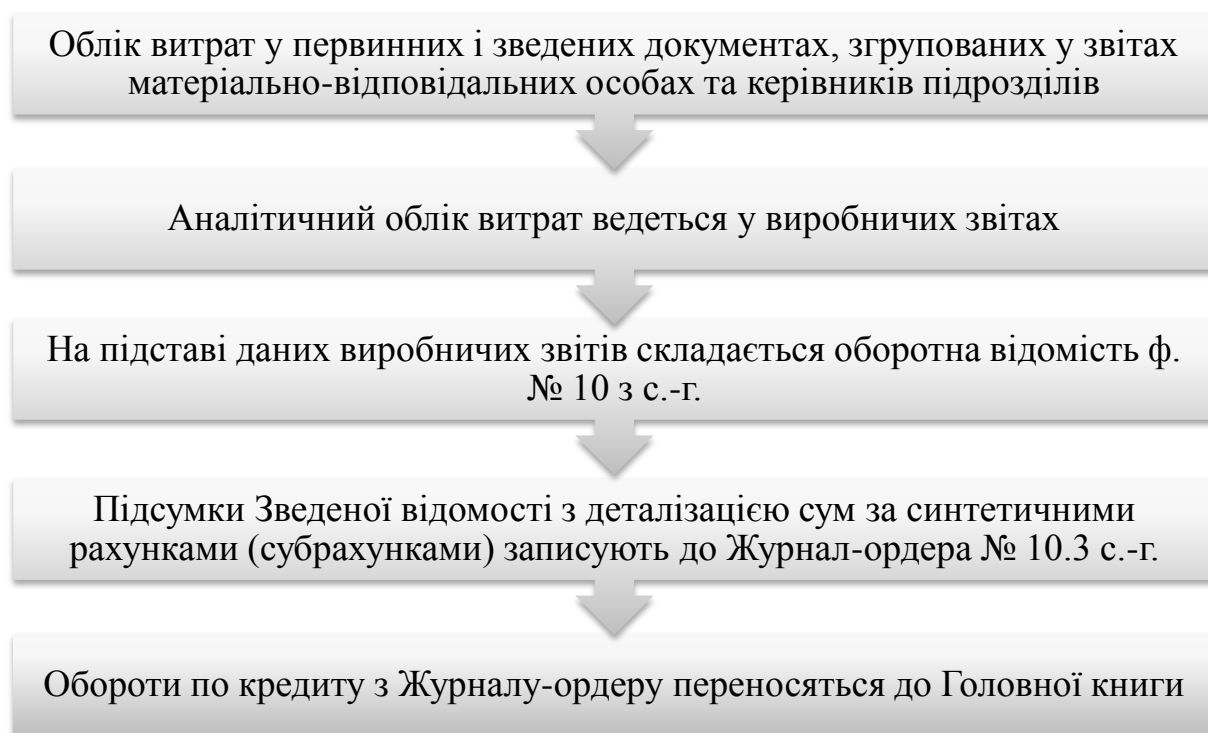


Рис.3.81. Загальна схема обліку витрат за журнально-ордерною формою обліку

3.7. Методика обліку та бази розподілу загальновиробничих витрат

Загальновиробничі та загальногосподарські (адміністративні) витрати пов'язані з організацією виробництва та управлінням.

Виробничі звіти складають за місяць наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Для обліку основних виробництв (рахунок 23 «Виробництво») передбачено ведення виробничого звіту ф. № 10.3-а с.-г.; допоміжних виробництв, витрат на утримання машин та обладнання (рахунок 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»), витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут») та інших виробництв — виробничий звіт ф. № 10.3-б. с.-г.; загальновиробничих витрат — виробничий звіт ф. № 10.3-в с.-г.; адміністративних витрат — виробничий звіт ф. № 10.3-г с.-г.

Загальновиробничі витрати — це витрати на організацію виробництва і управління окремими галузями підприємства.

Оборотна відомість ф. № 10-з. с.-г. передбачає відображення початкового залишку, обороту за дебетом і кредитом, залишок на кінець (початок) звітнього періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку.

Особливістю обліку загальновиробничих витрат є те, що вони списуються на собівартість виробничої продукції в частині змінних і розподілених постійних, і на собівартість реалізованої продукції у частині нерозподілених постійних витрат.

Загальновиробничі витрати в більшій своїй величині (змінні і розподілені постійні) списуються на собівартість реалізованої продукції, тобто на витрати діяльності одночасно із визнанням доходу від реалізації.

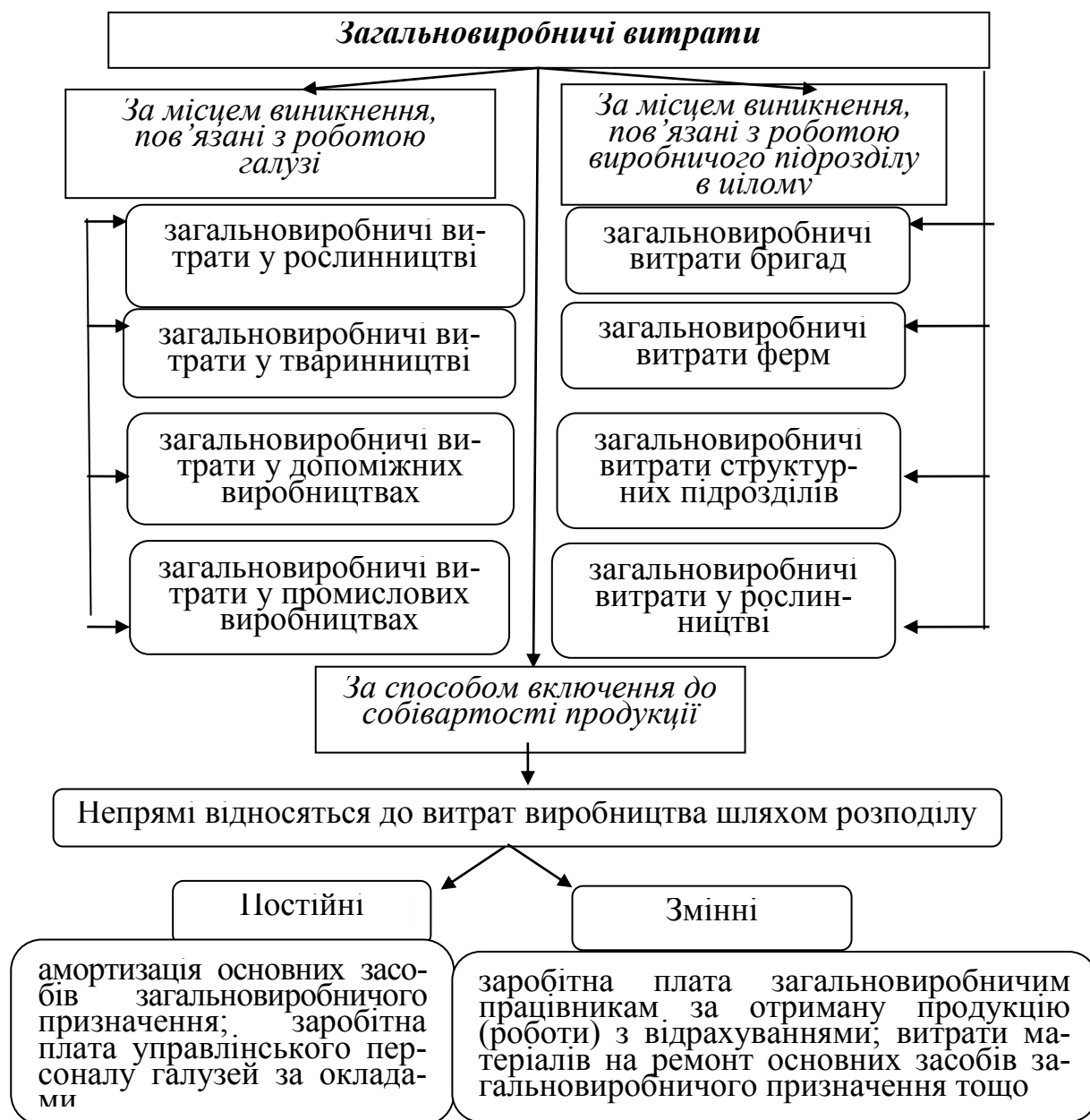


Рис. 3.82. Класифікація загальновиробничих витрат

Складові загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах мають свої особливості (рис. 3.83).

За ознакою залежності від обсягу виробництва загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Згідно з П(С)БО 16 перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно.

Витрати на управління виробництвом

- Оплата праці, відрахування на соціальні заходи, витрати на службові відрядження працівників апарату управління і фахівців галузей (цехів), дільниць, підрозділів

Амортизація необоротних активів

- Об'єкти загальновиробничого (цехового, дільничного, бригадного) призначення

Витрати на утримання інших необоротних активів загальновиробничого призначення

- Експлуатація і ремонт, страхування, операції оренди основних засобів

Витрати на вдосконалення технології та організації виробництва

- Оплата праці, відрахування на соціальні заходи, працівників, зайняти удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; оплата послуг сторонніх організацій, витрати матеріалів

Витрати на утримання загальних приміщень виробничого призначення

- Опалювання, освітлення, водопостачання, водовідведення тощо

Витрати на охорону навколишнього природного середовища

- На охорону праці, техніку безпеки й охорону

Плата за майно виробничого призначення

- Надходження оплати за оренду землі

інші витрати

- нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей, оплата простоїв, внутрішнє переміщення матеріалів тощо

Рис. 3.83. Складові загальновиробничих витрат

У Наказі про облікову політику підприємства зазначається, що загальновиробничі витрати повинні розподілятися пропорційно сумі прямих витрат за вирахуванням вартості насіння в рослинництві, кормів — у тваринництві.

Облік виробничих витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами, фермами та іншими

підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (рис. 3.84).

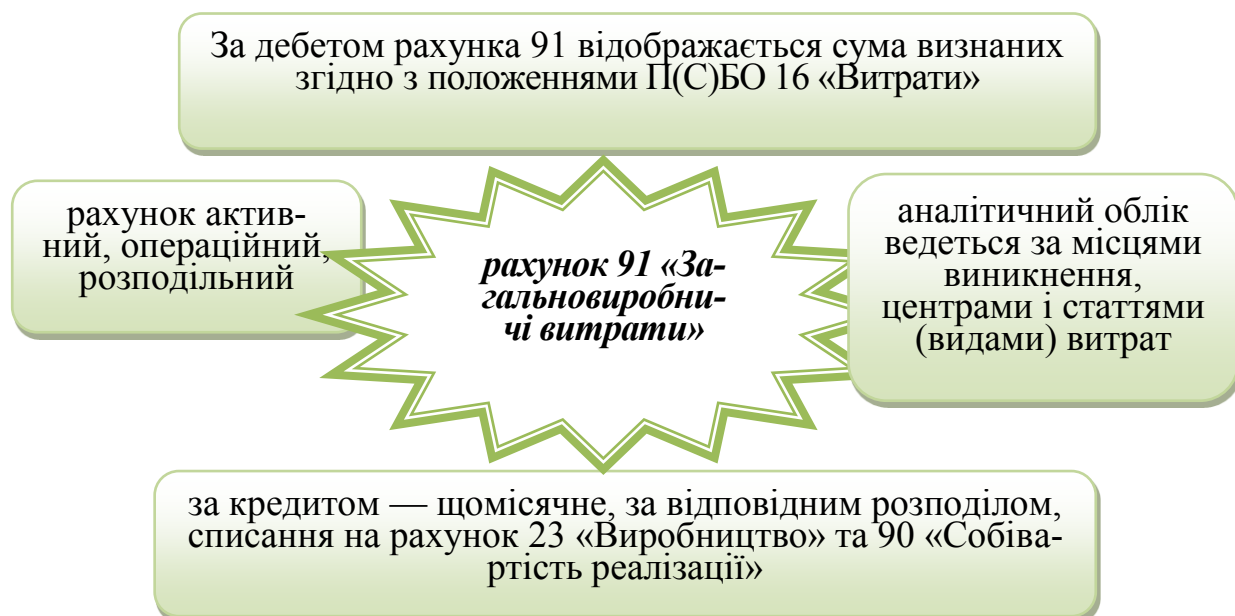


Рис. 3.84. Характеристика рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Згідно з Інструкцією № 291 рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» повинен закриватися щомісяця, тобто загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат в кінці кожного місяця. В сільськогосподарському виробництві загальновиробничі витрати списуються по закінченні року.

У сільськогосподарських підприємствах витрати на утримання й експлуатацію тракторів, комбайнів та інших самохідних машин можна обліковувати на окремих субрахунках рахунка 23 «Виробництво»

До рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» в сільськогосподарських підприємствах можна відкрити субрахунки та аналітичні рахунки.

Наказом Міністерства аграрної політики України «Про внесення доповнень до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 25.11.2002 і № 362 встановлено, що суму нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку треба включати до загальновиробничих витрат. У кінці звітного періоду (року) суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно площі угідь, зайнятих відповідними культурами.

Підприємство самостійно встановлює статті витрат для накопичення даних з метою здійснення контролю за окремими видами витрат загальновиробничого характеру. (рис.3.85)

Основна й додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи

- заробітна плата апарату управління: у *рослинництві*: агрономів, інженерів, інженерів-і техніків, завідуючих машинним двором, завідуючих цехом рослинництва бригадирів тракторних бригад, завідувача і працівників зернового току; у *тваринництві*: зоотехніків, ветеринарних лікарів, фельдшерів, санітарів, працівників ізолятора і молочних пунктів, лаборантів, зав. цехом тваринництва; у *промислових виробництвах*: начальника цеху

Охорона праці та техніка безпеки

- виготовлення і зберігання огорожі робочих машин, люків, встановлення сигналізації; пристроїв для екстреної зупинки працюючих механізмів; витрати на використання і зберігання умивальників, душових, бань; витрати, пов'язані із забезпеченням охорони праці й техніки безпеки

Затрати на переїзди і переміщення

- утримання легкових автомобілів і роз'їзних коней, призначених для поїздок обслуговуючого персоналу галузі (рослинництва, тваринництва і промислових виробництв)

Витрати на утримання основних засобів загальнопромислового призначення

- амортизація, витрати на ремонт, опалення, освітлення і прибирання об'єктів загальнопромислового призначення: зерносушарок, ветлікарень, агрокабінетів, лабораторій, бригадних споруд, автомобілів ветеринарної служби тощо

Утримання тимчасових споруд

- зведення тимчасових споруд і навісів, обладнання укриттів для працівників, для зберігання інвентарю в полі, витрати на організацію харчування на польових станах (заробітна плата кухарів, вартість палива)

Транспортне обслуговування робіт

- перевезення працівників на польові стани, у бригади, підвезення води, сільськогосподарських машин, доставка палива до тракторів, комбайнів, внутрішньогосподарське переміщення матеріалів. Не враховуються витрати на доставку мінеральних та органічних добрив, отрутохімікатів, а також кормів

Рис. 3.85. Статті загальнопромислових витрат, самостійно обраних сільськогосподарським підприємством

Адміністративні витрати, це витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому.

Калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг

Заключним етапом обліку виробничих витрат за будь-яким методом є калькулювання. Існує чітко розроблена і прийнята до виконання кожним бухгалтером послідовність визначення собівартості продукції (3.86).

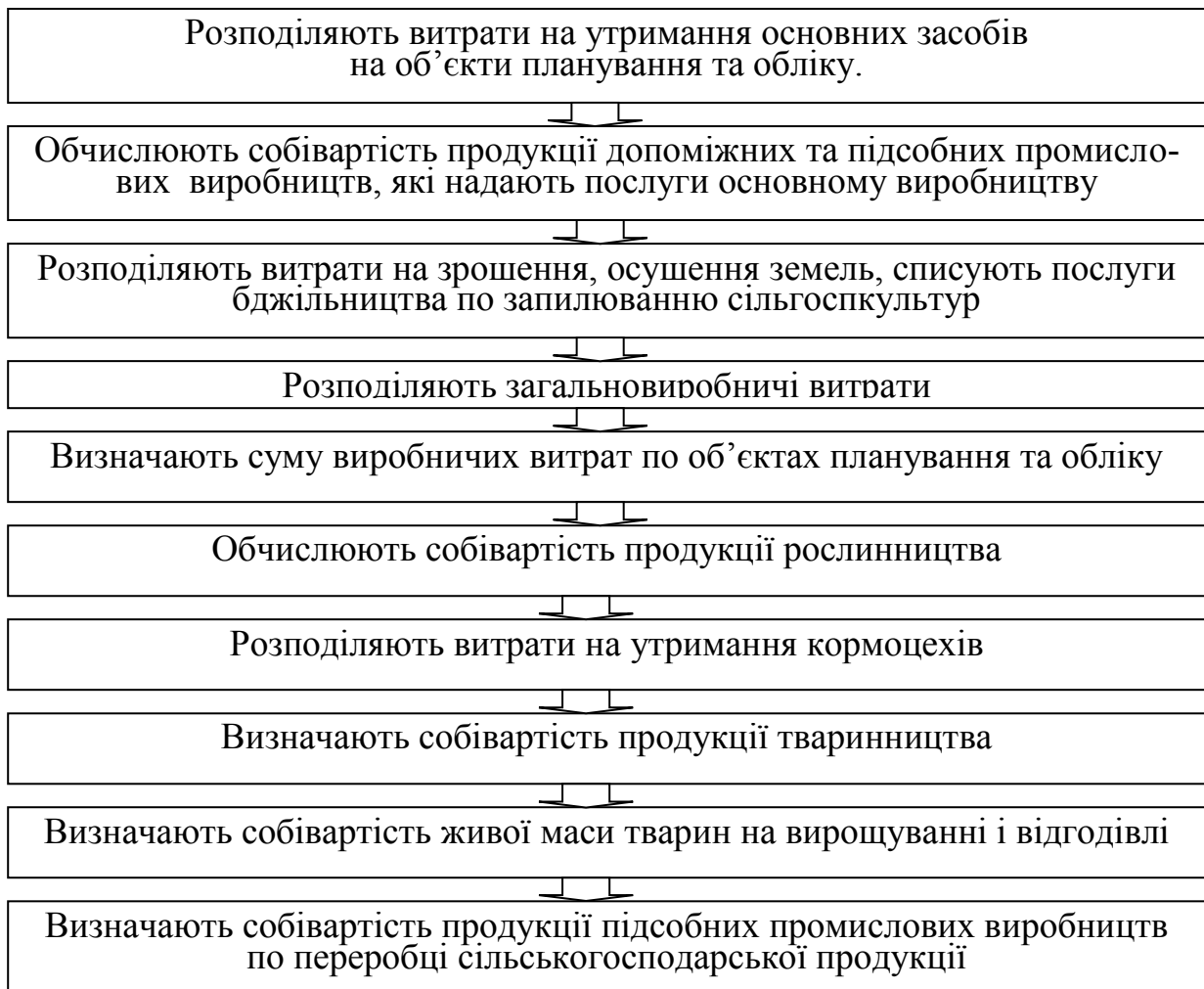


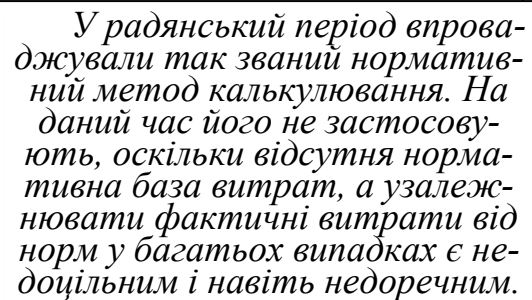
Рис. 3.86. Послідовність визначення собівартості продукції в сільськогосподарському підприємстві

Калькулювання, як елемент методу бухгалтерського обліку - це обчислення собівартості одиниці продукції за встановленою номенклатурою витрат. Проведення цієї роботи передбачено «Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств».

Проведення калькуляційних робіт в кінці року по визначенню фактичної собівартості продукції сільськогосподарського підприємства — це складна і відповідальна робота головного бухгалтера, яка повинна бути включена до загального плану облікового процесу на підприємстві.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції, одержаної від вирощування відповідних культур (груп культур) і видів (груп) тварин, визначається виходячи з витрат, віднесених на цю культуру чи вид тварин.

Аналітичний облік витрат і калькулювання собівартості продукції в розрізі видів виробів (груп виробів) об'єктів калькуляції ведеться залежно від технології та організації виробництва, номенклатури статей витрат і їх деталізації, необхідної для контролю витрат і управління собівартістю.



У радянський період впроваджували так званий нормативний метод калькулювання. На даний час його не застосовують, оскільки відсутня нормативна база витрат, а узалежнювати фактичні витрати від норм у багатьох випадках є недоцільним і навіть недоречним.

Калькулювання собівартості продукції необхідно здійснювати у спеціальних калькуляційних листках, форма яких повинна забезпечити можливість заповнення відповідних таблиць річного звіту і в той же час були придатними для складання корегуючої бухгалтерської проводки за наслідками калькуляції.


Для скорочення затрат часу і праці на проведення робіт, пов'язаних з калькуляцією собівартості продукції можна рекомендувати калькуляційні листки, зібрані в окремі зошити.


Якщо об'єктів калькуляції небагато, то можна заготовити всього два зошити калькуляційних листків: один — для продукції рослинництва, другий — для продукції тваринництва (включаючи, живу вагу молодняка і тварин на відгодівлі).


Бухгалтерські проводки на відкореговану суму слід складати відразу ж по закінченні процесу калькуляції собівартості продукції і негайно занести в реєстри поточного обліку.


Після розноски відкорегованих проводок на основі результатів калькуляції складають бухгалтерські проводки по коригуванню остатків насіння, садивного матеріалу, кормів і молодняка тварин власного виробництва, а потім закривають рахунок 70 «Доходи від реалізації».


РЕЗЮМЕ

 При побіжному знайомстві з Наказом про облікову політику може здатись, що у багатьох випадках йдеться про документальне оформлення раніше сформованих традиційних відносин. Але це тільки на перший погляд. По-перше, традицій необхідно дотримуватись, оскільки дотримання традицій характеризує підприємство з позитивного боку, а формальності необхідно виконувати. По-друге, традиційні пункти доповнені деякими досі не властивими нам формами бухгалтерського обліку, які вперше відображені в законодавстві України. І, по-третє, пункт 4 статті 8 Закону про бухгалтерський облік дає власнику(ам) право вибору: хто і на яких засадах здійснюватиме на підприємстві бухгалтерський облік.


 Облікова інформація дозволяє сформулювати загальну концепцію ефективності управління основними засобами. Щоб бути об'єктивною, вона повинна базуватися на єдиних теоретичних основах обліку і не ускладнювати відсутністю чітких визначень його об'єктів.

 Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити своєчасне відображення на рахунках бухгалтерського обліку повної інформації про оцінку, переоцінку й надходження основних засобів, їх внутрішнє переміщення, вибуття; відображення даних про нарахування амортизації основних засобів за звітний період та їх зносу від початку корисного використання; інформацію для складання звітності про основні засоби і капітальні інвестиції.

 Облік запасів потрібен для визначення величини запасів на кожній стадії господарського циклу. Така інформація супроводжує рух запасів і надає інформацію про фінансовий стан процесу. Існують різні методи визначення вартості запасів, причому кожен з них має як переваги, так і недоліки. Чим вище оберненість запасів, тим вище прибуток, при інших рівних умовах.

 Витрати на заробітну плату – це один з найбільших елементів операційних витрат. Кожна інформація, яка безпосередньо впливає на розмір заробітної плати або відрахувань від неї, має

знайти своє відображення в обліковій політиці підприємства в частині обліку заробітної плати.

 Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, а загальновиробничі пов'язані з забезпеченням умов, необхідних для виробничого процесу. Для визначення реальної величини витрат важливо правильно обліковувати і розподіляти накладні витрати.

Питання для самоперевірки.

1. Зміст, структура і практичне застосування Наказу про облікову політику.
2. Елементи облікової політики та методи її ведення.
3. Особливості побудови облікової політики стосовно необоротних матеріальних активів.
4. Методи нарахування амортизації.
5. Особливості побудови облікової політики стосовно обліку запасів.
6. Методи оцінки вибуття запасів.
7. Побудова складського господарства та складського обліку.
8. Особливості побудови облікової політики стосовно обліку витрат на виробництво.

ТЕМА 4 ЗМІНИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

4.1 Вплив зміни облікової політики на події й операції, що відбуваються (відбувались) на підприємстві

4.2 Збереження комерційної таємниці

4.3. Відповідальність посадових осіб за обґрунтованість внесення змін до облікової політики

4.1 Вплив зміни облікової політики на події й операції

Під час обов'язкової річної інвентаризації комісія має встановити доцільність зміни того чи іншого параметра в обліковій політиці аграрного підприємства, а якщо параметри розробляє аудиторська фірма, – то під час проведення аудиторської перевірки.

Оскільки способи ведення облікового процесу, обрані підприємством, повинні застосовуватися з 1-го січня, то документація, якою оформлюються зміни в обліковій політиці, має бути підготовлена і затверджена до цієї дати, а саме в четвертому кварталі, одночасно з підготовкою до складання річної бухгалтерської звітності.

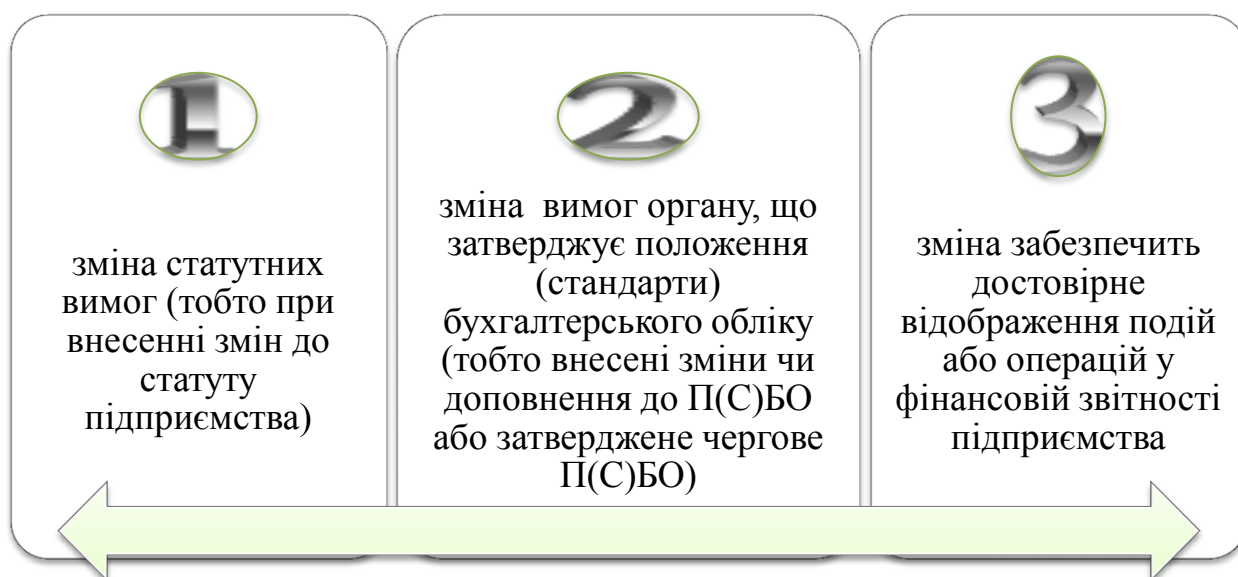


Рис. 4.1. Випадки зміни облікової політики

Зміна облікової політики на події й операції минулих періодів, відображення їх повинні бути розкриті й обґрунтовані у примітках до фінансової звітності за поточний звітний період (рис.4.2).

Зміни облікової політики можливі у випадках, передбачених пунктом 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

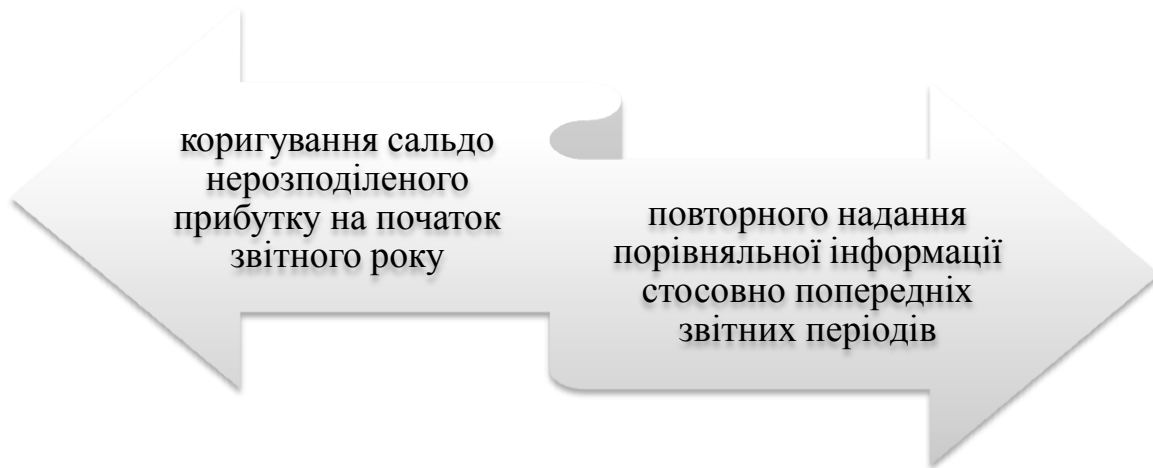


Рис. 4.2 Відображення зміни облікової політики у примітках до фінансової звітності

Облікова політика поширюється тільки на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики, тому що суму коригування нерозподіленої суми прибутку на початок звітнього року неможливо визначити достовірно і облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення. Існують випадки, які не вважаються зміною облікової політики сільськогосподарського підприємства (рис. 4.3).

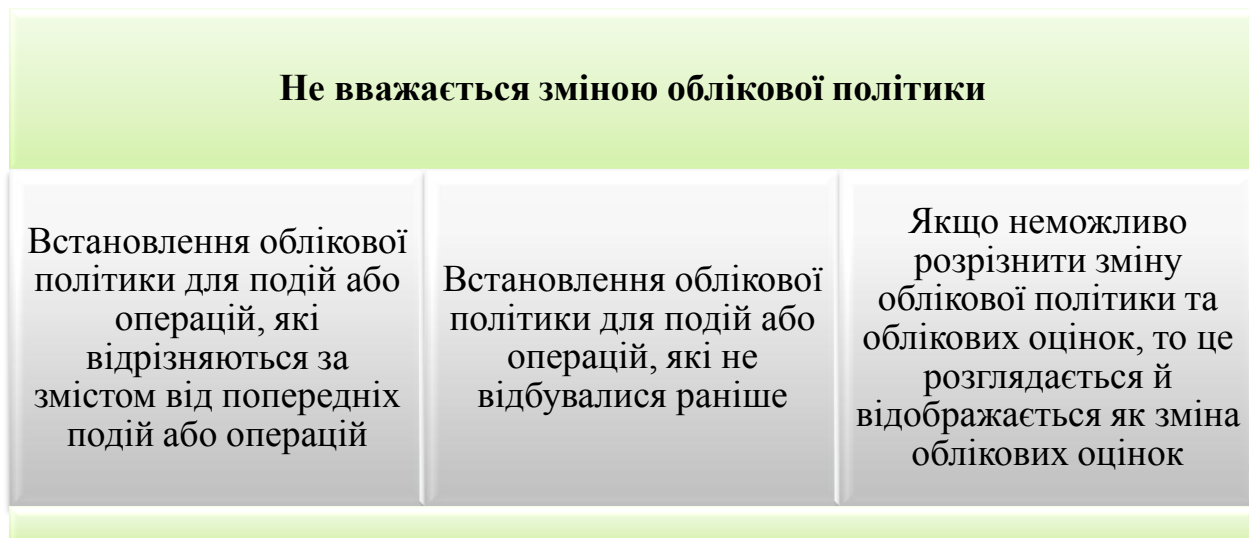


Рис. 4.3. Випадки, які не вважаються зміною облікової політики сільськогосподарського підприємства

Не слід плутати зміну облікової політики зі зміною визначення облікових оцінок.

Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка застосовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Вона може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалась, або була отримана додаткова інформація.

Сільськогосподарське підприємство має право на зміну характеру діяльності підприємства, наприклад, не тільки вирощування сільськогосподарської продукції, а й її переробка і продаж; застосування при цьому нових видів сировини й матеріалів.

Зазначені події спричиняють не зміну облікової політики, а порядок її встановлення, тобто зміну облікових оцінок. Такі зміни на практиці – складна і скрупульозна справа, під час якої важко повністю уникнути помилкових рішень.

Усім подіям (операціям), які є новими для сільськогосподарського підприємства, для встановлення облікової політики необхідно дати попередньо облікову оцінку, а оскільки вона може змінитися, то доведеться застосовувати інші методи і процедури. Якщо облікова оцінка змінюється, то не варто коригувати прибуток і повторно надавати інформацію про попередні звітні періоди для порівняння. Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого.

Наслідки змін в облікових оцінках включаються до статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

4.2 Збереження комерційної таємниці

Керівником підприємства самостійно визначається склад і обсяг відомостей, пов'язаних з виробництвом, технологічним і обліковим процесом, управлінням, фінансами

Відомості, пов'язані з виробництвом, технологічною інформацією, управлінням, фінансами та іншою діяльністю підприємства, що не є державною таємницею, розголошення (передача, витік) яких може завдати шкоди його інтересам, називаються комерційною таємницею.

та іншою діяльністю, які становлять комерційну таємницю, а також порядок їх захисту (рис. 4.4)

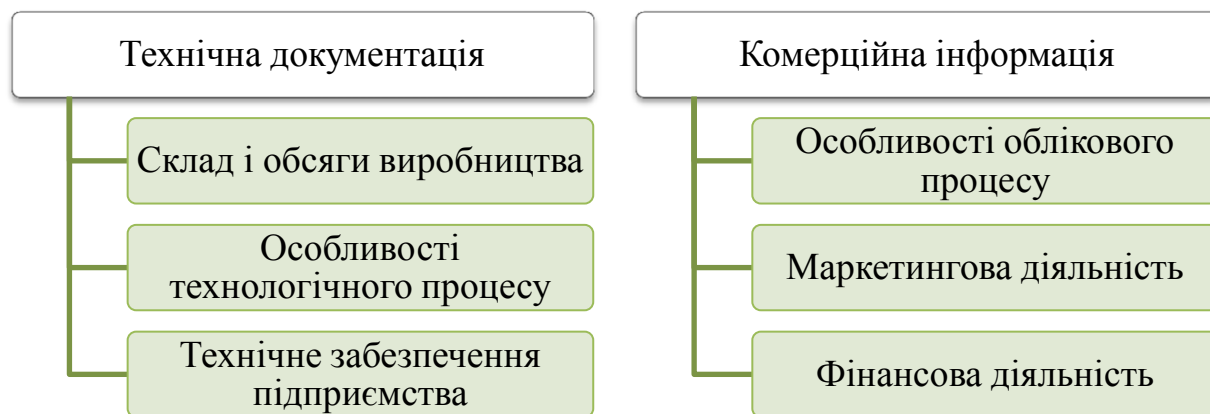


Рис. 4.4. Інформація сільськогосподарського підприємства, яка може вважатись комерційною таємницею

При цьому, керівник повинен забезпечити збереження бухгалтерської документації і створити таку систему внутрішньогосподарського контролю, яка дозволяла б вчасно виявляти та ліквідовувати канали розголошення інформації.

Не всі відомості можуть вважатися комерційною таємницею (рис.4.5).

Відомості, що становлять державну таємницю

- незапатентовані науково-технічні розробки, товарні знаки
- бази даних та інші комп'ютерні програми, створені підприємством
- бази даних та інші комп'ютерні програми, створені підприємством
- бази даних та інші комп'ютерні програми, створені підприємством
- різні технічні проекти
- промислові зразки

Відомості, визначені Кабінетом Міністрів України, умови контрактів і покупців, інформацію про переговори, різні маркетингові дослідження

- установчі документи і документи, якими надається дозвіл займатися підприємницькою діяльністю та її окремими видами (статут, засновницький договір, реєстраційні свідоцтва, ліцензії)
- інформація за всіма встановленими формами державної звітності (податкової, фінансової, статистичної)
- відомості про чисельність і склад працюючих, їх заробітну плату в цілому і за професіями та посадами, а також про наявність вільних робочих місць
- інформація про забруднення природного навколишнього середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізації продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також про інші порушення законодавства України і розміри завданих при цьому збитків
- інформація про забруднення природного навколишнього середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізації продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також про інші порушення законодавства України і розміри завданих при цьому збитків
- відомості, що, відповідно до чинного законодавства, підлягають оприлюдненню, а саме, інформація про випуск акцій підприємством
- документи про платоспроможність
- документи про сплату податків і обов'язкових платежів
- дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів

Рис. 4.5. Відомості, що не можуть вважатися комерційною таємницею

Доступ до такої інформації може бути обмежено (заборонено), у тому числі й для представників контролюючих органів. Відомості, що не можуть становити комерційну таємницю, визначаються Кабінетом Міністрів України.

Матеріали, які можна було б назвати комерційною таємницею, необхідно відповідним чином оформити. Керівник підприємства своїм

наказом затверджує перелік технічної та комерційної інформації, яку він вважає комерційною таємницею. На підприємстві створюється спеціальна комісія, яка займається визначенням, групуванням і уточненням цього переліку. Керівник підприємства встановлює порядок захисту комерційної таємниці (рис. 4.6).

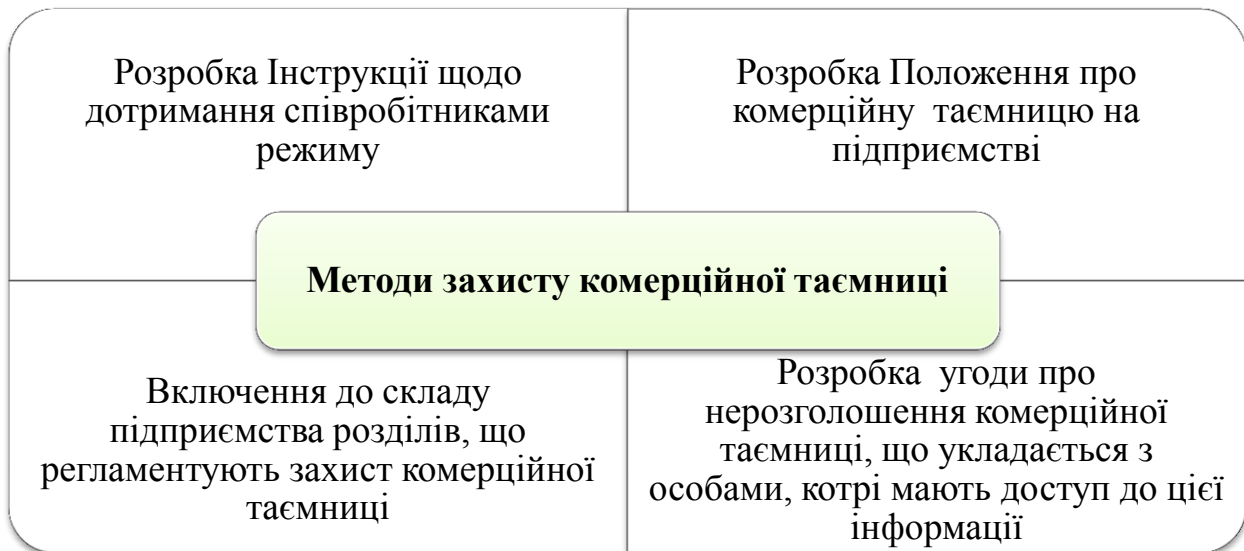


Рис. 4.6. Методи захисту комерційної таємниці

Комплексу комерційної таємниці підприємства необхідно надати правовий статус і закріпити документально (рис.4.7).

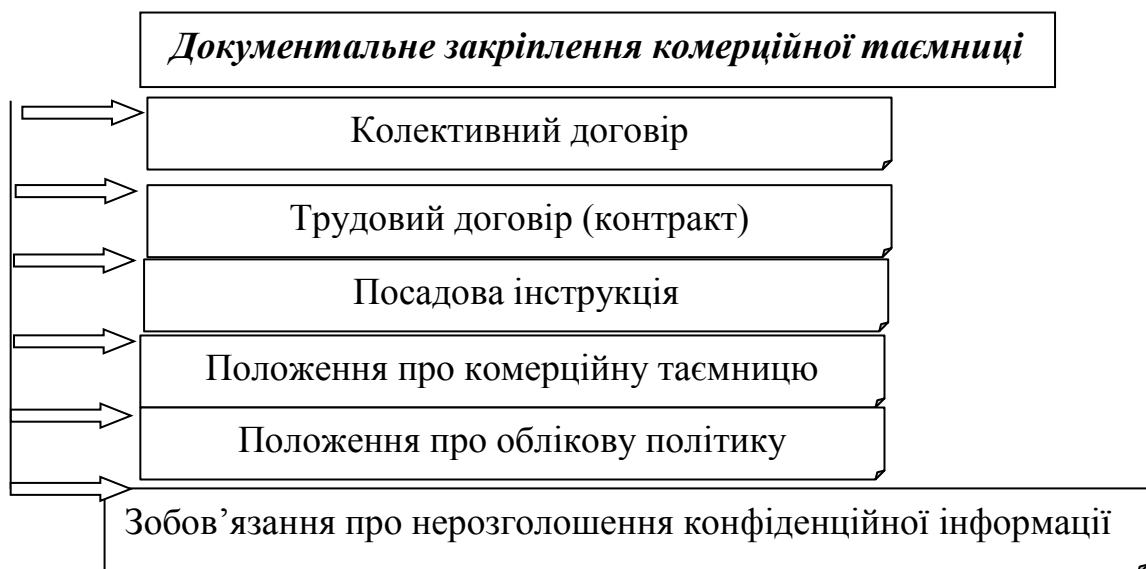


Рис. 4.7. Документальне закріплення комерційної таємниці

Впровадження на практиці в сільськогосподарському підприємстві зазначених методів забезпечить ефект лише при їх комплексному застосуванні (рис.4.8).

Правові	Документальне затвердження переліку відомостей, які складають конфіденційну інформацію та комерційну таємницю
	Ухвалення графіку обміну інформацією між співробітниками та зовнішніми користувачами
Адміністративні	Створення режиму доступу до інформації
	Створення системи контролю за дотриманням режиму доступу та правила зберігання інформації, наявність заходів щодо порушників
Соціально-психологічні	Використання матеріальних та моральних стимулів для формування лояльного ставлення працівника до підприємства
	Наявність обов'язкового покарання порушника

Рис. 4.8. Заходи щодо захисту конфіденційної інформації і комерційної таємниці

Правові	<ul style="list-style-type: none"> Документальне затвердження переліку відомостей, які складають конфіденційну інформацію та комерційну таємницю Ухвалення графіку обміну інформацією між співробітниками та зовнішніми користувачами
Адміністративні	<ul style="list-style-type: none"> Створення режиму доступу до інформації Створення системи контролю за дотриманням режиму доступу та правила зберігання інформації, наявність заходів щодо порушників
Соціально психологічні	<ul style="list-style-type: none"> Використання матеріальних та моральних стимулів для формування лояльного ставлення працівника до підприємства Наявність обов'язкового покарання порушника

Рис. 4.8. Перелік заходів щодо захисту конфіденційної інформації і комерційної таємниці

Вищенаведені правові документи внутрішньогосподарського призначення повинні врегулювати ряд питань (рис. 4.9).

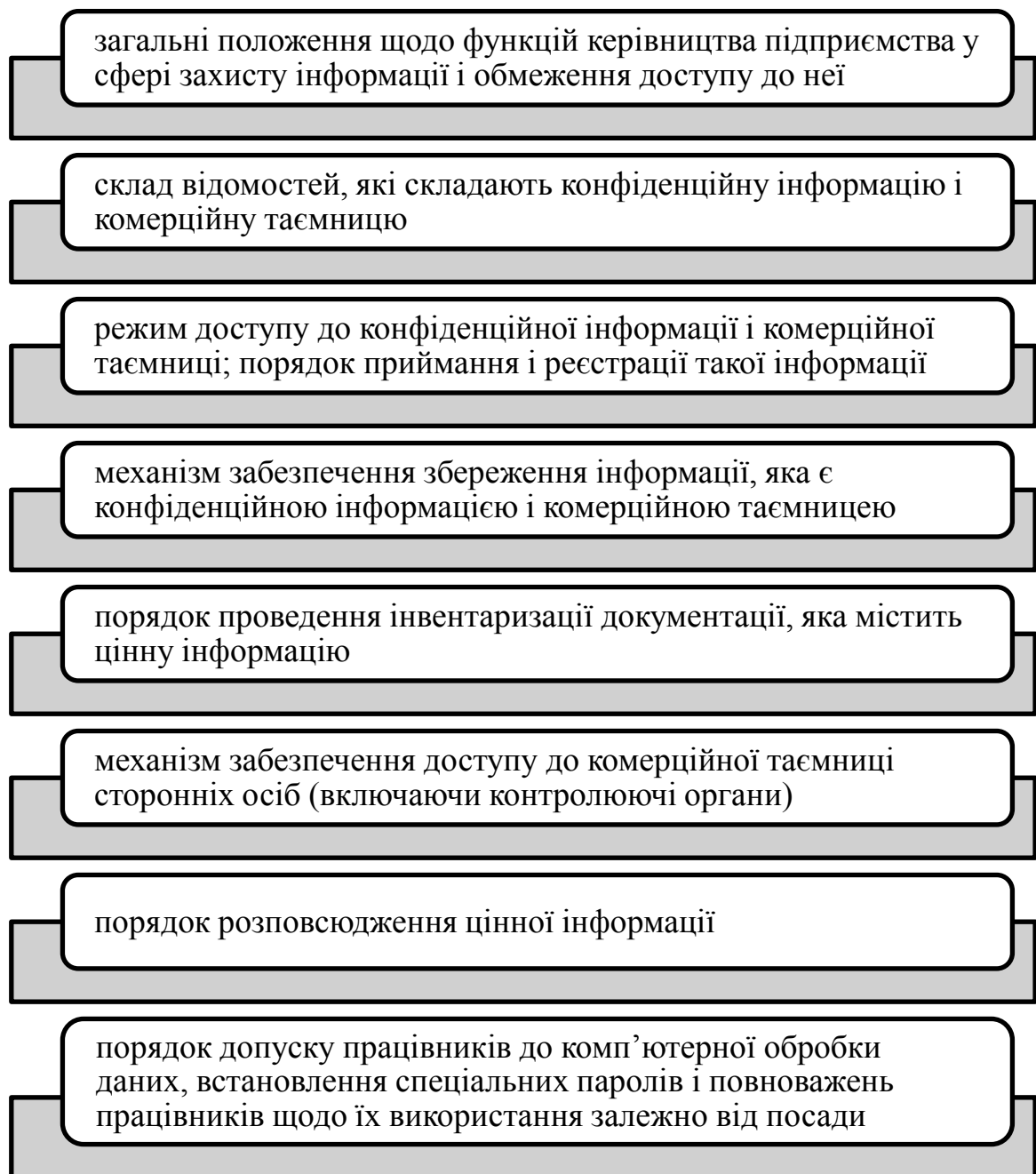


Рис. 4.9. Питання щодо внутрішньогосподарського врегулювання конфіденційної інформації і комерційної таємниці в правових документах

Все частіше сільськогосподарські підприємства впроваджують систему підписання зобов'язання про нерозголошення відомостей, які складають комерційну таємницю.

Цю процедуру бажано проводити, при прийнятті працівника на роботу.

Робітнику повинен бути наданий список документів, які становлять комерційну таємницю даного підприємства. У протилежному випадку, якщо працівник не буде ознайомлений з даним переліком, то підписання зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці є недоцільним. До зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці доцільно буде включити пункти про нерозголошення не лише в період роботи працівника на підприємстві, але й протягом певного періоду протягом його звільнення.

Щоб попередити виток інформації на підприємстві бажано розробити і затвердити *графік обміну інформацією між працівниками та зовнішніми користувачами* (рис. 4.10).

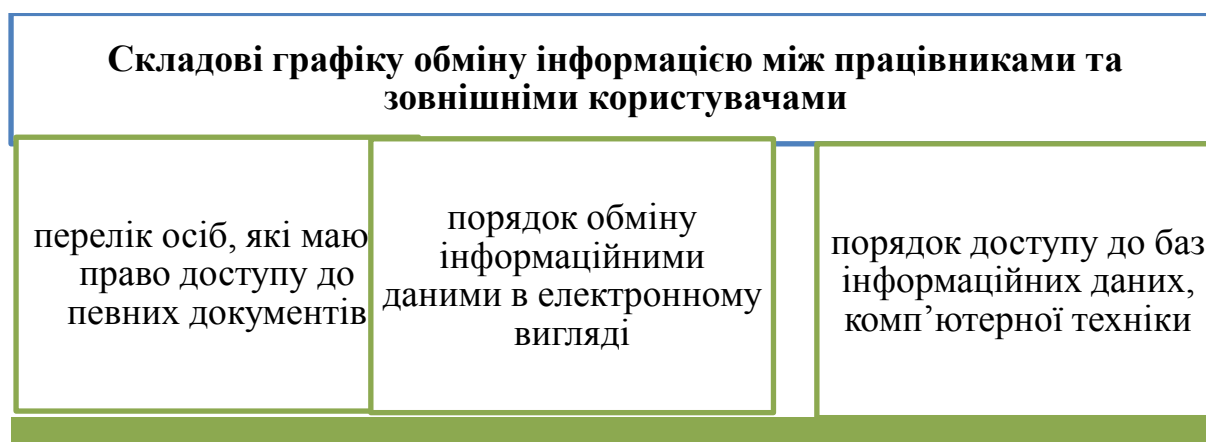


Рис. 4.10. Складові графіку обміну інформацією між працівниками та зовнішніми користувачами сільськогосподарського підприємства

Захист інформації підприємство може забезпечити, перш за все, створенням режиму доступу.

Режим доступу – це передбачений порядок отримання, використання, поширення і зберігання інформації, а також сукупність способів її захисту. Даний режим оформлюється внутрішніми документами, які підтверджують правовий статус конфіденційної інформації і комерційної таємниці.

Керівнику підприємства при створенні режиму доступу необхідно призначити групу з компетентних фахівців, а саме облікових працівників, юристів, фахівців-виробничників, працівників відділу кадрів (рис. 4.11).

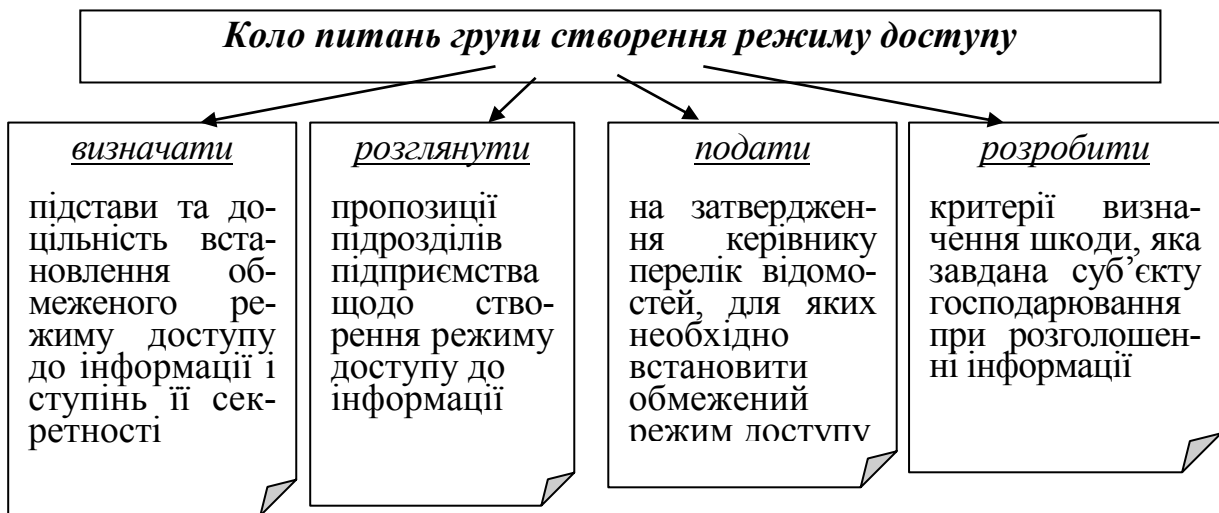


Рис. 4.11. Коло питань групи створення режиму доступу

При застосуванні комп'ютерної обробки облікової інформації в сільськогосподарському підприємстві існують особливості в збереженні комерційної таємниці, пов'язані з організацією облікового процесу при автоматизації обліку. Перш за все, необхідний контроль на всіх етапах обліку за автоматизованою формою (рис. 4.12).

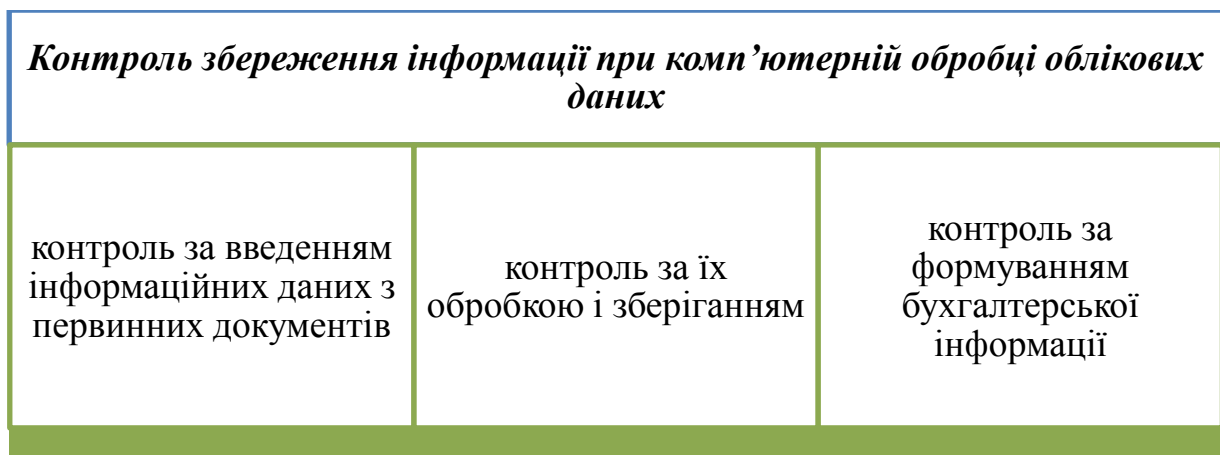


Рис. 4.12. Контроль збереження інформації при комп'ютерній обробці облікових даних

Контроль за обробкою і збереженням інформації є досить складним і потребує відповідного рівня кваліфікації облікових працівників і осіб, які займаються розробкою системи комп'ютерної обробки даних.

Контроль за формування бухгалтерської інформації передбачає сукупність заходів щодо забезпечення надходження інформації лише особам, для яких вона призначається.

Крім режиму доступу до інформації і графіку обміну нею необхідно впорядкувати відвідування підприємства сторонніми особами через

забезпечення контролю за допуском відвідувачів на підприємство, наприклад, за допомогою електронних перепусток або ведення журналу реєстрації відвідувачів і контактів з ними.

Крім того, відповідно до законодавства на різних носіях інформації можуть бути встановлені грифи секретності. Так, якщо певний вид інформації віднесено внутрішнім розпорядчим документом до складу комерційної таємниці, то підприємство може поставити на визначених документах гриф «комерційна таємниця». Кількість примірників документів з грифом «комерційна таємниця» має обмежуватись, кожен примірник готується для наперед визначеного адресата. Такі документи повинні реєструватись в Журналі реєстрації документів окремо від іншої документації з грифом «комерційна таємниця», всі аркуші якого нумеруються, прошиваються і опечатуються. Зазначений журнал може мати форму наведену в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Журнал реєстрації документів з грифом «комерційна таємниця»

№ документа	Дата реєстрації	Короткий зміст	Кількість аркушів	Кількість примірників	Виконавець
1	2	3	4	5	6

Всі документи, які надходять на підприємство з грифом «комерційна таємниця», приймаються і розкриваються спеціально призначеною посадовою особою. При надходженні обов'язково перевіряється цілісність кореспонденції, кількість аркушів і примірників основного документа.

Рух документів з грифом «комерційна таємниця» повинен своєчасно відображатись у Журналі реєстрації видачі документів даного порядку (табл. 4.2)

Таблиця 4.2

Журнал реєстрації видачі документів з грифом «комерційна таємниця»

№ документа	Дата видачі	Короткий зміст	Кількість аркушів	Кількість примірників	Кому видано	Підпис за отриманий документ	Відмітка про повернення(підпис)	Примітка

Окрім реєстру та особливостей порядку зберігання на підприємстві повинен здійснюватися суворий нагляд за розмноженням документів з

грифом «комерційна таємниця». Копії даних документів повинні виготовлятися лише з письмового дозволу керівника підприємства. Розмноження документів необхідно виконувати лише в присутності посадової особи, відповідальної за зберігання таких документів.

4.3. Відповідальність посадових осіб за обґрунтованість внесення змін до облікової політики

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника та посадових осіб у випадку неприйняття облікової політики. Але, згідно статті 8 Закону про бухгалтерський облік, чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, під час перевірки фінансової діяльності підприємства, аудиторська фірма або податкова інспекція може визнати баланс недійсним (рис.4.13).



Рис. 4.13. Випадки визнання недійсним балансу підприємства

Річна фінансова звітність, складена з порушеннями чинного законодавства, неодмінно викличе недовіру акціонерів (особливо іноземних інвесторів), що може спричинити масове вилучення акціонерного капіталу (іноземних інвестицій) з підприємства.

Акціонери, засновники, трудові колективи мають законне право вимагати від керівництва суб'єкта господарювання надання їм фінансової звітності.

Наслідки такого рішення можуть бути різними залежно від організаційної форми господарюючого суб'єкта та його масштабу, але однозначно – негативними.

Найгіршими, на нашу думку, вони можуть бути для відкритих

акціонерних товариств та підприємств за участю іноземного капіталу.

Хоча у Законі України «Про державну податкову службу в Україні» йдеться про бухгалтерські, а не фінансові звіти, перевіркою податковою службою, можливе накладення штрафу за невиконання вимог Закону про бухгалтерський облік, у тому числі за відсутність облікової політики.

Таблиця 4.3

Адміністративні стягнення за порушення щодо ведення бухгалтерського обліку

№	Найменування законодавчого акту	Зміст порушення	Адміністративне стягнення щодо порушення законодавчого акту
Адміністративна відповідальність			
1	Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» внесено зміни до статті 1642 Кодексу України про адміністративні правопорушення	Неподання фінансової звітності	Штраф від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
2	Частина перша 1642 статті Кодексу України про адміністративні правопорушення	Ті самі дії, вчинені особою, на яку протягом року було накладено адміністративне стягнення за одне з правопорушень, зазначених у 1642 статті	Штраф від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
3	Кодекс України про Адміністративні правопорушення та Закону України «Про державну податкову службу» від 04.12.1990 № 509-ХІІ.	Особа вчинила кілька адміністративних правопорушень, справи про які одночасно розглядаються одним і тим же 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, позбав-

		лення спеціального права — роками, місяцями або днями.
ст. 36 Кодексу України про Адміністративні правопорушення та Закону України «Про державну податкову службу» від 04.12.1990 № 509-ХІІ.	При вчиненні однією особою двох або більше адміністративних правопорушень	На головного бухгалтера стягнення накладається за кожне правопорушення окремо
Частина перша 1642 статті Кодексу України про адміністративні правопорушення	Випадки ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку або внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності	Штраф від восьми до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян В разі повторного порушення - штраф від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Матеріальна відповідальність		
Порядок розрахунку середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100	Шкода, заподіяна 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
п. 2 ст. 133 КЗпП	зайві грошові виплати; неправильна постановка обліку і зберігання матеріальних чи грошових цінностей; нежиття необхідних заходів до запобігання простоям, випуск недоброякісної продукції, розкрадання, знищенню і псування матеріальних чи грошових цінностей.	Керівники структурних підрозділів на підприємствах, в установах, організаціях та їх заступники до яких відносяться і головні бухгалтери несуть обмежену відповідальність у розмірі заподіяної з їх вини шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку

Дисциплінарна відповідальність

ст. 147 Кодексу законів про працю	За порушення трудової дисципліни нього	До бухгалтера, як і будь-якого працівника підпри-
-----------------------------------	--	---

		емства можуть бути застосовані такі стягнення: догана; звільнення.
Кримінальна відповідальність		
стаття 212 Кримінального кодексу України	Умисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, вчинене службовою особою підприємства, що зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах	Штраф від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
стаття 212 Кримінального кодексу України	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	Штраф від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
частина перша або друга статті 212 Кримінального кодексу України	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 особою раніше судимою	Позбавлення волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна
частина перша або друга статті 212 Кримінального кодексу України	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	Звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх

	великих розмірах особою вчинено вперше	несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).
стаття 364 «Зловживання владою або службовим становищем» Кримінального Кодексу	Зловживання владою або службовим становищем, тобто умисне, з корисливих мотивів чи в інших особистих інтересах або в інтересах третіх осіб, використання службовою особою влади чи службового становища всупереч інтересам служби, якщо воно заподіяло істотну шкоду охоронюваному законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб	Головний бухгалтер карається виправними роботами на строк до двох років або арештом на строк до шести місяців, або обмеженням волі на строк до трьох років, із позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років
стаття 364 «Зловживання владою або службовим становищем» Кримінального Кодексу	Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки	Головний бухгалтер карається позбавленням волі на строк від п'яти до восьми років з позбавленням права обіймати посади чи займатися діяльністю на строк до трьох років
ст. 367 «Службова недбалість» Кримінального кодексу	Невиконання або неналежає виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що заподіяло істотну шкоду охоронюваному законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, або державним чи громадським інтересам, або інтересам окремих юридичних осіб	Головний бухгалтер карається штрафом від п'ятдесяти до ста п'ятдесяти 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
ст. 367 «Службова недбалість» Кримінального кодексу	Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки	Позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльніс-

		тю на строк до трьох років та зі штрафом від ста до двохсот п'ятдесяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Штрафні санкції податкової державної служби		
п. 11 ст. 11 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» від 04.12.90 р. №509-ХІІ зі змінами і доповненнями	Відсутність бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування або ведення його з порушеннями встановленого порядку, неподання, несвоєчасне подання або подання за невстановленою формою бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій	від <i>п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян</i> , а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне із зазначених правопорушень, - від <i>десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян</i>

У Переліку посад і робіт у числі працівників, з якими може бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність, з працівників бухгалтерії вказана лише посада касира та бухгалтера-касира. Головний бухгалтер не є матеріально відповідальною особою.

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. У відповідності з Кодексом законів про працю (ст. 134) такими випадками є (рис.4.13).

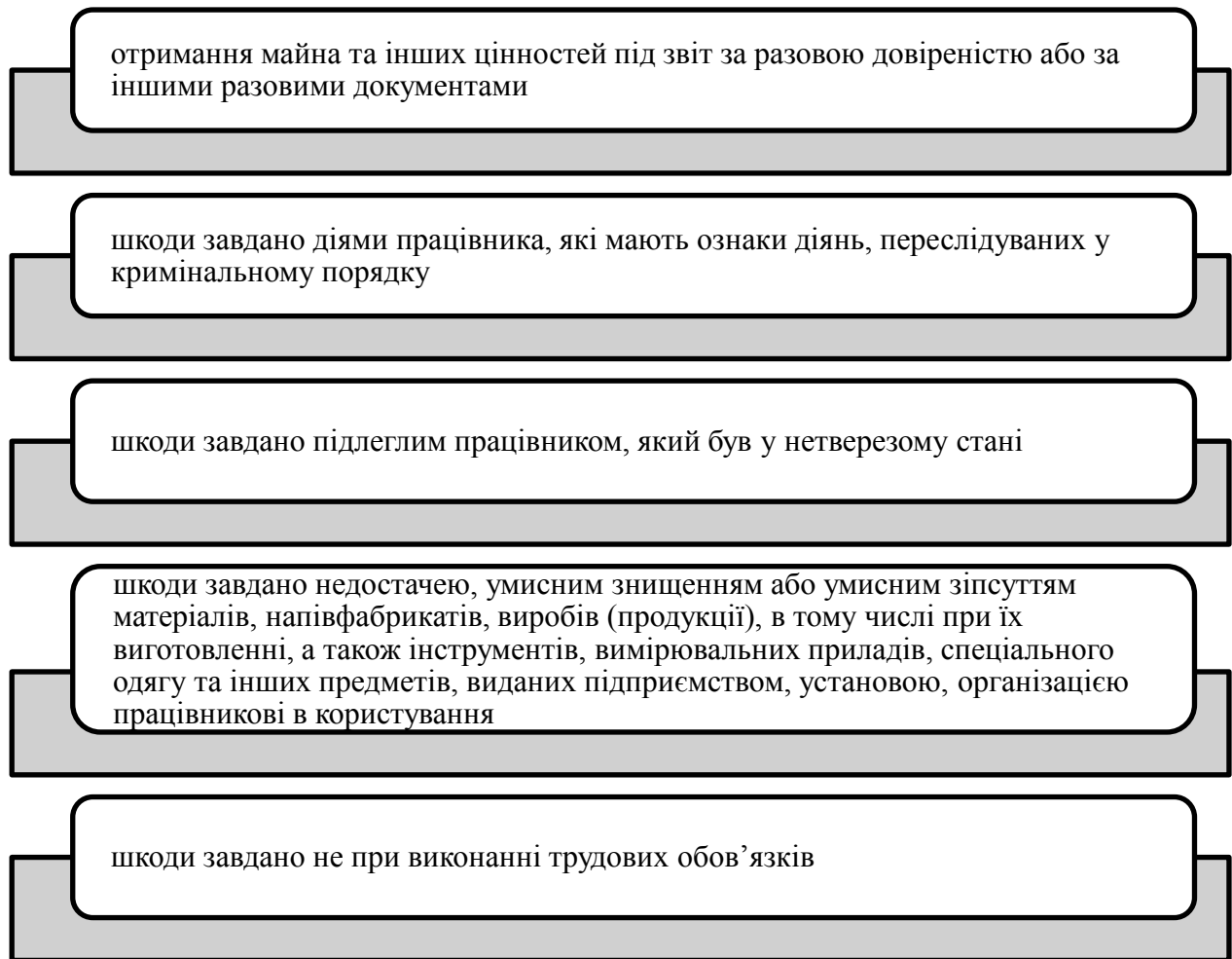


Рис. 4.13. Випадки притягнення головного бухгалтера до повної матеріальної відповідальності

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. Стаття 367 «Службова недбалість» Кримінального кодексу 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, крім наведених, законами та статтями в них. 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.

РЕЗЮМЕ

✚ Зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що зайвий раз підтверджує надзвичайну важливість науково обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

✚ Система захисту конфіденційної інформації і комерційної таємниці необхідно для забезпечення інформаційної безпеки підприємства, а для того, щоб система була ефективною, вона не повинна бути самоціллю.

✚ Керівник підприємства несе відповідальність перед працівниками, акціонерами, учасниками товариства за результати своєї діяльності, тому він повинен працювати з урахуванням цих обставин.

✚ Бухгалтер несе відповідальність:

▲ -за невиконання (неналежне виконання) своїх посадових обов'язків, передбачених даною посадовою інструкцією, в межах, визначених чинним трудовим законодавством України;

▲ -за здійснені у процесі своєї діяльності правопорушення в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України;

▲ -за нанесення матеріальної шкоди в межах, визначених чинним трудовим, кримінальним та цивільним законодавством України.

Питання для самоперевірки

1. Передумови змін в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства.
2. Сутність, зміст та наслідки цих змін;
3. Порядок збереження комерційної таємниці;
4. Відповідальність за формування, оформлення змін
5. Контроль виконання положень облікової політики на підприємстві.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. - Житомир: ЖІТІ, 2006. - 608 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні - Житомир: ЖІТІ, 2004
3. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні //В ред. закону № 1829-III від 22.06.2000, ВВР, 2000, № 46, ст.391
4. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Навчальний посібник. К: Знання-Прес, 2006. – 349 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30 листопада 1999 р.
6. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: [монографія]/ С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Таврійській державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
7. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: [навчальний посібник] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видав-ничий будинок ММД», 2008. – 230 с.
8. Кузнецова С. А. Організація облікової інформації в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання: [монографія] / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: ТОВ «Видавничий будинок ММД», 2008. – 224 с.
9. Леня В. С. Організація бухгалтерського обліку : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / В. С. Леня – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
10. Лучик Г. М. Облікова політика як інструмент формування обліково-аналітичної інформації в управлінні [Електронний ресурс] / Г. М. Лучик // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4664>.
11. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник. / За ред. В. Я. Амбросова. — 2-е видання, доповнене і перероблене. — К.: Вд «Професіонал, 2005.— 896с.
12. Матвієнко О. Основи організації електронного документообігу: навч. посібн. / О. Матвієнко, М. Цивін. - К. : Центр учбової літератури, 2008. – 112 с.

13. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник /За ред.. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-вид., доп. і перероб. – К.: видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328 с.
14. Облікова політика: Навчальний посібник / В.М. Савченко, О.В.Пальчук, Л.В.Саловська та ін.; за ред. Давидова Г.М. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
15. Організація обліку відносин власності: Навчальний посібник/ За ред. Жука В.М.-2-е вид., доп. і перероб. – К.:Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2010.–372с.
16. Островерх Р.Е. Організація обліку: Навч. пос. / Островерх Р.Е. – К: Видавництво ЦУЛ, 2012 р. – с. 408
17. Організація обліку відносин власності: Навчальний посібник/ За ред. Жука В.М.-2-е вид., доп. і перероб. – К.:Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2010.–372с.
18. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2005. – С. 424.
19. Сльозко Т.М. Організація бухгалтерського обліку: підручник/ Т.М.Сльозко-К.:Каравела; Піча Ю.В., - К: 2009 – 624с.
20. Чебанова Н., Чупірь Т., Чупірь В. Організація бухгалтерського обліку.-Х.: Фактор, 2008. – 480 с.
21. Чебанова Н.В. Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: Посібник. Київ «А.В.В.», 2006р., с. 362
22. Фаріон І. Д., Перевозова І. В. Організація обліку, контролю й аналізу: Навчальний посібник. / За редакцією доктора економічних наук, професора І. Д. Фаріона. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – 714
23. Яцишин С. Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог європейського законодавства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // Ефективна економіка. – Режим доступу:<http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4137&p=1>