

МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

О. І. Мельник

Облік і аудит в галузях АПК

Курс лекцій

Миколаїв
2014

Затверджено на засіданні кафедри фінансів і кредиту обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від **21.01.2014** р., протокол № 7.

ЗМІСТ

Модуль 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку.....	4
Тема 1. Суть та значення господарського обліку. Предмет та метод бухгалтерського обліку	4
Тема 2. Бухгалтерський баланс підприємства. Системи рахунків бухгалтерського обліку та подвійний запис	13
Модуль 2. Основи фінансового обліку та аудиторської діяльності в Україні	21
Тема 3. Сучасні форми безготівкових розрахунків. Облік грошових розрахунків та кредитних операцій	21
Тема 4. Облік необоротних активів	31
Тема 5. Облік розрахунків за виплатами працівникам.....	36
Тема 6. Облік витрат та виходу продукції рослинництва. Обчислення собівартості продукції рослинництва	42
Тема 7. Основи аудиторської діяльності в Україні	55

Модуль 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Тема 1. Суть та значення господарського обліку.

Предмет і метод бухгалтерського обліку

1. Загальна характеристика господарського обліку, його виникнення і розвиток
2. Поняття та види вимірників в бухгалтерському обліку
3. Предмет бухгалтерського обліку
4. Елементи методу бухгалтерського обліку, їх характеристика.

1. Загальна характеристика господарського обліку, його виникнення і розвиток

1. Для здійснення своїх потреб люди здійснюють господарську діяльність, яка пов'язана з матеріальним виробництвом, торгівлею, виконанням робіт, наданням послуг.

Значення господарського обліку зростає в сучасних умовах, коли нові економічні відносини проникають у всі сфери господарської діяльності. Основними характерними рисами господарського обліку в сучасних умовах є чітке відображення господарської діяльності підприємства, забезпечення отримання економічної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень та досягнення конкретних виробничих цілей, контроль за збереженням власності підприємства, виявлення внутрішніх резервів, які збільшують доходи підприємства.

Вказані головні риси можуть бути успішно виконані якщо господарський облік буде задовольняти вимоги, які до нього ставляться. Найголовнішими з них є

точність та об'єктивність показників, своєчасність, повнота, якість та доступність інформації, порівняння даних обліку за різні суміжні періоди.

Господарський облік повинен давати інформацію про фінансовий стан та результати економічної діяльності підприємства, необхідну передусім акціонерам, інвесторам, банкам, фінансовим органам, державним податковим інспекціям тощо.

Існують три види господарського обліку — оперативний, бухгалтерський, статистичний. Завдяки цьому господарський облік забезпечує всі ланки управління необхідною інформацією, яка використовується в масштабі держави для планування, розробки нормативів, стимулювання, аналізу та контролю. Кожному виду господарського обліку належить відповідне місце і роль у єдиній системі обліку та статистики.

Оперативний (оперативно-технічний) облік використовується для спостереження і контролю за окремими господарськими операціями, процесами в ході їх здійснення з метою оперативного управління ними. За допомогою оперативного обліку отримують дані про кількість і якість виготовленої продукції, потужність і використання обладнання, виконання норм виробітку та інше. Особливість: швидкість, оперативність надання даних керівництву. Оперативний облік не є суворо документальним (телефон, усні повідомлення).



Рис.1.1 Види господарського обліку

Статистичний облік — це система вивчення й контролю масових суспільних явищ. За допомогою статистичних даних здійснюються спостереження за випуском продукції в установленій номенклатурі, а також за основними виробничими та економічними показниками діяльності підприємства. Одночасно за даними статистичного обліку виявляють резерви підприємства, щодо підвищення продуктивності роботи устаткування, встановлюють співвідношення між темпами зростання продуктивності праці робітників і заробітної плати та інше.

Звідси можна зробити незаперечний висновок, що дані оперативного та статистичного обліку суттєво підвищують достовірність бухгалтерського обліку. Водночас і дані бухгалтерського обліку використовуються як в оперативному, так і в статистичному обліку. Відтак між трьома видами господарського обліку існує прямий і зворотний зв'язок.

Отже, **бухгалтерський облік** — це система суцільного, безперервного та взаємозв'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні. Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством

Характерними особливостями бухгалтерського обліку є: реєстрація всіх без винятку господарських операцій; документальність; наявність спеціальних прийомів і способів обробки отриманих даних. Записи в бухгалтерському обліку здійснюються тільки на підставі правильно оформлених документів.

Бухгалтерський облік виконує **наступні функції**:

Інформаційну — відображає фактичний стан документів;

Контрольну — дає можливість контролювати використання матеріальних ресурсів і живої праці.

Управлінську — забезпечує економічною інформацією для прийняття управлінських рішень

До завдань бухгалтерського обліку належать: сприяння зростанню продуктивності праці та ліпшому використанню закріплених ресурсів; виявлення та використання резервів; дотримання фінансової дисципліни; дотримання режиму економії у використанні коштів; запровадження прогресивних та науково обґрунтованих методів обліку; збільшення ефективності використання обчислювальної техніки.

До бухгалтерського обліку ставляться, зокрема, такі **вимоги**:

Точність — ведення поточного бухгалтерського обліку тільки на підставі первинних документів з використанням установлених форм, методів та вимірників без будь-яких округлень, застосування раціональних та ефективних форм і методів обліку.

Достовірність — записи у бухгалтерському обліку мають бути точно підтвержені даними первинних документів.

Юридична обґрунтованість — належне оформлення первинних документів та наявність у них необхідних підписів.

Реальність показників обліку та їх порівнянність.

Тотожність синтетичного й аналітичного обліку.

Узагальнення облікових даних на 1-ше число кожного місяця.

Своєчасність — забезпечення необхідною інформацією відповідних структур, фахівців, акціонерів, власників у встановлений строк.

Максимальне використання обчислювальної техніки та типових програм автоматизації обліку.

Застосування уніфікованих та стандартизованих первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку.

Дотримання єдиної методики обчислення показників та оцінки активів балансу.

Повнота — всі господарські операції, які правильно оформлені первинними документами, підлягають запису в реєстрах бухгалтерського обліку на відповідних його рахунках без будь-яких винятків.

Економічність — забезпечення організації та ведення бухгалтерського обліку без перевищення гранично допустимих витрат.

2. Поняття та види вимірників в бухгалтерському обліку

2. Всі господарські факти, явища та процеси для того щоб одержати відображення в обліку повинні бути вимірні.

Для ведення господарського обліку використовуються три види вимірників:

Натуральні: використовуються для обліку матеріальних цінностей і виражаються в штуках, метрах, літрах, кілограмах. Облік у натуральних вимірниках забезпечує контроль за збереженням власності підприємства.

Трудові: служать для обчислення витрат праці і робочого часу. Вони дозволяють визначити кількість часу, витраченого на виконання різної роботи. Обчислити заробітну плату робітника або службовця, визначити продуктивність праці (люд/год, люд/дн, нормо/год) Показники які отримують за їх допомогою не можуть бути узагальнюючими. Узагальнення показників господарського обліку здійснюється за допомогою грошового вимірника.

Грошовий: це вартісний узагальнюючий вимірник. Використання його дозволяє підрахувати загальну суму господарських засобів підприємства, загальну суму витрат на виробництво, яка складає собівартість продукції та ін.показники

3. Предмет бухгалтерського обліку

3. Предмет бухгалтерського обліку визначається відповідно до функцій, покладених на нього в управлінні мікро- та макроекономікою. Бухгалтерський облік здійснює інформаційне відображення процесу розширеного відтворення, обігу капіталу на підприємстві, контролює його раціональне використання і

розподіл суспільно-необхідного продукту через ринкові відносини для задоволення потреб споживачів.

Отже, **предметом бухгалтерського обліку** є засоби господарства і господарські процеси.

Без чітко визначених об'єктів неможлива реалізація предмета бухгалтерського обліку.

Об'єктом завжди може бути певний предмет чи певна діяльність. Отже, термін «предмет» і термін «об'єкт», як правило, означають те саме.

Синтезовано об'єкти бухгалтерського обліку можна розподілити за трьома розділами:

Господарські засоби.

Джерела утворення майна.

Господарські процеси.

Кожний розділ включає відповідну кількість об'єктів, які об'єднані в групи. Таких груп об'єктів у першому розділі — три, у другому — п'ять, що наочно демонструє типова форма балансу, його актив і пасив.

Господарські засоби — це майно підприємств у вигляді засобів виробництва (засоби та предмети праці), засобів у сфері обігу (предмети обігу; кошти; кошти в розрахунках; засоби, що обслуговують обіг), засобів невиробничої сфери.

Джерела утворення майна – поділяються на дві групи

Джерела власних коштів (фонди бюджетне фінансування прибуток)

Джерела позичкових коштів (кредити кредиторська заборгованість зобов'язання за розподілом)

Створення суспільно необхідного продукту — не тільки мета сфери матеріального виробництва, а і його внутрішня потреба, спрямована на задоволення соціально-культурних вимог працівників підприємств, забезпечення економічного розвитку та зростання національного багатства держави. Об'єктами обліку створення суспільно необхідного продукту є такі **процеси**:

праця та її оплата:

використання засобів праці;

заготівля, придбання й використання виробничих запасів;
виробництво й визначення собівартості продукції;
реалізація й визначення фінансових результатів;
невиробниче споживання.

4. Елементи методу бухгалтерського обліку, їх характеристика.

4. Для забезпечення необхідної інформації про стан та використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку застосовуються різні способи відображення господарських операцій. Сукупність цих способів і становить метод бухгалтерського обліку.

Метод — це спосіб, порядок, дослідження чогось у певному порядку за певними правилами, з допомогою певних засобів.

Метод бухгалтерського обліку — це система засобів, яка забезпечує суцільне, безперервне і взаємозв'язане відображення (в грошовій оцінці) об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження майна, контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та управління підприємством.

Окремі способи та прийоми називаються **елементами** методу найважливішими є:

Документація – спосіб оформлення господарських операцій документами. Господарська діяльність відображається в бухгалтерському обліку способом суцільного та безперервного документування господарських операцій, які здійснюються на підприємстві. Документами фіксується виконання господарських операцій у момент їх здійснення, тому вони називаються первинними документами.

Інвентаризація – спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів з даними бухгалтерського обліку. Основні завдання інвентаризації полягають в установленні фактичного фізичного стану і кількісної наявності основних засобів, ТМЦ, коштів у касі, на рахунках в банку та ін.

Оцінка – це спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів. У бухгалтерському обліку діє принцип оцінювання за історичною (фактичною) собівартістю, тобто пріоритетною є оцінка активів п/п, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Бухгалтерський рахунок — це спосіб групування і поточного обліку наявності та використання активів, зобов'язань і капіталу. Залежно від того, що обліковується на рахунках, вони поділяються на активні й пасивні. Активні рахунки призначено для обліку активів незалежно від того, де їх розміщено. Пасивні — для зобов'язань і капіталу.

Подвійний запис Процес відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відбувається з обов'язковим дотриманням принципу подвійного запису. Суть подвійного запису полягає в тому, що кожна господарська операція записується двічі — один раз за дебетом і один раз за кредитом, звідки і пішла назва «подвійна бухгалтерія». Відображення господарських операцій на рахунках відбувається в їхньому взаємозв'язку і взаємообумовленості: запис господарської операції за одним кореспондуючим рахунком зобов'язує здійснити запис за іншим; запис за дебетом одного із кореспондуючих рахунків зумовлює запис за кредитом інших рахунків чи навпаки. Подвійний запис має велике контролююче значення. Відображаючи господарські операції за дебетом і кредитом в однаковій сумі, ми маємо отримати однакові підсумки за дебетом і кредитом усіх рахунків. Різниця в підсумках наочно сигналізує про допущені помилки.

Калькулювання — це спосіб визначення собівартості продукції, робіт, послуг. Воно має суттєве значення в діяльності підприємства і застосовується там, де безпосередньо відбуваються процеси виробництва. Виготовлення будь-якого виду продукції, надання будь-якого виду послуг чи виконання робіт не можна розпочинати доти, доки попередньо не буде визначено, яких витрат це потребуватиме. Для складання калькуляції собівартості продукції користуються нормами й нормативами витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Для державних підприємств ці норми й нормативи розробляються, як правило, у

галузевому масштабі, тобто для кожного конкретного підприємства вони будуть орієнтовними. Відтак завдання кожного підприємства — привести норми і нормативи витрат у відповідність із реальністю, дотримуючись також раціональних методів оцінки виробничих запасів, товарів, готової продукції. Основою для забезпечення достовірності й обґрунтованості норм і нормативів є технологічні карти, тобто розроблена технологія виробництва продукції. Здебільшого калькуляції складають за статтями витрат, зазначаючи, на що саме і щодо яких конкретно об'єктів здійснено ці витрати. З цією метою розроблено типову класифікацію статей витрат: сировина і матеріали (оборотні відходи віднімають), заробітна плата (основна й додаткова), відрахування на соціальне страхування, амортизація, витрати на управління, інші витрати. В окремих галузях і виробництвах (металургія, виробництво скла), де неминучі втрати від браку, є спеціальна стаття калькуляції — «Втрати від браку».

Бухгалтерський баланс — це метод групування й відображення в грошовій оцінці активів, зобов'язань і капіталу на відповідну дату (як правило, на перше число кожного місяця). Баланс будується у формі таблиці і складається з двох частин: лівої, що називається активом; правої, що називається пасивом. В активі наводиться склад і розміщення майна — необоротних активів, оборотних активів, витрат майбутніх періодів; у пасиві — склад і розміщення власного капіталу, забезпечення наступних витрат і платежів, довгострокових та поточних зобов'язань, доходів майбутніх періодів. Таким чином, актив — це система показників, які відображають склад і розміщення засобів господарства, згрупованих у якісно однорідні групи. Пасив балансу — це система показників, що відображають джерела формування та цільове призначення засобів господарства, згрупованих у якісно однорідні групи.

Звітність — це система групування економічних показників, що характеризують підсумки діяльності суб'єкта господарювання за звітний період (квартал, рік). Фінансова звітність — бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, та рух грошових коштів п/п за звітний період.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних б/о для задоволення потреб певних користувачів.

Тема 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС ПІДПРИЄМСТВА. СИСТЕМА РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

1. Бухгалтерський баланс підприємства, його зміст та побудова
2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу
3. Бухгалтерські рахунки, субрахунки, класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків. Метод подвійного запису.

1. Бухгалтерський баланс підприємства, його зміст та побудова

1. Баланс, як елемент методу обліку, є способом групування і узагальненого відображення даних поточного обліку про стан господарських засобів (виробничий потенціал), зобов'язань і власного капіталу у грошовій оцінці на певну дату.

Термін "баланс" означає рівновагу: балансовий метод широко використовується в економічних науках, наприклад, баланс доходів і витрат, баланси матеріальних і трудових ресурсів тощо.

За формою баланс — таблиця, на верхній частині якої (актив) відображають склад і розміщення господарських засобів, а на нижній частині (пасив) відображають джерела формування господарських засобів.

Загальні підсумки активу і пасиву балансу рівні між собою. Це обов'язкова умова правильності його складання. У цьому проявляється балансове рівняння. Схематично рівність можна відобразити формулою:

$$A=K+Z, \text{ де}$$

A- сукупність активів у грошовому вимірнику

K – власний капітал

З – зобов'язання в грошовому вимірнику

$K = A - Z$, отже власний капітал – це частка в активах підприємства, що залишається після відрахування його зобов'язань.

Підсумковий показник активу і пасиву балансу називається – **валютою балансу**, яка характеризує величину майна підприємства на певну дату

Форма діючого в Україні бухгалтерського балансу та порядок його заповнення регулюються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" баланс, разом зі звітом про фінансові результати, звітом про рух грошових коштів, звітом про власний капітал та примітками до звітів визнаються фінансовою звітністю підприємства.

Дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайною датою є кінець останнього дня звітного періоду.

У бухгалтерському балансі всі господарські засоби підприємства та джерела формування їх об'єднані в економічно однорідні групи, які називають статтями балансу. Отже, статті балансу - це складова частина активу або пасиву балансу, яка являє собою відображення у грошовому вимірнику сукупності однорідних видів засобів або джерел. Статті об'єднані в розділи. Статті бухгалтерського балансу поділяють на активні (актив балансу) і пасивні (пасив балансу) і мають загальну назву, окремий код, їх записують окремими сумами. Статті активу характеризують господарські засоби: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, кошти, дебітори та ін. Статті пасиву характеризують структуру капіталу - джерела власних і залучених коштів, спрямованих на придбання засобів: статутний капітал, прибуток, кредити банку, заборгованість перед постачальниками тощо.

У трьох розділах активу балансу і чотирьох пасиву згруповано економічно однорідні засоби і джерела у спосіб, що дозволяє відстежувати взаємозв'язок між складом господарських засобів в активі та джерелами їх формування в пасиві балансу. Це істотно підвищує пізнавальні якості балансу, полегшує контроль та забезпечує аналіз фінансового стану підприємства.

Структура балансового узагальнення

Баланс

Актив

Пасив

Склад і розміщення господарських засобів	Сума	Джерела утворення господарських засобів	Сума
I. Необоротні активи		I. Власний капітал	
II. Оборотні активи		II. Забезпечення наступних витрат і платежів	
III. Необоротні активи та групи вибуття		III. Довгострокові зобов'язання	
		VI. Поточні зобов'язання	

Отже особлива роль балансу полягає в тому, що лише за його допомогою можна визначити фінансовий стан підприємства та його показники – ліквідність, платоспроможність, ділову активність, прибутковість, а також тенденції в розвитку п/п (покращення чи погіршення роботи)

Перед складанням заключного балансу за звітний рік здійснюється обов'язкова інвентаризація усіх засобів підприємства, що забезпечує його правдивість. Бухгалтерський баланс підписує керівник та головний бухгалтер підприємства.

2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу

2. У процесі господарської діяльності на підприємстві відбувається велика кількість різноманітних господарських операцій. Під їх впливом засоби та їх джерела збільшуються або зменшуються, що приводить до зміни окремих статей балансу в активі й пасиві. У деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших. Господарські операції можуть впливати на баланс за його двома статтями активу, або двома статтями пасиву, або статтею активу і пасиву в сторону збільшення або зменшення. Отже, відповідно теорії ймовірності, можливі чотири типи балансових змін під впливом господарських операцій.

Багаточисельні господарські операції охоплюють всі можливі варіанти типових змін балансу:

о 3. **перший тип** - зміни відбуваються одночасно в активі і пасиві в бік збільшення; збільшуються господарські засоби з одночасним збільшенням джерел їх формування: валюта балансу збільшується; **A+П+** (Зараховано на поточний рахунок в банку короткострокова позика)

о 1. **другий тип** - зміни відбуваються тільки в активу балансу, одна стаття збільшується, а інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж суму: валюта балансу не змінюється; **A+A-** (Отримано в касу з поточного рах.банку гроші для виплати з.п.)

о 4. **третій тип** - зміни відбуваються водночас в активі і пасиві в бік зменшення; зменшуються господарські засоби і одночасно зменшується відповідне джерело їх утворення: валюта балансу зменшується; **A-П-** (З каси п/п сплачено з.п.робітникам)

о 2. **четвертий тип** - зміни відбуваються тільки в пасиві балансу, одна стаття збільшується, інша взаємопов'язана стаття зменшується на одну й ту ж саму суму: валюта балансу не змінюється. **П+П-** (частина нерозподіленого прибутку відповідно до рішення засновників п/п спрямована на збільшення статутного капіталу).

Розглянуті типи операцій охоплюють всі варіанти змін у балансі. Вони мають велике значення для розуміння сутності господарських операцій та правильного їх відображення в системі бухгалтерських рахунків в межах підприємства **дають змогу зробити такі висновки:**

>кожна господарська операція стосується не менше ніж двох статей балансу.

Це обумовлено особливостями кругообороту засобів та пояснюється подвійною сутністю господарських операцій, внаслідок чого зберігається збалансованість активу і пасиву;

>усі види господарських операцій за характером змін, які вони викликають у балансі, зводяться до чотирьох типів операцій.

>підсумок активу і пасиву балансу змінюється тільки тоді, коли господарська операція стосується засобів і джерел одночасно.

3. Бухгалтерські рахунки, субрахунки, класифікація рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків. Метод подвійного запису.

3. Для управління господарською діяльністю підприємства інформація, яка міститься у великій кількості в первинних документах, не може бути використана без відповідної систематизації комплексного підрахунку. Тому, інформація, зафіксована в первинних документах, відповідно до технології облікового процесу, підлягає реєстрації та класифікації (групуванню) з метою її систематизації. Відображення господарських операцій безпосередньо в бухгалтерському балансі практично нездійснене й недоцільне, оскільки після кожної операції довелося б скласти новий баланс. Крім того, баланс не містить відособленої інформації про рух окремої групи засобів чи джерел і подає оцінку активів тільки у грошовому вимірнику, а облік матеріальних об'єктів потребує ще й натуральних вимірників. Тому поточний облік стану і змін засобів, джерел та господарських процесів підприємства забезпечується за допомогою системи рахунків.

Кожній групі активів, джерел формування їх та виду господарських процесів відкривають окремий рахунок. Отже, **рахунок** є засобом групування (узагальнення) активів, пасивів, господарських процесів і контролю за їх станом і рухом у процесі господарської діяльності підприємств.

Рахунки бухгалтерського обліку прийнято зображати у вигляді двосторонньої таблиці, ліву сторону якої позначають умовним терміном дебет, а праву - кредит. Назву рахунка пишуть посередині таблиці.

Оскільки об'єкт бухгалтерського обліку характеризується певним станом, тобто наявністю на певний момент часу засобів, коштів і джерел, то перш за все на рахунку фіксують цей стан, що називається початковим залишком (сальдо). Термін "сальдо" походить від італ. *sald*, що означає "остача". Після цього на рахунках відображають господарські операції, тобто записи, що впливають на зміну початкової остачі засобів і джерел: збільшення об'єкта обліку записують на одній стороні рахунка, а зменшення на протилежній. Маючи інформацію про

початкове сальдо облікового об'єкта та його зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду. Підсумкова інформація про вартісну зміну об'єкта обліку, відображена за дебетом чи кредитом, називається оборотом. Підсумки записів за дебетом рахунка називають дебетовим оборотом, підсумки записів за кредитом рахунка — кредитовим оборотом.

Залежно від обліку активів чи джерел утворення їх бухгалтерські рахунки поділяють на активні та пасивні.

Активні рахунки призначені для обліку наявності та руху матеріальних та нематеріальних об'єктів і відкриваються для об'єктів, що формують активні статті балансу ("Основні засоби", "Нематеріальні активи", "Виробничі запаси", "Товари", "Каса", "Рахунки в банках", "Розрахунки з покупцями та замовниками" тощо).

Пасивні рахунки призначені для обліку наявності та зміни джерел утворення і відкриваються для статей балансу, що містяться в пасиві балансу ("Статутний капітал", "Резервний капітал", "Нерозподілені прибутки", "Довгострокові позики", "Розрахунки з постачальниками та підрядниками", "Розрахунки з оплати праці" тощо).

На тій стороні рахунка, де показується залишок, відображається його збільшення, а зменшення — на протилежній. В активних рахунках залишок завжди дебетовий, збільшення відображається за дебетом, а зменшення — за кредитом. У пасивних рахунках, де залишок завжди кредитовий, збільшення джерел відображають за кредитом, а зменшення - за дебетом.

Для визначення кінцевого залишку (сальдо) на активному рахунку до початкового дебетового залишку (сальдо) додають дебетовий оборот і віднімають кредитовий оборот.

$$Ск = Сп + Од - Ок$$

У пасивних рахунках для визначення залишку (сальдо) на кінець місяця необхідно до початкового кредитового сальдо додати кредитовий оборот і відняти дебетовий оборот.

$$Ск = Сп + Ок - Од$$

Перелік рахунків б/о, їх призначення та порядок відображення на рахунках об'єктів обліку визначено в нормативних д/тах – Плані рахунків б/о активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій п/п і організацій та в Інструкції з його використання затвердженим Наказом Мінфіна України від 30.11.1999р. №291 (зі змін та доповн) та введених в дію з 1 січня 2000р.

◆ **Подвійний запис** — метод, що впливає з економічної суті відображення операцій, кожна з яких обумовлює зміни у двох її частинах в активі, у пасиві чи в активі й пасиві одночасно. Це важливий принцип однакового відображення господарських операцій на рахунках. (тема 1)

Залежно від рівня узагальнення та ступеня деталізації рахунки бухгалтерського обліку поділяють на синтетичні і аналітичні. Рахунки бухгалтерського обліку, які відкриваються на підставі статей балансу для обліку господарських засобів та їх джерел, містять загальні (зведені) показники у грошовій оцінці. Такі рахунки прийнято називати **синтетичними**.

Для оперативного управління підприємством, здійснення контролю за збереженням і використанням ресурсів наведення узагальненої інформації недостатнє, потрібна детальніша інформація про конкретні види засобів, джерел та господарських процесів. Таку інформацію одержують за допомогою **аналітичних (деталізованих) рахунків**.

Для забезпечення єдності обліку суб'єктами господарської діяльності Міністерством фінансів України затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

План згруповано у **дев'ять класів рахунків**:

Клас 1. Необоротні активи

Клас 2. Запаси

Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Клас 6. Поточні зобов'язання

Клас 7. Доходи і результати діяльності

Клас 8. Витрати за елементами

Клас 9. Витрати діяльності.

В окремий клас виділено позабалансові рахунки (Клас 0. Позабалансові рахунки), які призначені для обліку засобів, які не є власністю підприємства, але тимчасово перебувають у його користуванні.

У Плані рахунків наведені рахунки першого порядку (синтетичні рахунки), на яких відображаються відповідні активи і пасиви, та рахунки другого порядку (субрахунки), які деталізують синтетичні рахунки.. Кожен рахунок має найменування і код (номер). Перша цифра коду визначає клас рахунків (0-9, наприклад „Клас 1. Необоротні активи”), дві цифри коду – номер синтетичного рахунка (10 „Основні засоби”), три цифри – номер субрахунка (105 „Транспортні засоби”).

На основі залишків рахунків 1, 2, 3 класів заповнюють актив балансу, рахунків 4, 5, 6 класів – пасив балансу. Рахунки 7-9 класів є підставою для заповнення Звіту про фінансові результати.

Господарські операції відображають на бухгалтерських рахунках методом подвійного запису.

Суть подвійного запису полягає в тому, що кожна господарська операція в бухгалтерському обліку відображається одночасно на двох рахунках, по дебету одного та кредиту іншого на одну й ту ж суму.

Кореспонденція рахунків - це запис однієї суми на двох рахунках - на одному по дебету, а в іншому по кредиту, а задіяні рахунки – кореспондуючими. Кореспонденція рахунків - це форма вираження взаємозв'язку між двома і більше рахунками, що виникають при відображенні на них господарських операцій методом подвійного запису.

Модуль 2

ОСНОВИ ФІНАНСОВОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ

Тема 4. Сучасні форми безготівкових розрахунків. Облік грошових розрахунків та кредитних операцій

1. Облік касових операцій.
2. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті. Порядок відкриття поточних рахунків у банку.
3. Облік розрахунків з дебіторами.
 - 3.1. Облік розрахунків з підзвітними особами.
4. Облік поточних та довгострокових зобов'язань. Розрахунки за страхуванням. Розрахунки з учасниками.

1. Облік касових операцій

Касові операції – це операції, пов'язані з прийманням і видачею готівки безпосередньо із каси підприємства.

Ведення касових операцій на підприємстві регулюється Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України, затвердженим постановою НБУ від 15.12.2004р. № 637 (зі змінами та доповненнями).

З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємство повинно мати касу. **Каса** – це приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів. Керівник підприємства зобов'язаний обладнати її та забезпечити в ній зберігання готівкових коштів.

Всі підприємства незалежно від форм власності зобов'язані зберігати належні їм кошти в установах банків, а одержану суму готівки витратити за цільовим призначенням.

Протягом одного дня одне підприємство може розраховуватися з іншим підприємством на суму не більше 10 000 грн. Платежі понад зазначену граничну суму проводяться виключно в безготівковій формі.

Зберігати в касі готівку дозволяється в межах лімітів залишку готівки. **Ліміт залишку готівки в касі** – це граничний розмір суми готівки, що може залишатися в касі в позаробочий час.

Ліміт каси визначається підприємством самостійно на підставі Розрахунку встановлення ліміту залишку готівки в касі і затверджується Наказом по підприємству.

Готівка, яка перевищує встановлений ліміт каси здається в банк для зарахування на поточний рахунок підприємства в терміни, визначені підприємством і встановлені за погодженням з тим банком, у якому відкрито рахунок підприємства.

Касові операції на підприємстві здійснює касир, який відповідно до чинного законодавства несе повну матеріальну відповідальність за збереження коштів у касі. Тому після видання наказу про прийом касира на роботу керівник зобов'язаний ознайомити касира з порядком ведення касових операцій під розписку і укласти з ним договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність. Касир не має права передовіряти будь-кому свої обов'язки. За необхідності тимчасової заміни касира його обов'язки керівником підприємства покладаються на іншого працівника, з яким в свою чергу укладається договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

До ведення касових операцій не допускаються особи: які раніше притягалися до кримінальної відповідальності за навмисні злочини, судимість у яких не погашена або не знята у встановлену порядку; які страждають хронічними психічними захворюваннями; які систематично порушують громадський порядок; які зловживають спиртними напоями.

Оприбуткування готівки в касу підприємства здійснюється на підставі Прибуткового касового ордера (типова форма КО-1), підписаного головним бухгалтером та касиром. В ньому зазначається назва підприємства –

постачальника його ідентифікаційний код, номер документа, дата складання, від кого і на якій підставі приймається оплата та у якій сумі.

Ліва частина прибуткового касового ордеру залишається у касира і проводиться по касовій книзі, а наприкінці дня разом із звітом передається до бухгалтерії, права частина - квитанція, підписана головним бухгалтером та касиром, засвідчена печаткою підприємства, віддається покупцеві.

Видача готівки з каси проводиться за Видатковими касовими ордерами (типова форма КО-2) або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписує керівник і головний бухгалтер. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

За видатковим касовим ордером касир господарства вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує його найменування і номер, ким і коли він виданий. Фізична особа розписується у видатковому касовому ордері із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами).

Всі касові ордери після їх виконання підписуються касиром даного підприємства, а на доданих до них документах ставиться напис «Оплачено» із зазначенням дати (число, місяць, рік).

Усі прибуткові і видаткові касові ордери та документи, що їх замінюють, до передачі в касу реєструють у бухгалтерії в Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів (типова форма КО – 3).

Основним аналітичним регістром ведення готівкових розрахунків на підприємстві є Касова книга (типова форма КО -4).

Записи до неї робить касир відразу після одержання або видачі грошей за кожним ордером чи документом, який його замінює. Наприкінці кожного робочого дня касир підсумовує операції за день, визначає операції за день, визначає залишок грошей у касі на наступний день і передає до бухгалтерії відривний листок касової книги з копіями записів за день та доданими прибутковими і видатковими касовими документами, як звіт касира, під розписку в касовій книзі.

Звіт касира та додані до нього первинні документи перевіряються в бухгалтерії і служать основою для бухгалтерського обліку касових операцій.

Підприємство веде тільки одну касову книгу. Вона повинна бути пронумерована, прошнурована і скріплена сургучною печаткою. На останній сторінці касової книги необхідно указати кількість пронумерованих сторінок, яка завіряється підписами керівника господарства та головного бухгалтера господарства.

Для узагальнення інформації про наявність та рух грошових коштів у касі господарства призначений **рахунок 30 «Каса»**. За дебетом рахунка 30 «Каса» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом - виплата грошових коштів із каси підприємства.

2. Облік операцій на поточному рахунку в національній валюті. Порядок відкриття поточних рахунків у банку

Підприємства, їхні відокремлені підрозділи, фізичні особи можуть відкривати поточні та інші рахунки в будь - яких банках України та інших держав за власним вибором і за згодою цих банків.

Відповідно до Інструкції „Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземній валютах”, затвердженій постановою НБУ від № 492, **поточний рахунок** – це рахунок, який відкривається банком клієнту на договірній основі для зберігання грошей та здійснення розрахунково-касових операцій за допомогою платіжних інструментів відповідно до умов договору і вимог законодавства України.

Для відкриття поточного рахунку підприємству до установи банку потрібно подати такі документи:

- заяву про відкриття поточного рахунку встановленого зразка;
- копію свідоцтва про державну реєстрацію юридичної особи;

- копію належним чином зареєстрованого установчого документа (статуту/ засновницького договору/ установчого акта/ положення);
- копію довідки про внесення юридичної особи до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;
- копію документа, що підтверджує взяття юридичної особи на облік в органі державної податкової служби;
- картку із зразками підписів і відбитка печатки, засвідчену нотаріально або організацією, якій клієнт адміністративно підпорядкований, в установленому порядку. До картки включаються зразки підписів осіб, яким відповідно до законодавства України або установчих документів юридичної особи надано право розпорядження рахунком та підписання розрахункових документів.

Підприємства здійснюють між собою безготівкові розрахунки. Банківська установа згідно з договором на обслуговування клієнта гарантує підприємству, що зберігає свої кошти на поточному рахунку, право безперешкодного розпорядження ними.

Порядок безготівкових розрахунків в Україні регламентовано Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління НБУ від 21.01.2004 р. № 22.

Під час здійснення розрахунків можуть застосовуватись акредитивна, інкасова, вексельна форми розрахунків, а також форми розрахунків за розрахунковими чеками та з використанням розрахункових документів на паперових носіях та в електронному вигляді.

Інструкція №22 встановлює правила використання під час здійснення розрахункових операцій платіжних інструментів у формі:

- **меморіального ордера** - розрахункового документа, який складається за ініціативою банку для оформлення операцій зі списання коштів з рахунку платника, внутрішньобанківських операцій відповідно до нормативно - правових актів Національного банку;

- **платіжного доручення** - розрахункового документа, що містить письмове доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку зазначеної суми коштів та її перерахування на рахунок отримувача;

- **платіжної вимоги-доручення** - розрахункового документа, який складається з двох частин:

верхньої - вимоги отримувача безпосередньо до платника про сплату визначеної суми коштів;

нижньої - доручення платника обслуговуючому банку про списання зі свого рахунку визначеної ним суми коштів та перерахування її на рахунок отримувача;

- **платіжної вимоги** - розрахункового документа, що містить вимогу стягувача або в разі договірної списання отримувача до банку, що обслуговує платника, здійснити без погодження з платником переказ визначеної суми коштів з рахунку платника на рахунок отримувача;

- **розрахункового чека** - розрахункового документа, що містить нічим не обумовлене письмове розпорядження власника рахунку (чекодавця) банку-емітенту, у якому відкрито його рахунок, про сплату чекодержателю зазначеної в чеку суми коштів;

- **акредитива** - договору, що містить зобов'язання банку-емітента, за яким цей банк за дорученням клієнта (заявника акредитива) або від свого імені проти документів, які відповідають умовам акредитива, зобов'язаний виконати платіж на користь бенефіціара або доручає іншому (виконуючому) банку здійснити цей платіж.

Використання банківських платіжних карток та векселів як платіжних інструментів регулюється чинним законодавством.

Установа банку не рідше одного разу на місяць надсилає господарству виписку з поточного рахунку додаючи копії документів, на підставі яких банк здійснював операції за рахунком. Після одержання з банку виписки з поточного рахунку головний бухгалтер перевіряє відповідність записів у ній документам та записам бухгалтерії підприємства.

Виписка банку – це документ, що видається банком підприємству і

відображає рух грошових коштів на поточному рахунку.

При обробці виписки слід пам'ятати, що для підприємства поточний рахунок є активним, а для установи банку - пасивним. Тому надходження коштів банк відображає у виписці за кредитом рахунка, а їх списання - за дебетом. На підприємстві ці операції проводять навпаки, тобто надходження коштів – за дебетом, а їх списання за кредитом.

При бухгалтерській обробці виписки з поточного рахунка на її полях проставляють кореспондуючі рахунки за кожною господарською операцією поряд із відповідною сумою. Сальдо поточного рахунка повинно бути тотожним як в обліку банку, так підприємства.

Цей документ замінює собою реєстр аналітичного обліку, а тому в ньому повинна бути проставлена дата, номер документа, короткий зміст операцій і суми записів за дебетом і кредитом, а також залишок коштів на початок і кінець звітного періоду за дебетом у виписці банку буде показана сума коштів, яка списана з поточного рахунка, а за кредитом – зарахована на нього; відповідно сальдо у виписці буде за кредитом рахунка.

Синтетичний облік операцій поточного рахунка в господарстві ведеться на рахунку 31 «Рахунки в банках».

Рахунок 31 «Рахунки в банках» активний, призначений для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках у банку, які можуть бути використані для поточних операцій. За дебетом рахунка 31 відображається надходження грошових коштів на рахунок підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів з рахунку в банку.

Цей рахунок має такі субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»;

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»;

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

3. Облік розрахунків з дебіторами

У ринкових умовах господарювання при здійсненні виробничо-господарської діяльності сільськогосподарські підприємства вступають в розрахункові взаємовідносини з іншими підприємствами, організаціями та фізичними особами з приводу придбання та продажу товарів, надання послуг. Це зумовлює виникнення між ними певних прав та зобов'язань.

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

В обліку інформація щодо дебіторської заборгованості та розкриття її у фінансовій звітності підприємства формується згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Бухгалтерський облік розрахунків з дебіторами ведеться на таких рахунках:

18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;

34 «Короткострокові векселі одержані»;

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

38 «Резерв сумнівних боргів».

Облік розрахунків з різними дебіторами ведеться на рахунку **37 «Розрахунки з різними дебіторами»**, в розрізі якого відкриті наступні субрахунки:

371 «Розрахунки за виданими авансами»;

372 «Розрахунки з підзвітними особами»;

373 «Розрахунки за нарахованими доходами»;

374 «Розрахунки за претензіями»;

375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;

376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок»;

377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

3.1. Облік розрахунків з підзвітними особами

У господарсько-фінансовій діяльності підприємства неминучі операції, пов'язані з купівлею товарно-матеріальних цінностей, оплатою послуг за готівковий розрахунок, поїздкою у відрядження працівників, які потребують витрачання готівкових коштів.

Облік руху готівкових коштів у підзвітних осіб здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи. Направлення працівника підприємства у відрядження здійснюється керівником цього підприємства або його заступником і оформлюється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, назви підприємства, куди відряджається працівник, терміну й мети відрядження. Термін відрядження визначається керівником або його заступником, але не може перевищувати 30 календарних днів в межах України та 60 – за кордоном.

За кожний день (включаючи день від'їзду та приїзду) перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та перебування в дорозі (разом із вимушеними зупинками) йому виплачуються добові витрати (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи) в межах граничних норм.

Встановлені такі граничні норми добових витрат:

1) у разі коли до рахунків на оплату вартості проживання у готелях не включаються витрати на харчування, для відряджень у межах України - 30 гривень, для відряджень за кордон - у сумі в гривнях, еквівалентній 50 долларам США за офіційним курсом гривні до долара США, установленим Національним банком на день видачі авансу;

2) у разі коли до рахунків вартості проживання у готелях включаються витрати на:

- одноразове харчування, для відряджень у межах України - 24 гривні, для відряджень за кордон - у сумі в гривнях, еквівалентній 40 долларам США за офіційним курсом гривні до долара США, установленим Національним банком на день видачі авансу;

- дворазове харчування, для відряджень у межах України - 18 гривень, для відряджень за кордон - у сумі в гривнях, еквівалентній 27,5 долара США за офіційним курсом гривні до долара США, установленим Національним банком на день видачі авансу;

- триразове харчування, для відряджень у межах України - 12 гривень, для відряджень за кордон - у сумі в гривнях, еквівалентній 17,5 долара США за офіційним курсом гривні до долара США, установленим Національним банком на день видачі авансу.

При цьому в період з 01.04.2011 р. до 31.12.2011 р. добові витрати не можуть перевищувати 188,20 грн (0,2 МЗП) у межах України та 705,75 грн (0,75 МЗП) за межами України.

Підприємства, установи та організації, що направляють працівників у відрядження в межах України та за кордон, зобов'язані забезпечити їх коштами (у разі відрядження за кордон - у національній валюті країни, куди відряджається працівник, або у вільно конвертованій валюті) як аванс на поточні витрати у розмірах згідно з установленими нормами. Аванс відрядженому працівникові може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Залишок коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, установи, організації, що їх видала (у разі відрядження за кордон - у грошових одиницях, в яких було видано аванс), у встановленому законодавством порядку.

Крім добових витрат, особам, які направляються у відрядження в межах України і за кордон підприємствами, за наявності оригіналів підтвердних документів відшкодовуються витрати:

на проїзд (включаючи перевезення багажу) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження;

на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у готелях (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10 відсотків норм добових витрат для країни, куди відряджається працівник, визначених у додатку до цієї постанови, за всі дні проживання;

на бронювання місць у готелях у розмірах не більш як 50 відсотків вартості місця за добу;

на користування постільними речами в поїздах;

на комісійні у разі обміну валюти.

Відшкодування витрат на службові телефонні переговори проводиться в розмірах, погоджених з керівником.

Особи, які одержали готівку під звіт, у тому числі на відрядження, зобов'язанні подати до бухгалтерії підприємства Звіт про витрачені суми з доданням документів, які засвідчують правильність указаних у звіті грошових витрат.

Цей Звіт працівник зобов'язаний подати після повернення з відрядження до закінчення 5-го банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи.

Тема 4

Облік необоротних активів

- 1. Суть основних засобів, їх класифікація та оцінка. Завдання обліку.**
- 2. Синтетичний та аналітичний облік основних засобів.**

3. **Облік амортизації (зносу) основних засобів.**
4. **Нематеріальні активи: суть, склад, оцінка.**
5. **Облік наявності, руху та амортизація нематеріальних активів.**
6. **Облік витрат на закладку та вирощування багаторічних насаджень.**

1. Суть основних засобів, їх класифікація та оцінка. Завдання обліку.

1. П(С)БО 7 "Основні засоби" містить таке визначення: „Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)”.

Основою правильної організації бухгалтерського обліку основних засобів є дотримання принципу їх класифікації.

Класифікація основних засобів

1. За функціональним призначенням:
 - виробничі;
 - невиробничі.
2. За використанням:
 - діючі;
 - недіючі;
 - запасні
3. За належністю:
 - власні;
 - орендовані.
4. За Планом рахунків (*див. субрахунки*).
5. Для цілей податкового обліку:

Об'єкт основних засобів визнається як актив тоді коли існує імовірність того,

що підприємство отримуватиме в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього об'єкта, та його вартість може бути достовірно визначена.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки - за первісною, залишковою, відновлювальною і ліквідаційною вартістю.

Первісною вартістю основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Первісна вартість об'єкта основних засобів складається з таких витрат:

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням прав на об'єкт основних засобів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати із страхування ризиків доставки основних засобів;
- витрати на встановлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні до використання із запланованою метою.

Залишкова вартість - різниця між первісною вартістю і сумою зносу за весь строк експлуатації об'єкта.

Відновлювальна вартість - є вартістю відтворення основних засобів в сучасних умовах.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) після закінчення строку експлуатації необоротних активів.

3. Облік амортизації (зносу) основних засобів.

3. У процесі експлуатації основні засоби фізично і морально зношуються.

Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат і зносу основних засобів.

Амортизація - це систематичний розподіл вартості необоротних активів, що амортизуються протягом терміну їх корисного використання. Об'єктом амортизації є всі основні засоби (крім землі).

Нарахування амортизації починається при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс) з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним до використання. Призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації. Припиняється починаючи з місяця, наступним за місяцем вибуття. Нарахування проводиться щомісячно.

Підприємство може проводити нарахування амортизації із застосуванням таких методів:

- 1) прямолінійний;
- 2) метод зменшення залишкової вартості;
- 3) метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

6. Облік витрат на закладку та вирощування багаторічних насаджень.

6. До довгострокових біологічних активів рослинництва (ДБАР) належать багаторічні насадження. Зокрема, багаторічні сіяні трави, насіннячкові та кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю, квітникарство багаторічних рослин, розсадники плодкових і декоративних культур.

До початку плодоношення молоді насадження відносяться до незрілих довгострокових біологічних активів.

Переведення незрілих довгострокових біологічних активів (молодих насаджень) до групи зрілих довгострокових біологічних активів (до складу

плодоносних) відбувається в такі терміни:

- яблуня, груша (сильноросла 8x6 м) - 7-8 років;
- яблуня, груша (середньоросла 6x5 м)- 6 років;
- яблуня, груша (слаборосла 4x2,5 м)- 5 років
- вишня, слива, персик - 5 років;
- черешня, абрикос - 6 років;
- горіх волоський - 8 років;
- суниця - 2 роки;
- малина - 3 роки;
- смородина, виноград - 4 роки.

Введення багаторічних насаджень в експлуатацію здійснюється комісією, що призначається керівником підприємства та оформляється Актом приймання багаторічних насаджень та передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБА-1). Складається цей документ декілька разів, а саме:

- при збільшенні вартості незрілих довгострокових біологічних активів на суму понесених витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями (по закінченні посадкових робіт та щорічному зростанню вартості молодих насаджень на суму витрат на їх вирощування);

- при досягненні насадженнями віку ефективного їх використання і зарахуванню їх до складу довгострокових біологічних активів рослинництва.

В Акті приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію (ф. №ДБА-1) наводяться такі відомості: найменування насаджень, їх оцінка, порода, назва або номер ділянки, площа, рік посадки. В Акті вказується також номери смуг позахисних і інших насаджень уздовж доріг, балок, їхня довжина в погонних метрах, порода, сортовий склад і кількість дерев і чагарників по плодово-ягідних насадженнях, приводиться схема посадки. При складанні Акта незрілих довгострокових активів до досягнення продуктивного віку вони оцінюються за сумою витрат, понесених на їх закладку та вирощування (ці витрати обліковуються на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) ДБА» - приклад). При їх переведенні у відповідну групу зрілих довгострокових

біологічних активів, їх вартість переоцінюється до справедливої вартості, зменшеною на витрати на місці продажу, якщо їх можна достовірно визначити. Якщо справедливу вартість неможливо визначити, вони можуть оцінюватися та обліковуватися в порядку, визначеному в П(С)БО 7 "Основні засоби".

Незрілі довгострокові біологічні активи об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо у складі довгострокових біологічних активів на субрахунку 166 „Незрілі ДБА, які оцінюються за первісною вартістю”:

- Оприбутковано вартість молодих насаджень: Дт 166, Кт 155;
- Переведено молоді насадження до складу плодоносних:
Дт 108, Кт 155.

Після того, як ДБАР досягли зрілого віку, витрати на їх догляд обліковуються на рахунку 23 „Виробництво”.

Тема 5

Облік розрахунків за виплатами працівникам

1. Організація оплати праці на підприємствах. Склад фонду оплати праці.
2. Оплата відпусток.
3. Оплата за лікарняними листами.
4. Утримання та відрахування із заробітної плати.
5. Первинний облік відпрацьованого часу та виконаних норм виробітку.
6. Синтетичний облік розрахунків за виплатами працівникам.

1. Організація оплати праці на підприємствах. Склад фонду оплати праці

1. **Оплата праці** – це заробіток, обчислений, як правило, в грошовому виразі,

який власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові згідно з трудовим договором за виконану роботу або надані послуги.

Основою організації обліку оплати праці є тарифна система оплати праці, яка включає тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики.

Тарифна система оплати праці використовується для розподілу робіт залежно від їх складності, а працівників - залежно від їх кваліфікації та за розрядами тарифної сітки. Вона є основою формування та диференціації розмірів заробітної плати.

Тарифікація працівників - це присвоєння певного тарифного (кваліфікаційного) розряду працівнику відповідно до кваліфікації, яку він має. Кваліфікацію визначають з урахуванням спеціальних знань і практичних навичок працівника, а також вимог до виконання робіт відповідної складності.

Залежно від способу виміру оплати праці (кількості праці або часу) розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну. **Погодинну** оплату праці використовують переважно на роботах, які важко або неможливо облічити в інших, крім часу, вимірниках. Проста погодинна оплата праці нараховується по погодинних тарифних ставках, місячних окладах за фактично відпрацьований час. При **відрядній** оплаті праці заробітна плата прямо залежить від кількості виконаної роботи і розміру розцінки за її одиницю. Цю норму використовують при оплаті тим робітникам, праця яких підлягає нормуванню.

Існують різновиди цих форм, які називаються системи оплати праці: проста погодинна, погодинно-преміальна, пряма відрядна, відрядно-преміальна, відрядно-прогресивна та акордна. В умовах ринкової економіки набули розповсюдження форми оплати праці за кінцевий результат - в процентах до одержаного доходу або прибутку.

За видами заробітна плата на підприємствах ділиться на:

- 1) основну заробітну плату;
- 2) додаткову заробітну плату;
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

Витрати на оплату праці складаються із:

- 1) фонду основної заробітної плати;
- 2) фонду додаткової заробітної плати;
- 3) інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

До фонду основної заробітної плати включаються: заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадовим обов'язкам) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та посадовим окладам незалежно від форм і систем оплати праці прийнятих на підприємстві.

До фонду додаткової заробітної плати входять: надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів: кваліфікованим робітникам, зайнятих на особливо відповідальних роботах за високу кваліфікаційну майстерність, за класність водіям автомобілів, трактористам-машиністам та іншим робітникам, яким введено такі надбавки та доплати за звання майстра і класу кваліфікації; бригадирам з числа робітників, не звільнених від основної роботи, за суміщення професій (посад); за роботу у важких та шкідливих умовах; роботу у багатозмінному та безперервному режимі виробництва (включаючи доплати за роботу у вихідні дні, які є робочими днями за графіком); підвищення продуктивності праці, виробітку; поліпшення кінцевих результатів господарської діяльності; винагороди (відсоткові надбавки) за вислуги років, стаж роботи (надбавки за стаж роботи за спеціальністю на цьому підприємстві).

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати - виплати у формі винагород за підсумки роботи за рік, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які провадяться понад встановлення зазначеними актами норм.

4. Утримання та відрахування із заробітної плати

4. Із заробітної плати працівників згідно із законодавством України

утримуються:

- 1) єдиний соціальний внесок (ЄСВ);
- 2) податок на доходи фізичних осіб (ПДФО).

Порядок утримання **ЄСВ** регулюється Законом України від 08.07.2010 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». Відповідно до цього Закону встановлено такі розміри ЄСВ:

- 1) наймані працівники – 3,6%;
- 2) фізичні особи, які виконують роботи за цивільно-правовими договорами – 2,6%;
- 3) військовослужбовці – 2,6%;
- 4) особи, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності – 2%.

При цьому максимальна величина заробітної плати, з якої утримується ЄСВ з 1 жовтня по 30 листопада 2011 р. становить 14775 грн, а з 1 грудня – 15060 грн.

Згідно з Податковим кодексом України ставка **ПДФО** на сьогодні становить 15% і 17%. ПДФО розраховується за формулою:

$$\text{ПДФО} = (\text{Нарахована ЗП} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП}) \times 15\%$$

де ПСП – податкова соціальна пільга, яка в 2011 р. застосовується до тих працівників, заробітна плата яких не перевищує 1320 грн.

Розмір ПСП у 2011 р. становить 470,50 грн для всіх працівників, а для пільгових категорій – 705,75 грн та 941,00 грн відповідно.

5. Кожному працівникові присвоюють табельний номер, за яким він числиться в таблиці обліку робочого часу та у всіх документах на заробітну плату. Цей облік веде працівник, на якого покладено ці обов'язки.

Основним документом з обліку виходу на роботу і відпрацьованого часу є **Табель обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1)**. Його ведуть в структурних підрозділах протягом місяця в одному примірнику, зазначаючи підрозділ, на який повинні відноситися витрати праці, і відмічають назву аналітичних рахунків споживачів (об'єкт обліку). У таблиці проставляють по датах відпрацьований час,

неявки на роботу із зазначенням їх причин, також зазначають посаду працівника, його оклад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер.

Табель є підставою для нарахування оплати праці працівникам з почасовою оплатою. Для забезпечення обліку використання робочого часу, а також вихідних і святкових днів на підприємствах рекомендується застосовувати наступні умовні позначення: вихідні або святкові дні - „ВС“, дні хвороби - „Х“, відрядження - „СВ“, відпустка - „ЧВ“. Наприкінці місяця табель передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

В сільському господарстві для нарахування оплати праці за виконання ручних та кінно-ручних робіт застосовують **Обліковий лист праці та виконаних робіт (ф. № ПСГ-2)**. В облікових листках відображають назву робіт на відповідну дату, відпрацьований час, обсяг виконаної роботи та нараховану суму оплати праці.

Облік праці та нарахування оплати праці трактористам-машиністам ведуть у **Облікових листках тракториста-машиніста (ф. № ПСГ-3)**. У ньому відображається виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання.

Виконані транспортні роботи тракторами оформлюють **Дорожнім листом трактора (ф. № ПСГ-4)**. Дорожній лист виписує механік або бригадир кожного дня перед виїздом із гаражу і видають на руки трактористу. На його лицьовому боці записують завдання трактористу, в якому відмічають в чісму розпорядженні знаходиться тракторист, звідки і куди доставляти вантаж, клас і кількість вантажу, який необхідно перевести, та відстань перевезення. При заправленні трактора паливом заправник відмічає в дорожньому листі залишок пального при виїзді, кількість виданого пального і затверджує це своїм підписом. Механік (бригадир) перевіряє справність трактора, дає дозвіл на виїзд і відмічає час початку роботи, затверджуючи це своїм підписом, а тракторист розписується про прийняття трактора.

На зворотному боці листа відображається виконання завдання, що засвідчується підписом відправника і одержувача вантажу.

Наряд на відрядну роботу (ф. № ПСГ-5) застосовують для обліку обсягу виконаних робіт, робочого часу і заробітної плати у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах і господарствах. На лицьовому боці вказують завдання, розряд роботи, норму часу і розцінку за одиницю робіт. На зворотному боці наряду заповнюють таблицю, в якій обліковується час, відпрацьований кожним працівником. Заробіток кожного члена бригади визначається в таблиці пропорційно до виконаних робіт, відпрацьованого часу, розряду робіт і встановлених розцінок.

Для обліку роботи вантажного автотранспорту і нарахування оплати праці за виконані роботи водіям автомобілів та іншим особам, пов'язаним з перевезенням вантажів застосовують **Подорожній лист вантажного автомобіля**, типова форма якого затверджена Наказом Мінстату від 07.08.96 р. № 228/253. Цією Інструкцією затверджені такі форми єдиної первинної транспортної документації: Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні ф. № 1(міжнародна); Подорожній лист вантажного автомобіля ф. № 2 (що діє у межах України).

На лицьовому боці подорожнього листа записують завдання водію і характеристику автомобіля та реєструють видачу палива, на зворотному – виконання завдання, що засвідчується відправником і одержувачем вантажу. Всі подорожні листи передаються в бухгалтерію, де на їх основі нараховують оплату праці за робочий день, визначають обсяг виконаних робіт і наданих послуг.

У випадку простою заповнюють **Обліковий листок обліку простоїв (ф. № П-16)**. В ньому вказують час і причини простоїв, а також прийняті заходи по їх усуненню.

Нарахування заробітної плати за чергову або навчальну відпустку, а також звільнення з роботи до закінчення місяця оформляється **Розрахунок заробітної плати (ф. № ПСГ-6)**, де обчислюється середній заробіток за місяць і день, показуються усі види оплати та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати.

Оплата праці за виконання громадських і державних обов'язків, позапланові

нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати за виконавчими листами відображають у **Відомості інших доплат та утримань (ф. № ПСГ–7)**.

Усі первинні документи з обліку робочого часу і виробітку працівників, у строки, встановлені планом документообігу, здають у бухгалтерію підприємства. В бухгалтерії ці документи перевіряють з точки зору правильності заповнення показників щодо кількості і якості продукції або об'єкта виконаних робіт і використання затверджених розцінок. Така перевірка здійснюється зіставленням документів з обліку праці із зустрічними документами. Крім того, в бухгалтерії перевіряють повноту і правильність заповнених реквізитів документів, а також правильність здійснених арифметичних розрахунків.

Перевірені первинні документи з обліку робочого часу і виробітку працівників передаються керівнику підприємства для затвердження. Перевірені і затвержені первинні документи з обліку праці та її оплати повинні бути узагальнені і згруповані за кожним працівником господарства для організації розрахунків з ним.

Групування даних про нараховану заробітну плату за кожним працівником проводять у таких реєстрах і документах: Табелю обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1), Накопичувальна відомість обліку виконання машинно-тракторного парку (ф. № ЖН–5), Накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № ЖН–6), Наряд на відрядну роботу (ф. № ПСГ–5). Дані накопичувальних реєстрів і документів використовуються для складання Розрахунково-платіжної відомості (ф. № П–49) або Книги обліку розрахунків з оплати праці (ф. № 44).

Тема 6

Облік витрат та виходу продукції рослинництва. Обчислення собівартості продукції рослинництва

1. Облік виробничих витрат в рослинництві.

2. Первинний облік надходження продукції рослинництва.

3. Обчислення собівартості продукції рослинництва.

1. Облік виробничих витрат в рослинництві.

Облік витрат на виробництво забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо виробничої собівартості та її складових.

Виробнича собівартість – це сукупність прямих виробничих витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, та частини загальновиробничих витрат по організації та управлінню виробництвом.

Складовими виробничої собівартості є:

- **прямі матеріальні витрати** – вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- **прямі витрати на оплату праці** – заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

- **інші прямі витрати** – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних та майнових паїв, амортизація, витрати від браку тощо;

- **загальновиробничі витрати (непрямі)** – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, кількох груп тварин, виконання різних робіт, які для включення до собівартості попередньо розподіляються між об'єктами обліку.

Подальша деталізація витрат в обліку здійснюється в розрізі статей калькулювання собівартості. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюється підприємством самостійно.

В сільському господарстві застосовують таку номенклатуру статей (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

**Номенклатура статей витрат в основних галузях
сільськогосподарського виробництва**

Статті витрат	у рослинництві	у тваринництві	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
Корми		+	+	
Сировина й матеріали			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів, у тому числі	+	+	+	+
- паливо і мастильні матеріали	+	+	+	+
- інші витрати	+	+	+	+
Витрати на управління і обслуговування виробництва	+	+	+	+

Прямі виробничі витрати обліковуються на рахунку **23 «Виробництво»**. Сальдо за рахунком 23 означає незавершене виробництво і відображається в активі балансу. За дебетом рахунка відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом готової продукції, вартість виконаних робіт і послуг, собівартість виготовлених у допоміжних виробництвах виробів, робіт, послуг.

До рахунку 23 «Виробництво» на сільськогосподарських підприємства можуть відкриватись такі субрахунки:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислове виробництво»;
- 234 «Допоміжні виробництва».

Аналітичний облік за кожним із субрахунків ведеться за окремими видами виробництв, переділами, партіями в розрізі статей, передбачених Методичними

рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва наведена в табл. 7.2.

Таблиця 7.2

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку витрат виробництва

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, які використовуються в підрозділах основного виробництва	23 «Виробництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Списані виробничі запаси на виробництво продукції		20 «Виробничі запаси»
Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва		661 «Розрахунки за заробітною платою»
Проведено нарахування на заробітну плату працівників основного виробництва до пенсійного фонду		651 «За пенсійним забезпеченням»
Списано загальновиробничі витрати на витрати основного виробництва		91 «Загальновиробничі витрати»
Оприбутковано із основного виробництва готову продукцію на склад по собівартості	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»

Акт №__ про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСТ-3) використовується для списання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин на витрати виробництва (за кожним полем у розрізі сільгоспкультур)

Акт №__ витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСТ-4) використовується для списання насіння і садивного матеріалу на витрати на вирощування відповідних сільськогосподарських культур

2. Первинний облік надходження продукції рослинництва.

Облік надходження продукції рослинництва має забезпечити повне, точне і своєчасне її оприбуткування для зменшення втрат урожаю. Заздалегідь

упорядковуюють вагове господарство, склади, токи, майданчики, підготовлюють і обладнують необхідний транспорт, забезпечують достатню кількість відповідно оформлених бланків первинних документів, реєструють їх при видачі бригадирам, завідуючим токами, комірникам, вагарям та іншим особам, що займаються обліком, зберіганням і транспортуванням урожаю, проводять інструктаж цих осіб щодо порядку організації обліку надходження продукції рослинництва.

На сільськогосподарських підприємствах для обліку врожаю сільськогосподарських культур використовуються єдині форми первинних документів.

Первинний облік виходу зерна від урожаю можна здійснювати за трьома варіантами.

Варіант 1. Для відправки зерна та іншої продукції з поля використовують *Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77)*. Бухгалтерія підприємства перед початком збирання врожаю видає кожному комбайнеру бланки реєстрів під розписку. В них заздалегідь заповнюють такі реквізити: назва господарства, прізвище комбайнера, номер агрегату.

Даний реєстр виписується комбайнером у трьох примірниках, причому перший екземпляр він залишає собі, другий і третій – передає водію. Водій, у свою чергу, другий примірник залишає у себе, а третій передає завідуючому током.

Реєстри щоденно здають до бухгалтерії підприємства: комбайнери після запису даних про кількість зібраного зерна в облікові листи тракториста-машиніста; водії разом з подорожніми листами; завідуючий током разом з *Відомістю руху зерна та іншої продукції (ф. № 78)*, яка складається з двох частин: у першій частині записують залишок зерна на початок дня, загальну кількість зерна, що надійшло і вибуло за день, і залишок його на кінець дня; у другій частині – завідувач током записує кожне зважування, зазначає в реєстрах вивезення зерна з поля.

Варіант 2. Для обліку одержаної зернової продукції застосовують *Путівку на вивезення продукції з поля (ф. № 77а)*. Бланки путівок комбайнер отримує

перед початком збиральних робіт. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайнера виписує путівку в трьох примірниках. На першому примірнику, яка залишається у комбайнера, водій підписується за кількість отриманого зерна. Другий і третій примірники путівки комбайнер підписує і передає водієві. В свою чергу водій після здачі зерна на току віддає третій примірник завідуючому током, а другий залишає в себе. Путівки підписують водій і завідуючий током під час приймання-здачі зерна.

Комбайнер, водій, завідуючий током щоденно здають путівки в бухгалтерію разом з іншими документами аналогічно до реєстрів.

Даний варіант має недолік, оскільки у разі використання путівок на кожну відправлену машину виписують окремий документ, а це призводить до того, що в період збирання врожаю необхідно складати багато документів, що ускладнює облік.

Варіант 3. Для обліку зернової продукції застосовують талони. Для оформлення відправки зерна від комбайнера на тік застосовують *Талон водія (ф. № 77б)*, *Талон комбайнера (ф. № 77в)*.

За кольором ці талони відрізняються з метою полегшення подальшої роботи. Талони із заповненими реквізитами і підписами головного бухгалтера реєструють за їх видами в *Журналі обліку виданих талонів (ф. № 188)*.

Під час відправки від комбайна бункера зерна комбайнер передає водію один талон. Водій одночасно передає комбайнеру свій талон, тобто між ними відбувається обмін талонами.

На току завідуючий током шляхом зважування приймає зерно від водія і забирає в нього талони. Кількість прийнятого зерна від водія завідуючий током записує в *Реєстр приймання зерна від водія (ф. № 71а)*, який ведеться в одному екземплярі. Даний реєстр знаходиться у водія. Завідуючий током веде *Реєстр приймання зерна вагарем (ф. № 78а)*. Водій і завідуючий током взаємно підписуються в реєстрах, підтверджуючи правильність записів про вагу прийнятого зерна.

На підставі реєстру прийняття зерна від водія завідуючий током робить

запис у *Відомість руху зерна та іншої продукції (ф. № 80)* та *Книгу складського обліку (ф. № 40)*, в якій обліковується зерно на току.

Для нарахування заробітної плати, водій свій реєстр разом з подорожнім листом, здає диспетчеру гаража. Комбайнер щоденно передає завідуючому током всі талони, які він одержав від водіїв, а замість них одержує виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу. На підставі даної виписки заповнюється обліковий лист тракториста - машиніста.

Даний варіант (з використанням талонів) є прогресивним, адже зменшує потребу в проведенні записів. Але його практичне застосування вимагає чіткої організації роботи комбайнерів, водіїв, завідуючих током, вагарів.

Зерно, яке надійшло від комбайнерів на тік, у більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Цей процес оформляють *Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82)*, який складають в одному примірнику на кожну партію продукції. Підписує його завідувач току, бригадир, вагар, агроном господарства.

Для відправки зерна з току на склади підприємства виписують *Накладну внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87)* у двох примірниках: один - для відправника, другий - для одержувача зерна.

Облік продукції овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур ведеться в *Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)*. Записи до щоденнику робить бригадир на підставі зважування урожаю від працівників, які зайняті на збиранні врожаю. В кінці дня у щоденнику підраховується загальний вихід продукції.

Прибуткування від урожаю кормів здійснюють за окремими документами. Корми можна згодувати тваринам шляхом випасу, тобто без попереднього збирання; у вигляді скошеної зеленої маси трав, гички і листків, одержаних при збиранні коренеплодів і овочів; заготовляти для наступного згодовування (сіно, солома, коренеплоди, силос, сінаж та інші).

Корми, згодовані тваринам без їх попереднього збирання (шляхом випасу), на складі не оприбутковують. Для оприбуткування кормів, згодованих шляхом

випасу, складають *Акт на оприбуткування пасовищних кормів (ф. № 93)* та *Акт на оприбуткування пасовищних кормів, врахованих за укiсним методом (ф. № 93а)*, на підставі яких встановлюють, скільки пасовищних кормів потрібно віднести на конкретну групу тварин.

Зелена маса скошених трав, гичка коренеплодів, листя капусти та інші зібрані корми перед згодовуванням зважують. За даними зважування роблять записи у *Відомість витрати кормів (ф. № 94)*. Наприкінці місяця підраховують загальну кількість згодованих кормів і складають Акт на їх оприбуткування.

3. Обчислення собівартості продукції рослинництва

Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на її виробництво.

Собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства складається з витрат, пов'язаних з використанням в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг) матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, природних ресурсів, запасних частин, основних засобів тощо), трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво.

Собівартість використовується для встановлення цін на продукцію, аналізу ефективності виробничої діяльності, планування обсягів виробництва і прибутку, при вирішенні питань впровадження нової техніки і технології тощо. Управління витратами і собівартістю також дає можливість робити обґрунтовані рішення про розширення чи зняття з виробництва конкретних видів продукції, побудову внутрішньогосподарських відносин, доцільність організаційно-технічних заходів.

Порядок визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи, наводиться в *Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених*

Таблиця 7.3

Калькулювання собівартості продукції на сільськогосподарських підприємствах

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкт калькулювання продукції	Розрахунок
1	2	3
I. Рослинництво		
Зернові та зернобобові культури	Зерно	<p>Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна:</p> <p>1. Визначають кількість повноцінного зерна у зерновідходах:</p> $ПЗ_{з/в} = K_{з/в} \times B_{нз} (\%),$ <p>де $ПЗ_{з/в}$ - кількість повноцінного зерна у зерновідходах, $K_{з/в}$ - кількість отриманих зерновідходів, $B_{нз} (\%)$ - вміст повноцінного зерна у зерновідходах (%).</p>
		<p>2. Визначають загальну кількість повноцінного зерна:</p> $ПЗ_{заг.} = ПЗ + ПЗ_{з/в},$ <p>де $ПЗ_{заг.}$ - загальна кількість повноцінного зерна, $ПЗ$ - кількість отриманого повноцінного зерна від урожаю.</p> <p>3. Розраховують собівартість 1 ц повноцінного зерна:</p> $C_{1ц} ПЗ = \frac{B - BC}{ПЗ_{заг.}},$ <p>де $C_{1ц} ПЗ$ - собівартість 1 ц повноцінного зерна, B - загальна сума витрат на вирощування і збирання зернових культур. BC - вартість соломи.</p>
	Зернові відходи	<p>4. Розраховують собівартість 1 ц зерновідходів:</p> $C_{1ц} з/в = \frac{ПЗ_{з/в} \times C_{1ц} ПЗ}{K_{з/в}},$ <p>де $C_{1ц} з/в$ - собівартість 1 ц зерновідходів.</p>
		У разі вирощування насіння зернових культур

		<p>загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.</p> <p>Собівартість центнера <u>зерна кукурудзи</u> визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості:</p> $C_{1ц} KЗ = \frac{B - BK}{МСЗ_{nc}},$ <p>де $C_{1ц} KЗ$ - собівартість 1 ц зерна кукурудзи, B - загальна сума витрат на вирощування і збирання кукурудзи, BK - вартість кукурудзиння, $МСЗ_{nc}$ - маса сухого зерна повної стиглості.</p> <p>Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з врахуванням базової вологості зерна в качанах (<i>базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14 відсотків</i>). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в</p>
--	--	---

1	2	3
		<p>підприємстві, та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.</p> <p>При потребі додатково розраховується фактична собівартість центнера кукурудзи в качанах.</p>
Соняшник на зерно	Насіння	$C_{1ц} Соняш. = \frac{B - BСiK}{M_{nd}},$ <p>де $C_{1ц} Соняш.$ - собівартість 1 ц насіння соняшнику, B - загальна сума витрат на вирощування і збирання соняшнику, $BСiK$ - вартість соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами, M_{nd} - фізична маса насіння соняшнику після доробки.</p>
Льон-довгунець, коноплі	Насіння, соломка	<p>Для визначення собівартості продукції льону та конопель витрати на їх вирощування розподіляються між насінням та соломкою пропорційно до їх вартості за діючими цінами реалізації. Собівартість соломки</p>

		визначається діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону-довгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстилання, перегортання, підняття із стелищ тощо.
Буряки цукрові (фабричні, маточні)	Коренеплоди	$C_{1ц}ЦБ = \frac{B - ВГ}{M}$ <p>де $C_{1ц}ЦБ$ - собівартість 1 ц цукрових буряків, B - загальна сума витрат на вирощування і збирання цукрових буряків, $ВГ$ - вартість гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами, M - фізична маса буряків, визначена шляхом зважування.</p> $C_{1ц}Б / M = \frac{B - ВГ - B_{зб.} + B_{дкд}}{M_{б/к}}$ <p>де $C_{1ц}Б / M$ - собівартість 1 ц буряків-маточників, B - загальна сума витрат на виробництво буряків-маточників, $ВГ$ - вартість гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами, $B_{зб.}$ - вартість забракованих буряків, $B_{дкд}$ - витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році, $M_{б/к}$ - фізична маса буряків, закладених в кагати.</p>
Висадки-насадження буряків	Насіння	Вирощене насіння цукрових буряків та кормових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

1	2	3
Тютюнова сировина, продукція лікарських та ефіроолійних культур	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	Витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.
Картопля	Картопля	$C_{1ц}K = \frac{B - BK_{зс.}}{M_{nn}}$ <p>де $C_{1ц}K$ - собівартість 1 ц картоплі, B - загальна сума витрат на вирощування і збирання картоплі, $BK_{зс.}$ - вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності, M_{nn} - фізична маса повноцінної продукції (картоплі).</p>
Овочеві культури	Овочі	Собівартість центнера продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням

відкритого і закритого ґрунту		<p>витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності.</p> <p>При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.</p> <p>Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.</p>
Баштанні продовольчі культури	Плоди, насіння	<p>Усі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.</p> <p>Собівартість центнера <u>насіння овочевих та баштанних культур</u> визначається діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (без вартості відходів та побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.</p>
Гриби	Гриби	<p>На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів.</p> <p>Продукцією <i>першого переділу</i> є компост, собівартість якого визначається діленням загальної сум витрат на кількість отриманого компосту:</p>

1	2	3
		$C_{\text{комп.}} = \frac{B}{K_{\text{комп.}}},$ <p>де $C_{\text{комп.}}$ - собівартість компосту, B - загальна сума витрат на компост, $K_{\text{комп.}}$ - кількість отриманого компосту.</p> <p>Основною продукцією <i>другого переділу</i> є товарний гриб, собівартість якого визначається сумою витрат включаючи собівартість закладеного компосту за мінусом вартості використаної побічної продукції, діленням на кількість отриманих грибів:</p> $C_{\text{тов.гр.}} = \frac{B' - B_{\text{поб.пр.}}}{K_{\text{гр.}}},$ <p>де $C_{\text{тов.гр.}}$ - собівартість товарних грибів, B' - сума витрат на виробництво грибів, включаючи собівартість закладеного компосту, $B_{\text{поб.пр.}}$ - вартість використаної побічної продукції,</p>

		<p>K_{cp} - кількість отриманих грибів.</p> <p>Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт.</p>
Кормові культури	Коренеплоди, сіно, насіння, зелена маса	Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).
Силосування, сінажування	Силос, сінаж	$C_{1ц} C = \frac{B_{зм} + B_{мзм}}{M},$ <p>де $C_{1ц} C$ - собівартість 1 ц силосу (чи сінажу), $B_{зм}$ - вартість закладеної зеленої маси, $B_{мзм}$ - витрати на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів), M - фізична маса одержаного готового силосу (чи сінажу).</p> <p>Побічна продукція, використана для силосування чи виготовлення сінажу (коренеплоди, солома, капустає листя, кошики соняшнику тощо), списується на виробництво силосу (сінажу) за їх вартістю.</p>
Однорічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	Витрати на вирощування і догляд за однорічними сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. При одержанні кількох видів продукції (зеленої маси, включаючи і випас, та сіна) витрати на їх вирощування розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати

1	2	3
		на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносяться безпосередньо на її собівартість.
Багаторічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	<p>Витрати на вирощування багаторічних трав розподіляються на витрати минулих років та витрати поточного року.</p> <p>При збиранні з однієї і тієї площі кількох видів продукції витрати минулого і поточного року розподіляються між ними пропорційно площі збирання, до яких додають прямі витрати на збирання, що і буде становити собівартість продукції.</p>

Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники)	Плоди, ягоди, 1 тис. штук живців	<p>Із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.</p> <p>Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі - за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції.</p> <p>У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.</p>
Саджанці	1 тис. штук	$C_{1000BC} = \frac{B + BB}{K_{BC}}$ <p>де C_{1000BC} - собівартість 1000 викопаних саджанців, B - загальна сума витрат на вирощування саджанців, BB - витрати на викопування саджанців, K_{BC} - кількість викопаних саджанців.</p>
Квітникарство відкритого і захищеного ґрунту	Квітки зрізані, бульбоцибулини, кореневище, живці, саджанці, квітки в горщиках, розсада	<p>У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведеться за культурами, а собівартість продукції розраховується діленням витрат на її кількість. У разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) сума витрат розподіляється між видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.</p> <p>Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть в розрізі відкритого і закритого ґрунту; окремий рахунок відкривають для обліку витрат на вирощування насіння. Між видами продукції сума витрат розподіляється пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.</p>

Тема 8

Основи аудиторської діяльності в Україні

1. **Поняття про аудиторську діяльність та її складові.**
2. **Управління аудиторською діяльністю в Україні.**
3. **Аудитор, його статус і сертифікація.**
4. **Клієнти аудиторських фірм і критерії їхнього вибору.**

1. Поняття про аудиторську діяльність та її складові

Нині аудит виділений у самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій у сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також допомоги з їх практичного застосування.

Інформація про фінансовий стан будь-якого підприємства цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки, працівників фірм, адміністрацію тощо. Інтереси цих користувачів часто не збігаються, тому необхідно об'єктивно оцінити фінансову звітність фірми, яку надають аудиторі.

Аудитор виступає помічником і захисником свого клієнта. Але це не означає, що аудитор повинен захищати клієнта в усіх випадках, адже іноді клієнт допускає відхилення від норм і може здійснювати протиправні дії. У такій ситуації аудитор повинен своєчасно попередити клієнта про незаконність його дій і можливість негативних наслідків.

Відповідно до ст. 3 Закону України „Про аудиторську діяльність” від 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями), **аудиторська діяльність** – це підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (**аудит**) та надання інших **аудиторських послуг**.

В свою чергу **аудит** – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Інші аудиторські послуги – це будь-які послуги, що не заборонені законодавством, що надаються працівниками аудиторської фірми. Зокрема, по

веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Згідно зі ст. 8 Закону України „Про аудиторську діяльність” на сьогодні **проведення аудиту є обов'язковим для:**

1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Аудитори (аудиторські фірми) мають право:

- самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог нормативних актів України, стандартів (нормативів) аудиторської діяльності, а також конкретних умов договору з економічним суб'єктом;

- перевіряти в економічних суб'єктів у повному обсязі документацію з фінансово-господарської діяльності, наявність грошових сум і цінних паперів, матеріальних цінностей, одержувати роз'яснення щодо питань, які виникли і додаткових свідчень, необхідні для аудиторської перевірки;

- одержувати по письмовому запиту необхідну для здійснення аудиторської

перевірки інформацію від третіх осіб;

- залучати на договірній основі для участі в аудиторській діяльності аудиторів, що працюють самостійно або в інших організаціях, а також інших фахівців;

- відмовитися від проведення аудиторської перевірки у випадку неподання економічним суб'єктом, що перевіряється, необхідної документації.

Аудитори та аудиторські фірми зобов'язані:

- неухильно дотримуватися при здійсненні аудиторської діяльності вимог законодавства України;

- негайно повідомляти замовників про неможливість своєї участі в проведенні аудиторської перевірки внаслідок наявності родинних, посадових або економічних зв'язків, відсутності дозволу на проведення аудиторської перевірки;

- повідомляти замовників про необхідність залучення до участі в перевірці додаткових аудиторів (фахівців) у зв'язку зі значним обсягом роботи або будь-яких інших обставин, що виникли після укладання договору;

- кваліфіковано проводити аудиторські перевірки, виконувати інші аудиторські послуги;

- забезпечувати схоронність документів, отриманих і складених у ході аудиторської перевірки і не розголошувати їхнього змісту без згоди власника (керівника) економічного суб'єкта, за винятком випадків, передбачених законодавством України.

2. Управління аудиторською діяльністю в Україні

Управління аудиторською діяльністю – це процес регулювання роботи аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

В Україні регулювання аудиторської діяльності має три рівні:

- 1) державне регулювання;

- 2) професійне регулювання;
- 3) внутрішнє регулювання.

Так, з ініціативи Спілки аудиторів України (САУ) був підготовлений і **прийнятий Верховною Радою України 22.04.1993р.** Закон „Про аудиторську діяльність” (останніми роками зміни і доповнення до нього вносились тричі 15.12.2005р., 19.01.2006р. та 14.09.2006р.).

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Відповідно до ст.1, положення цього Закону діють на території України і поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності. Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Після прийняття Закону було створено **Аудиторську палату України**, метою діяльності якої є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

Аудиторська палата України (АПУ) - функціонує як незалежний самостійний орган, є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. Діяльність Аудиторської палати України регламентується Статутом АПУ, прийнятим на засіданні АПУ 28.10.1993 р. (нова редакція за Рішенням АПУ № 180 від 21.06.2007 р.). АПУ є неприбутковою організацією. Нині законодавчо встановлена чисельність членів АПУ - 22 особи.

АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Ст 13. Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачено наступний порядок делегування:

1. Від державних органів по одному представнику делегують Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та

фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України. Делегується 10 осіб;

2. Від аудиторів делегуються в кількості 10 осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів і наукових організацій.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається з'їздом аудиторів України.

Ст 12. цього Закону та Статут Аудиторської палати України визначають перелік повноважень АПУ:

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюють аудит банків;
- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення; здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення.

Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. В АПУ

створено такі постійно діючі комісії: Комісія із сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів, Комісія зі стандартів аудиту та контролю якості, Дисциплінарна комісія, Комісія з питань законодавства, правового регулювання та інформаційної підтримки аудиторської діяльності, з професійних національних та міжнародних зв'язків.

У ст. 18 Закону України "Про аудиторську діяльність" зазначено, що аудитори України мають право об'єднуватись у громадські організації за професійними ознаками, а також визначено загальні повноваження професійних організацій аудиторів. Таким професійним об'єднанням на сьогодні є **Спілка аудиторів України**. **Спілка аудиторів України (САУ)** - це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах чинних аудиторів. Мета діяльності САУ - *об'єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні, підвищенню професійного рівня аудиторів*. У своїй діяльності САУ керується статутом САУ.

3. Аудитор, його статус і сертифікація

Аудит здійснюється незалежними особами - аудиторами, аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Відповідно до ст. 4 Закону України „Про аудиторську діяльність” аудитором може бути фізична особа, яка має **сертифікат**, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа-підприємець або в складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів. Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа-підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам **забороняється** безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитором не може бути особа,

яка має судимість за корисливі злочини.

Відповідно до ст.10 цього Закону, сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України (Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене Рішенням АПУ №178/6 від 31.05.2007 р.). Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифікату мають фізичні особи, які здобули вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (спеціаліст чи магістр), необхідні знання з аудиту, фінансів, економіки та господарського права та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифікату визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту (два етапи: тестування та іспит), за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України. Термін чинності сертифікату не може перевищувати п'яти років. Продовження терміну чинності сертифікату здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України. За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України. (З 1.05. 2007 р. Рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/5 встановлена плата: за проведення сертифікації в розмірі 1440,00 грн за кожний етап кваліфікаційного іспиту; в розмірі 1440,00 грн для аудиторів, які звернулися із заявою про продовження терміну чинності сертифікату).

У певних випадках за дотримання встановлених вимог продовження дії сертифікату без тестування, іспиту або співбесіди [аудитор працював за фахом (аудитором) не менше як три роки протягом терміну чинності сертифікату, щороку вдосконалював професійні знання за програмою, затвердженою АПУ, та не мав стягнень].

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ такі документи: заяву, копію диплома, копію трудової книжки, документ про плату, копію першої сторінки паспорта.

Сертифікат аудитора - це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності на території України.

Аудиторській фірмі дозволяється вести аудиторську діяльність лише за умови, що в ній працює хоча б один аудитор, та після включення її до національного Реєстру. В інших країнах світу існують різні вимоги до набуття статусу аудитора.

Кодекс етики професійних бухгалтерів, опрацьований Комітетом з етики Міжнародної федерації бухгалтерів визначає фундаментальні принципи професійної етики, які застосовуються до професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів). До них, зокрема, відносяться:

- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка.

Аудитор не повинен займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставлять під загрозу або можуть загрожувати чесності, об'єктивності та добрій репутації професії, що несумісне з наданням послуг з аудиту.

Різні обставини можуть поставити під загрозу дотримання аудитором цих фундаментальних принципів. Це можуть бути загрози:

- власного інтересу (фінансовий інтерес, залежність від гонорарів, наявність тісних ділових стосунків з клієнтом, страх втрати клієнта, розгляд клієнта, як можливого роботодавця, платежі, що залежать від результатів, позика надана або отримана від клієнта);

- власної оцінки (виявлення значної помилки, складання висновку щодо роботи фінансових систем в якій аудитор безпосередньо брав участь, аудитор

донедавно був директором, посадовою особою, працівником клієнта тощо);

- захисту (володіння акціями клієнта, захист інтересів клієнта в ході судового процесу або суперечці з третіми сторонами);

- особистих стосунків (близькі або найближчі сімейні стосунки з директором, посадовою особою або працівником клієнта, колишній партнер фірми є директором або посадовою особою клієнта, отримання подарунків від клієнта, довготривале співробітництво);

- тиску (погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом, погрози судових позовів, неприпустиме зменшення обсягу роботи з метою зменшення гонорару).

Аудитори виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори кредитори, роботодавці, уряд і громадськість у цілому покладаються на аудиторів щодо надійності фінансового обліку і звітності, ефективного фінансового менеджменту і компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування.

Представники аудиторської професії в усьому світі зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів аудиторських послуг, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

За неналежне виконання професійних обов'язків Аудиторська палата України може застосувати до аудитора стягнення у вигляді запобігання, зупинення дії сертифікату на термін до 1 року або анулювання сертифікату.

4. Клієнти аудиторських фірм і критерії їхнього вибору

Аудит та аудиторські послуги можуть надаватися будь-якому господарюючому суб'єкту незалежно від його організаційно-правової форми та форми власності, включаючи установи та їхні об'єднання тощо.

Клієнт з аудиту - це суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки.

Взаємовідносини між суб'єктами підприємництва та аудиторською фірмою розпочинаються зі *звернення та переддоговірного листування*. Тобто одна

сторона звернається з проханням надати їй певні послуги, а інша висловлює згоду на надання таких послуг або відмовляє в їх наданні.

Для того щоб зробити правильний вибір, підприємства керуються системою критеріїв вибору аудиторської фірми (аудитора), а саме: кількість персоналу та його досвід, наявність філій у регіонах, оборот фірми, стаж роботи на ринку, найбільші клієнти фірми, наявність відповідного дозволу на здійснення діяльності, можливість надання пільг, якісний склад персоналу, рівень цін на послуги.

Обравши аудиторську фірму, зацікавлена в отриманні послуг сторона складає і направляє аудитору (аудиторській фірмі) офіційний іменний лист-пропозицію про проведення аудиту.

Лист - це документ, який ще до початку аудиту встановлює взаєморозуміння між клієнтом і аудитором, допомагає перебороти можливе неадекватне уявлення клієнта про аудиторську перевірку та, звичайно, дозволяє уникнути непорозумінь після її закінчення по відношенню до обов'язків сторін. При отриманні такої пропозиції, аудиторська фірма оцінює можливість виконання роботи, яка пропонується, та у випадку погодження з прийняттям на себе зобов'язань щодо виконання перевірки, направляє замовникові (потенційному клієнту) лист-зобов'язання про погодження на здійснення аудиту.

Лист-зобов'язання аудиторської фірми, який містить згоду на проведення аудиту, надсилається господарюючому суб'єкту до моменту укладання договору та виступає офіційним документом-відповіддю, що встановлює взаємовідносини між клієнтом і аудитором. Форма та зміст листа-зобов'язання визначається особливостями аудиторської перевірки та побажаннями клієнта про надання йому супутніх послуг. Після підписання листа-зобов'язання про згоду на проведення аудиту готується договір на проведення аудиту.

Під час проведення аудиторської перевірки підприємство, що замовляє аудит, **має право:**

- отримувати від аудитора повну інформацію про вимоги законодавства, що стосуються проведення аудиторської перевірки;

- бути ознайомленим з висновками аудитора та отримувати інформацію про нормативні акти, на яких ґрунтуються зауваження і висновки аудитора.

Під час проведення аудиту замовник **зобов'язаний**:

- створити аудитору (аудиторській фірмі) умови для своєчасного і повного проведення аудиту, надати всю документацію, необхідну для його проведення, а також надати на прохання аудитора (аудиторської фірми) роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі;

- оперативно усувати виявлені аудиторською перевіркою відхилення в порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- надавати допомогу аудитору в своєчасному та повному проведенні аудиту.

Аудиторські фірми та аудитори також приділяють значну увагу питанням вибору клієнта. Проводити виважену політику відносно оцінки потенційних клієнтів необхідно для зниження ризику, пов'язаного з неплатоспроможністю замовника. Неправильний вибір клієнта може призвести до значних фінансових втрат, нанести шкоду іміджу фірми та аудитора.

Порядок вибору клієнта:

- Оцінювання характеру галузі;
- Оцінювання мети аудиту даного клієнта та можливостей її досягнення;
- Вивчення особливостей управління потенційного клієнта;
- Попереднє оцінювання трудомісткості та складності аудиту, а також аудиторського ризику;
- Оцінювання причин зміни аудиторської фірми (аудитора);
- Вивчення попередніх аудиторських висновків (якщо це можливо);
- Визначення характеру та проблем взаємовідносин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта;
- Отримання рекомендацій (наприклад, від різних організацій, професіоналів);
- Попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку та звітності,

а також з поточними та майбутніми проблемами потенційного клієнта;

- Оцінювання власної спроможності - аудиторської фірми чи аудитора - виконати роботу (наявність відповідного персоналу, знання галузі клієнта тощо).

Якщо результати вивчення наведених вище питань свідчать про високий рівень ризику аудиту або ж завдання є досить складним для аудитора, то він відмовляється від аудиту.

Якщо потенційний клієнт відповідає основним вимогам, аудиторська фірма готує лист-зобов'язання, який надсилає клієнтові.

Проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг здійснюється на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Договір є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав та обов'язків сторін.

Договір може укладатися на тривалий термін. Предметом такого договору виступають одночасно проведення аудиту та супутні аудиту послуги, які не забороняються законодавством з аудиту.

Предмет договору про надання послуг має нематеріальний характер, тобто результат має товарну форму, але не існує окремо від виконавця, а саму послугу споживає замовник одночасно з її наданням виконавцем.

Відповідно до законодавства, результатом аудиту є висновок аудитора. У даному випадку аудиторський висновок - це підтвердження виконаної роботи (наданої послуги) аудитором. Висновок не можна розглядати як річ, він є результатом наданої послуги, якщо така буде прийнята замовником.

Отже, аудиторський висновок не можна розглядати як предмет договору про проведення аудиторської перевірки.

Предметом договору є надані аудитором послуги замовнику, а аудиторський висновок лише фіксує (закріплює) цю послугу.

Договір з надання аудиторських послуг має різновиди, які використовують різні аудиторські фірми залежно від стану і можливостей замовника, специфіки

роботи та інших факторів.

При складанні договору на надання аудиторських послуг необхідно дотримуватися ряду правил та вимог:

- чітко з'ясувати предмет угоди (аудит, оперативна перевірка, надання консультаційних послуг, трансформація обліку тощо);
- впевненість аудитора (слід упевнитися, що замовник чітко уявляє, що він очікує від аудитора і чи може аудитор виконувати ці вимоги та завдання);
- роз'яснення замовнику (слід роз'яснити замовнику, що таке аудиторська гарантія, що не існує гарантії виявлення всіх суттєвих відхилень у ході аудиту і це є однією з особливостей аудиту. Слід пояснити, що результатом аудиту в більшості випадків є професійна думка фахівця, яка може не збігатися з думкою замовника або інших перевіряючих);
- текст договору складає аудитор (проект договору слід складати самостійно і не підписувати договір, уважно не ознайомившись з його останнім варіантом, особливо тоді, коли до нього вносив зміни замовник);
- не допускати різного трактування (в тексті договору не можна допускати різного трактування його положень). Відповідно до ст.17 Закону України „Про аудиторську діяльність”, недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

Законодавчо-нормативна база

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 966-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
2. Про Державний бюджет України на поточний рік: Закон України [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
3. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені наказами Міністерства фінансів України у 1999 – 2008 рр. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/>.
8. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 17 грудня 2007 р. № 921 [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.minagro.kiev.ua/](http://www.minagro.kiev.ua/).

Список літературних джерел

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку / М.Т.Білуха. — К., 2005. — 690с.
2. Братчук Л.М. Суть та основи організації бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Л.М.Братчук // Облік і фінанси АПК. — 2009. — № 4. —
Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/index.html.
3. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / Ф.Ф.Бутинець. — Житомир : Рута, 2003. — 444 с.
4. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : підруч. / [А. М. Коваленко, А. Г. Харитоновна, С. О. Мальшакова та ін.]; За заг. ред. А. М. Коваленко. — Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. — 736 с.
5. Облік сільськогосподарської діяльності: [Навчальний посібник] / За ред. Жука В.М. — К.: Видавництво ТОВ „Юр-Агро-Веста", 2007. — 368 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах : [навч. посіб.] / за заг. ред. М.Г.Михайлова. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 472 с.
7. Гладких Т.В. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Т.В.Гладких. — К. : Центр навчальної літератури, 2007. — 480 с.
8. Звітність сільськогосподарських підприємств : [навч. посіб.] / за ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Гаврилюка В.М. — К. : Юр-Агро-Веста, 2009. — 224 с.
9. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі : [навч. посіб.] / [В.П. Шило, В.В. Сопко, С.Б. Ільїна, В.Н. Васьков]. — К. : Кондор, 2011. — 268 с.
10. Практикум з бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами : [навч. посіб.] / [М.Ф. Огійчук, Л.Г. Панченко, Л.О. Сколотій та ін.]; За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К. : Вища освіта, 2003. — 464 с.
11. Сук П.Л. Закриття бухгалтерських рахунків і калькулювання собівартості продукції [Електронний ресурс] / П.Л.Сук // Облік і фінанси АПК. — 2009. — № 2. — Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/index.html.
12. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах [Підручник] / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін.]; За ред. проф. М. Ф. Огійчука. — [5-те вид., перероб. і допов.]. - К.: Алерта, 2009. - 1056 с.
13. Швець В.Т. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / В.Т.Швець. — К. : Знання — Прес, 2003. — 444 с.

Інтернет-ресурси

1. Офіційний сайт Верховної ради України: [http:// www.zakon.rada.gov.ua/](http://www.zakon.rada.gov.ua/).
2. Офіційний сайт Державної служби статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України: <http://www.minagro.kiev.ua/>.
4. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: <http://www.minfin.gov.ua/>.
5. Офіційний сайт ТОВ «Баланс-Клуб»: <http://www.balance.ua/>.