

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут економіки та управління
Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ:

**курс лекцій для здобувачів вищої освіти
освітнього ступеня «Бакалавр» спеціальності 073 «Менеджмент»,
051 «Економіка», 281 «Публічне управління та адміністрування»**

МИКОЛАЇВ
2021

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 16.12. 2021 р., протокол № 5.

Укладачі:

- Н. В. Потриваєва – д-р екон. наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- О. М. Усикова – д-р екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- Л. А. Козаченко – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;
- А. Г. Костирко – канд. екон. наук, старший викладач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет.

Рецензенти:

- Н. В. Каткова – канд. екон. наук, професор, професор кафедри «Облік і економічний аналіз», Національний університет кораблебудування імені адмірала Макарова;
- Т. Ю. Сластіон – головний бухгалтер товариства з обмеженою відповідальністю «Золотий колос», м. Миколаїв.

© Миколаївський національний аграрний університет, 2021

ЗМІСТ

ВСТУП	4
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1.	
ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	5
Тема 1. Сутність та метод бухгалтерського обліку	5
Тема 2. Система бухгалтерського обліку	25
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2.	
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ	33
Тема 3. Облік грошових коштів та розрахунків з оплати праці.	33
Тема 4. Облік запасів та необоротних активів	53
Тема 5. Облік витрат і доходів діяльності підприємства	80
Тема 6. Основи складання фінансової звітності	94
ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3.	
ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	102
Тема 7. Організація аудиторської діяльності	102
Тема 8. Організація внутрішнього аудиту	119
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	130

ВСТУП

Вивчення теоретико-методичних основ і нормативних засад бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності в Україні спрямовується на формування у здобувачів вищої освіти свідомого розуміння їх необхідності як основ управління бізнесом, захисту інтересів стейкхолдерів, підвищення ефективності господарювання.

Метою вивчення навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік та аудит» є формування знань у майбутніх фахівців з основ організації та методики ведення бухгалтерського обліку підприємств різних форм власності, що здійснюють свою діяльність у різних галузях економіки; набуття практичних навичок документального оформлення господарських операцій, ведення облікових реєстрів, складання фінансової звітності; опанування основ аудиторської діяльності; набуття практичних навичок перевірки даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Курс лекцій підготовлено відповідно до програми курсу «Бухгалтерський облік та аудит», у якому висвітлено загальні теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту, зокрема: загальні теоретичні основи бухгалтерського обліку; бухгалтерський облік грошових коштів, запасів, необоротних активів, витрат виробництва та випуску готової продукції, розрахунків з оплати праці, основ складання фінансової звітності; організаційні основи аудиторської діяльності в Україні.

Теми даного курсу лекції викладені з врахуванням основних завдань щодо засвоєння знань та набуття необхідних професійних умінь і навичок здобувачами вищої освіти та сприятиме ефективному сприйняттю та засвоєнню термінології бухгалтерського обліку та аудиту, сутності методів і методики відображення в обліку господарських операцій підприємства та організації аудиторської діяльності.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1.

ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Програмна анотація

- 1.1. Бухгалтерський облік як інформаційна база управління підприємством.
- 1.2. Поняття бухгалтерського обліку, принципи, види та завдання.
- 1.3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку.
- 1.4. Поняття методу бухгалтерського обліку.
- 1.5. Бухгалтерські рахунки: їх побудова та класифікація.
- 1.6. Бухгалтерський баланс: значення, структура та зміст
- 1.7. Принцип подвійного запису.
- 1.8. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.

1.1. Бухгалтерський облік як інформаційна база управління підприємством

У широкому розумінні облік означає спостереження, вимірювання та реєстрацію важливих для людини природних та суспільних явищ, які впливають на її життєдіяльність. Зокрема, таким явищем є господарська діяльність – будь-яка діяльність, що пов'язана з виробництвом, обміном і споживанням матеріальних та нематеріальних благ. Суб'єктами господарської діяльності є фізичні та юридичні особи. Господарський облік представляє собою процес відображення кількісних і якісних характеристик господарської діяльності з надання повної і правдивої інформації для прийняття рішень.

Основними функціями господарського обліку є спостереження, вимірювання та реєстрація окремих явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

До господарського обліку висувають такі вимоги:

— *точність і правдивість* — усі враховані дані повинні достовірно відображати дійсність, обчислюватися без помилок;

— *своєчасність* — всі необхідні дані про господарську діяльність підприємств, що використовуються для виявлення та усунення недоліків, складання звітності, мають подаватися у встановлені терміни;

— *порівнянність* — необхідна для контролю за складанням і виконанням бізнес-планів;

— *повнота* — облік має охоплювати всі сторони господарської діяльності підприємства;

— *економічність* — витрати на ведення обліку мають бути мінімальними.

Види господарського обліку

Господарський облік поділяють на три види:

- оперативний;
- статистичний;
- бухгалтерський.

Оперативний облік — система спостереження та контролю за визначеними господарськими операціями з метою швидкого одержання інформації про перебіг процесу виробництва, реалізації продукції.

Оперативний облік охоплює різні процеси господарювання: рух товарно-матеріальних цінностей; економію товарно-матеріальних ресурсів; контроль за використанням робочого часу, раціональним та ефективним використанням основних фондів та ін.

Особливістю оперативного обліку є простота у фіксуванні даних, він не потребує спеціальних працівників для його ведення. Недолік оперативного обліку:

— недостатня точність і відсутність єдиної документації. Між оперативним і бухгалтерським обліком існує взаємозв'язок, що виражається в оперативно-сальдовому методі обліку матеріалів. Крім того, він використовується для підтвердження достовірності окремих даних бухгалтерського обліку.

Статистичний облік — вид господарського обліку, який забезпечує кількісне вимірювання окремих суспільних явищ, що вивчаються, у взаємозв'язку з їхнім якісним аспектом.

Для вивчення кількісного аспекту окремих суспільних явищ у статистичному обліку використовують дані оперативного та бухгалтерського обліку, що обробляються статистичними методами й слугують для контролю за виконанням відповідних показників.

Статистичний облік використовує показники бухгалтерського

обліку для отримання різноманітної інформації про виконання виробничої та фінансово- господарської діяльності всіх галузей народного господарства. Дані статистичного обліку використовуються в бухгалтерському обліку з метою отримання інформації про трудові ресурси, основні фонди тощо, вони підвищують достовірність даних бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік — система суцільного, неперервного спостереження й контролю за господарськими процесами підприємства, що передбачає виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який веде підприємство. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, базуються на даних бухгалтерського обліку.

Мета ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Правові основи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й складання бухгалтерської звітності на підприємствах визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Порядок організації та ведення обліку регламентується Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 на виконання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Для бухгалтерського обліку характерними є:

- реєстрація усіх без винятку господарських операцій;
- документування;
- наявність спеціальних прийомів і способів обробки отриманих даних.

Отже, бухгалтерський облік є суцільним і документальним.

1.2. Поняття бухгалтерського обліку, принципи, види та завдання

Бухгалтерський облік прийнято поділяти:

1) за сферою діяльності:

- виробничо-господарський;
- бюджетний;
- банківський;

2) за обліковими функціями:

- управлінський облік;
- фінансовий облік;
- податковий облік.

Управлінський облік – це процес збирання та оброблення інформації, необхідної керівництву для потреб внутрішнього менеджменту поточної виробничої діяльності підприємства.

Кожне підприємство створює власну систему управлінського обліку, використовуючи різноманітні прийоми планування, обліку, контролю та аналізу.

Об'єктами управлінського обліку є:

— витрати підприємства за їхнім цільовим призначенням, групування їх за видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності (центрами витрат і центрами прибутку), сферами діяльності, регіонами реалізації продукції та ін. Під центром відповідальності розуміють сферу діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність керівника за показники, які він контролює;

— доходи підприємства, групування їх за видами продукції, сферами діяльності, центрами прибутку та ін.;

— фінансові результати за видами продукції, сферами діяльності, центрами прибутку та ін.

До сфери управлінського обліку належать прогнозування, планування, облік, аналіз і контроль перелічених вище об'єктів.

Підприємства організовують управлінський облік, виходячи з особливостей своєї діяльності, структурних розмірів підприємства, потреб управління. Вони самостійно обирають метод обліку витрат на калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і визначають зміст внутрішньої звітності, строки її подавання на різні рівні управління. Ця інформація є суворо конфіденційною і охороняється від конкурентів. Організація управлінського обліку має забезпечити

ідентичність інформації та розрахунків, зроблених на основі фінансового обліку.

Фінансовий облік – це сукупність правил і процедур, що забезпечують підготовку, складання та оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан згідно з вимогами законодавчих актів і НП(С)БО.

Суть фінансового обліку – накопичення інформації про всі аспекти діяльності підприємства. Це офіційний облік, який обов'язково ведеться на підприємствах відповідно до чинних нормативних та інструктивних документів.

Фінансовий облік має забезпечити:

- повне й неперервне відображення всіх господарських операцій, що відбулися у звітному періоді;
- складання встановленої фінансової звітності;
- надання користувачам інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Щоб відобразити господарські засоби й процеси, що здійснюються на підприємстві, їх кількісні та якісні характеристики в обліку застосовують такі види вимірників:

Податковий облік – це система групування інформації для визначення податкової бази по податках на підставі первинних документів, згрупованих в відповідності з порядком, передбаченим діючим податковим законодавством.

Податковий облік ведеться з метою формування повної та достовірної інформації про порядок врахування господарських операцій, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за вірністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків до відповідних бюджетів.

Натуральні вимірники використовують для одержання даних за кількістю однорідних об'єктів обміну: за вагою, площею, довжиною, об'ємом у результаті зважування, вимірювання (кілограми, метри, гектари, літри та ін.). Вони забезпечують інформацію про кількість і рух сировини, матеріалів, палива, комплектуючих, напівфабрикатів, товарів та ін. Тому облік товарно-матеріальних цінностей ведеться у грошових і в натуральних вимірниках.

Трудові вимірники використовують для обліку кількості

затраченої праці на виготовлення продукції, а також кількості відпрацьованого часу. Вони виражаються в одиницях часу: хвилинах, годинах, днях. За допомогою цих вимірників нараховують заробітну плату, визначають рівень продуктивності праці та ін.

Грошові вимірники використовують для узагальнення господарських операцій, виражених у натуральних і трудових вимірниках. За допомоги грошових вимірників отримують необхідну інформацію для підрахунку показників виробничої та фінансово-господарської діяльності, визначення фінансового стану підприємства.

Завдання бухгалтерського обліку:

- 1) неперервне, суцільне, взаємопов'язане та документальне відображення економічних процесів і явищ в усіх галузях економіки;
- 2) забезпечення керівництва достовірною своєчасною інформацією про економічні явища та процеси, про стан засобів господарювання для прийняття управлінських рішень;
- 3) створення необхідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;
- 4) забезпечення контролю за законністю та доцільністю здійснення операцій;
- 5) забезпечення контролю за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- 6) сприяння зміцненню законності у виробничій, фінансово-господарській діяльності підприємства.

Принципи бухгалтерського обліку

Принцип бухгалтерського обліку – це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінюванні та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться від дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Згідно із статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» він базується на таких принципах:

- 1) **автономності** (кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від його власників. Особисте майно та зобов'язання власників підприємства у фінансовій звітності не відображають);
- 2) **безперервності діяльності** (оцінка активів і зобов'язань здійснюється, виходячи з припущення, що діяльність підприємства триватиме);

3) **періодичності** (діяльність підприємства поділяють на окремі періоди для складання фінансової звітності);

4) **історичної (фактичної) собівартості** (оцінка активів здійснюється, виходячи з витрат на їх придбання або вироблення);

5) **нарахування та відповідності доходів і витрат** (доходи і витрати в бухгалтерському обліку відображають в момент виникнення, незалежно від дати надходження грошових коштів. Для визначення фінансового результату звітного періоду доходи звітного періоду порівнюють з витратами, здійсненими для одержання цих доходів);

6) **повного висвітлення** (в обліку має міститися вся інформація, що відображає фактичні й потенційні наслідки господарських операцій і подій, які впливають на прийняття рішень);

7) **послідовності** (постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики (сукупності принципів, методів і процедур складання та подання фінансової звітності). Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених П(С)БО. Вона має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності підприємства);

8) **обачності** (в бухгалтерському обліку підприємства застосовують методи оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань і завищенню оцінки активів і доходів);

9) **превалювання (преважання) суті над формою** (операції обліковуються за суттю, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми);

10) **єдиного грошового вимірника** (всі господарські операції вимірюються і відображаються у фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці).

1.3. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є процес розширеного суспільного відтворення (виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту), а також використання господарських засобів у цих процесах та джерел їх утворення (капіталу, зобов'язань), які узагальнюються у грошовому вимірнику, для надання інформації, необхідної для управління і контролю.

Предмет бухгалтерського обліку охоплює такі процеси:

постачання, виробництво, реалізація. В свою чергу предмет бухгалтерського обліку розкривається через його об'єкти.

Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та його рух в процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти, дії і події господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів, процеси придбання засобів виробництва, продукції та її збуту, розрахункові відносини підприємства з юридичними та фізичними особами, фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Об'єкти, що обліковуються, за економічним змістом та призначенням можна об'єднати в три групи:

- 1) господарські засоби (майно);
- 2) джерела господарських засобів;
- 3) господарські процеси (постачання, виробництва, реалізації).

1.4. Поняття методу бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів вивчення та відображення господарських засобів та процесів.

Метод бухгалтерського обліку складаються з таких елементів:

Документування – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами.

Інвентаризація – це перевірка наявності засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів матеріально-відповідальної особи підприємства на певну дату шляхом перелічення, обміру, зважування і подальшого зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку.

Оцінка – це спосіб вираження об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому по підприємству.

Калькуляція – це спосіб обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) - як всього обсягу, так і одиниці.

Рахунки – це спосіб групування і поточного відображення за певними ознаками наявності та руху засобів підприємства, джерел та господарських процесів.

Подвійний запис – це метод, відповідно до якого кожна господарська операція має бути відображена на дебеті одного і на

кредиті іншого рахунка.

Баланс - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, зобов'язання, власний капітал на певну дату.

Звітність – це система узагальнених і взаємопов'язаних економічних показників поточного обліку, які характеризують результати господарської діяльності підприємства за звітний період.

Завданням бухгалтерської фінансової звітності є надання користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період з метою прийняття управлінських рішень.

Фінансова звітність складається з: балансу (Звіт про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів (за прямим (непрямим) методом), звіту про власний капітал, приміток до звітів та додатку до річної фінансової звітності «Фінансова звітність за сегментами».

Фінансові звіти містять статті, склад і зміст яких регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

1.5. Бухгалтерські рахунки: їх побудова та класифікація

Для групування і систематизації інформації, яка відображається в первинних документах застосовують систему бухгалтерських рахунків, які дозволяють отримати безперервну і повну інформацію про хід і результат фінансово-господарської діяльності підприємств, необхідну для прийняття ефективних управлінських рішень.

Бухгалтерський рахунок – це обліковий символ, який використовується для економічного групування, поточного відображення та оперативного контролю доходів, витрат, активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства.

Господарські операції незалежно від економічного змісту завжди спричиняють збільшення або зменшення певних видів засобів або джерел їх утворення. Збільшення і зменшення господарських засобів і джерел їх утворення в результаті господарських операцій відображають по рахунках окремо.

Відповідно до цього рахунок має форму таблиці, лівою частиною якої є «дебет», правою – «кредит».

На кожному рахунку перш за все записують початковий стан засобів або джерел їх утворення, що називається **початковим сальдо (залишок)**.

Сальдо – це різниця між підсумками записів за дебетом і кредитом рахунків з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

Після цього на рахунках відображаються господарські операції про рух засобів та джерел їх утворення за звітний період. Відповідна сума називається **оборотом**.

Підсумки записів операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, підсумки записів за кредитом рахунка – **кредитовим оборотом**.

Маючи інформацію про початкове сальдо облікового об'єкта та його зміни протягом звітного періоду, визначають сальдо на кінець звітного періоду.

Рахунки, на яких обліковуються господарські процеси і результати діяльності, можуть не містити інформацію щодо початкових і кінцевих залишків, внаслідок перенесення залишків на інші рахунки. Процес перенесення залишків називаються **«закриттям рахунків»**, а рахунки, які не мають кінцевого сальдо – **закритими**.

Для забезпечення єдності, порівняння й узагальнення облікових даних необхідно господарські операції групувати та відображати на рахунках бухгалтерського обліку підприємств, організацій, інших юридичних осіб незалежно від форм власності та організаційно-правових форм. Такої єдності досягають за допомогою єдиної системи рахунків бухгалтерського обліку та єдиних вимог до неї. В Україні застосовують спеціальний перелік рахунків, який називають **Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій** крім банків та бюджетних установ.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків, на яких ведеться бухгалтерський облік.

У ньому за десятковою системою наведені коди (номери): перша цифра яких означає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунку, третя – номер субрахунку. Наступні цифри використовуються для кодування аналітичних рахунків.

Рахунки в плані рахунків згруповані у десять класів:

1. Необоротні активи.
2. Запаси.
3. Кошти, розрахунки та інші активи.
4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань.
5. Довгострокові податкові зобов'язання.
6. Поточні зобов'язання.
7. Доходи і результати діяльності.
8. Витрати за елементами.
9. Витрати діяльності.
0. Позабалансові рахунки

Кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісний зв'язок з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Структуру Плану рахунків узгоджено зі структурою Балансу і Звіту про фінансові результати відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

За відношенням до балансу рахунки поділяють на активні, пасивні та активно-пасивні.

Активні рахунки – це рахунки, на яких відображаються стан та рух господарських засобів підприємства.

При відкритті активного рахунку початкове сальдо записується на підставі даних статей балансу. Оскільки господарські засоби розміщені в лівій стороні балансу - активі, то і сальдо в активних рахунках записується зліва, на дебеті рахунка. В активних рахунках залишок завжди дебетовий, збільшення відображається за дебетом, а зменшення за кредитом.

Сума всіх дебетових сальдо активних рахунків відображає загальну вартість господарських засобів і дорівнює підсумку активу балансу.

Кінцеве сальдо активного рахунка визначається таким способом:

$$S''_{Дм} = S'_{Дм} + O_{Дм} - O_{Км}, \quad (1.1)$$

де $S''_{Дм}$ - сальдо кінцеве по дебету рахунка;

$S'_{Дм}$ - сальдо початкове по дебету рахунка;

$O_{Дм}$ - оборот по дебету рахунка;

$O_{Км}$ - оборот по кредиту рахунка.

Пасивні рахунки – це рахунки, на яких відображають стан та рух джерел формування господарських засобів підприємства

Оскільки джерела формування господарських засобів відображаються в балансі з правої сторони, то і сальдо в пасивних рахунках записується справа, в кредиті рахунка. Отже, дані рахунки завжди мають кредитове сальдо, збільшення відображається за кредитом, а зменшення – за дебетом.

Кінцеве сальдо пасивного рахунка визначається таким способом:

$$S''_{Km} = S'_{Km} + O_{Km} - O_{Дм}, \quad (1.2)$$

де S''_{Km} - сальдо кінцеве по кредиту рахунка;

S'_{Km} - сальдо початкове по кредиту рахунка;

$O_{Дм}$ - оборот по дебету рахунка;

O_{Km} - оборот по кредиту рахунка.

Сума усіх кредитових сальдо пасивних рахунків відображає загальну суму власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Сальдо кінцеве активних та пасивних рахунків повинно дорівнювати.

Активно-пасивні рахунки – це рахунки, які об'єднують ознаки активних і пасивних рахунків, тобто які на початок звітного періоду можуть бути активними, а через деякий час, внаслідок відображення господарських операцій, можуть мати сальдо по кредиту і виглядати як пасивні рахунки. Іноді такі рахунки можуть мати розгорнуте сальдо, тобто одночасно мають сальдо і по дебету і по кредиту, наприклад, рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами».

За рівнем групування та узагальнення облікових даних бухгалтерські рахунки поділяються:

I рівень

Синтетичні рахунки – це балансові рахунки, які узагальнюють дані про господарські засоби та джерела їх утворення. Дані рахунки мають законодавчо затверджену назву і постійний код (номер)

II рівень

Субрахунки – проміжна ланка між синтетичними та аналітичними рахунками

III рівень

Аналітичні рахунки – це рахунки, за допомогою яких деталізуються та конкретизуються синтетичні рахунки.

Початкове та кінцеве сальдо синтетичних рахунків повинні дорівнювати загальній сумі залишків відповідних аналітичних рахунків

Бухгалтерські рахунки тісно пов'язані з балансом таким чином:

1) на кожен групу активів або джерел їх утворення, виражену в балансі статтею, відкривається один або декілька окремих рахунків;

2) подібно до статей балансу рахунки поділяються на рахунки активні і рахунки пасивні;

3) відкриваючи рахунки, початкові залишки активів і джерел їх утворення записують на рахунках в тій стороні, на якій вони відображені в балансі. Залишки капіталу в обороті як суми активу – лівої сторони балансу записуються на лівій стороні активних рахунків, тобто за дебетом. Залишки джерел формування капіталу підприємства як суми пасиву – правої сторони балансу записуються на правій стороні пасивних рахунків, тобто за кредитом.

1.6. Бухгалтерський баланс: значення, структура та зміст

Одним з методів бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності є бухгалтерський баланс, який надає вичерпну, достовірну інформацію про необоротні та оборотні активи, їх наявність у господарстві, стан і розміщення, а також про джерела їх формування – власний капітал та зобов'язання.

Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначається зміст і форма балансу (звіту про фінансовий стан), загальні вимоги до визначення і розкриття його статей.

Бухгалтерський баланс будується у формі двосторонньої таблиці. У лівій частині балансу, що називається **активом**, показують склад і розміщення активів підприємства, а в правій, що називається **пасивом**, - капітал, забезпечення та зобов'язання підприємства.

У бухгалтерському балансі всі господарські засоби (ресурси) підприємства та джерела їх утворення (капітал і зобов'язання) об'єднані за економічно однорідними ознаками в групи. Економічно однорідні групи засобів та джерел, що відображаються в балансі, називаються **статтями**. З метою узагальнення інформації та покращення наочності статті балансу групуються в розділи. Статті активу балансу згруповані у розділи за складом і розміщенням, у

пасиві – за джерелами їх формування і цільовим призначенням.

Розділи бухгалтерського балансу:

Актив

Розділ I. Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інші необоротні активи, довгострокові фінансові інвестиції та ін.)

Розділ II. Оборотні активи (запаси, поточні біологічні активи, поточна дебіторська заборгованість, грошові кошти та ін.)

Розділ III. Необоротні активи, утримані для продажу, та групи вибуття

БАЛАНС (валюта активу)

Пасив

Розділ I. Власний капітал (зареєстрований (пайовий) капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток, тощо)

Розділ II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення

Розділ III Поточні зобов'язання і забезпечення (кредити банків, зобов'язання за розрахунками)

Розділ IV. Зобов'язання пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

БАЛАНС (валюта пасиву)

У загальному вигляді принцип побудови балансу підприємства відображається наступним рівнянням:

$$A = P, A = BK + Z \quad (1.3)$$

де A – актив;

P – пасив;

Z – зобов'язання;

BK – власний капітал.

Усі господарські операції на підприємстві зумовлюють зміни в балансі. Існує чотири типи таких змін:

I тип - зміни, відбуваються лише в активі балансу, при чому валюта балансу залишається без змін

Формула: $A(+)$ $A(-)$

Приклад: Готівка, що надійшла до каси з поточного рахунку;

II тип - зміни, відбуваються лише в пасиві балансу, при чому валюта балансу залишається без змін

Формула: $P(+)$ $P(-)$

Приклад: Частина прибутку направлена на поповнення резервного капіталу;

III тип - відбувається збільшення активів, яке завжди зумовлює збільшення пасиву, в результаті чого валюта балансу збільшується

Формула: А(+) П(+)

Приклад: Отриманий на поточний рахунок короткостроковий кредит;

IV тип - відбувається зменшення активів, яке завжди зумовлює зменшення пасиву, в результаті чого валюта балансу зменшується

Формула: А(-) П(-)

Приклад: Виплачена з каси заробітна плата.

1.7. Принцип подвійного запису

Економічна сутність господарської операції полягає в тому, що вона викликає зміни об'єктів бухгалтерського обліку, тобто впливає на дві статті балансу. Двоїстий характер господарської операції зумовлює необхідність відображення її на рахунках методом подвійного запису.

Подвійний запис – це метод, за допомогою якого кожна господарська операція відображається одночасно на двох рахунках: за дебетом одного і кредитом іншого в одній і тій же сумі.

Взаємозв'язок рахунків, що виникає в результаті відображення на них господарських операцій подвійним записом називається **кореспонденцією рахунків** або **бухгалтерським проведенням**, а задіяні рахунки – **кореспондуючими**.

В залежності від кількості кореспондуючих рахунків бухгалтерські проведення поділяються на:

- **просте проведення** – це проведення, в якому сума господарської операції записується в дебет одного і кредит одного рахунку, тобто кореспондують лише два рахунки.

Наприклад, одержано гроші з банківського рахунку в касу для виплати заробітної плати в сумі 10 000 грн:

1) відбувається рух грошей з поточного рахунку підприємства в касу того ж підприємства;

2) відбулося збільшення грошових коштів в касі, оскільки рахунок 30 «Готівка» є активним, то суму відображаємо по дебету;

3) одночасно зменшились грошові кошти на активному рахунку 31 «Рахунки в банках», тому дану суму відображаємо по його кредиту;

• **складне проведення** – це проведення, в якому кілька рахунків дебетуються, а на загальну суму записів по дебету кредитується один рахунок або навпаки, тобто коли кореспондують більше ніж два рахунки.

Наприклад, з поточного рахунку підприємства перераховано заборгованість постачальникам за товари на суму 12 000 грн, і погашено короткостроковий кредит – 2 500 грн.

Така операція призводить до зменшення грошових коштів на поточному рахунку підприємства та одночасно до зменшення кредиторської заборгованості підприємства перед постачальником за отримані від нього товари і зменшення заборгованості перед банком за кредитом.

1.8. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – це перевірка наявності засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів у матеріально-відповідальній особи підприємства на певну дату шляхом перелічення, обміру, зважування і подальшого зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку.

Основними завданнями інвентаризації є:

• виявлення фактичної наявності господарських засобів та співставлення їх з даними обліку для встановлення нестач або надлишків засобів та цінностей;

• перевірка дотримання умов і порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;

• перевірка реальності сум, які відображенні в статтях балансу;

• виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свої первісні властивості, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються.

Виділяють наступні види інвентаризації:

1) за часом проведення:

- разові (проводяться за наказом одноразово спеціально створеною комісією – перед складанням річної фінансової звітності);
- періодичні (проводяться за рішенням власників інвентаризаційними комісіями, що постійно діють);

2) за характером проведення:

- планові (проводяться заздалегідь за складеними планами і графіками в певні терміни і в певних місцях);
- позапланові (раптові) (проводяться за рішенням керівника підприємства, найвищих органів, слідчих органів (при змінні матеріально-відповідальних осіб, при встановленні фактів зловживань, після стихійного лиха та ін.) несподівано для матеріально відповідальних осіб);

3) за об'ємом перевірки:

- повні (охоплюють всі товарно-матеріальні цінності, кошти і розрахунки підприємства: при ліквідації підприємства; при річній інвентаризації перед складанням річної звітності);
- часткові (охоплюють окремі види майна або зобов'язань (основних засобів, товарно-матеріальних цінностей по окремим матеріально-відповідальним особам);

4) за ступенем охоплення матеріальних цінностей, що перевіряються:

- суцільні (перевіряється наявність абсолютно всіх товарно-матеріальних цінностей, що є на території підприємства);
- вибіркові (перевіряється наявність окремих видів товарно-матеріальних цінностей (дорогі, високоякісні, такі, що мають підвищений попит).

Основними етапами проведення інвентаризації є:

I. Організаційно-підготовчий:

- складаються і затверджуються плани інвентаризацій на рік;
- створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії;
- створюються за потреби робочі інвентаризаційні комісії;
- видається розпорядчий документ на проведення інвентаризації;
- здійснюється інструктаж членів інвентаризаційної комісії;
- здійснюється огляд місця проведення інвентаризації;
- в обліку виводяться залишки товарно-матеріальних цінностей (у оборотно-сальдових відомостях, картках обліку основних засобів, картках складського обліку ТМЦ);

- підготовлюються об'єкти інвентаризації до перевірки.

II. Проведення інвентаризації:

- перевірка фактичної наявності і стану об'єктів інвентаризації;
- перевірка правильності визнання та оцінки об'єктів інвентаризації;
- документування результатів інвентаризації в інвентаризаційних описах і актах інвентаризації.

III. Порівняльно-аналітичний:

- порівняння фактичних і облікових даних;
- складання порівняльних відомостей по виявлених інвентаризаційних різницях;
- отримання пояснень від матеріально-відповідальної особи щодо лишків та нестач;
- залік лишків і нестач внаслідок пересортиці;
- розрахунок норм природного убутку;
- оформлення протоколу інвентаризаційної комісії.

IV. Результативний:

- визначення кінцевих результатів інвентаризації;
- затвердження протоколу інвентаризаційної комісії керівником, власником або іншим суб'єктом інвентаризації;
- відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;
- документи інвентаризації підшиваються в папку «Інвентаризація за рік» і зберігаються не менше 3 років за умови завершення податкових перевірок і ревізій

Щоб результати інвентаризації набули чинності, повинні бути виконані наступні умови: наявність наказу (розпорядження) на проведення інвентаризації, постійно діючої інвентаризаційної комісії, обов'язкова участь матеріально-відповідальної особи. У разі недотримання хоча б однієї з цих умов інвентаризація може бути кваліфікована як перевірка.

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносять в інвентаризаційні описи, які складаються в двох примірниках за місцями зберігання матеріальних цінностей і матеріально-відповідальними особами. Після закінчення інвентаризації описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії. Один примірник залишається у матеріально-відповідальної особи, другий – передають до бухгалтерії.

Для визначення результатів проведеної інвентаризації складають порівняльні відомості, в яких зіставляють фактичну

наявність цінностей, відображену в інвентаризаційних описах, з обліковими даними. Залишки матеріальних цінностей в облікових даних повинні бути виведені на дату інвентаризації. У результаті зіставлення виявляють лишки чи нестачі відповідних цінностей.

При виявленні нестач чи лишків цінностей, невідповідності даних в актах взаємозвірки розрахунків, робоча інвентаризаційна комісія повинна одержати письмові пояснення відповідних працівників. На підставі даних звіряльних відомостей та пояснень визначається характер виявлених нестач, втрат і псування цінностей та їх лишків.

Нестачі матеріальних цінностей можуть бути у межах і понад норми природних втрат. Нестачі у межах норм природних втрат списуються за рахунок підприємства, а зверх норм природних втрат - за рахунок винних осіб, якщо такі виявлені, в інших випадках - на фінансові результати підприємства. Остаточне рішення про списання недостачі приймає власник або керівник підприємства (правління). Норми природних втрат можна застосовувати лише у випадках виявлення нестачі.

В окремих випадках, коли виявлено нестачу і одночасно лишки подібних товарно-матеріальних цінностей, може бути проведене покриття нестачі лишками за рахунок пересортування. Взаємне зарахування лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути допущене тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і у тотожній кількості за умови, що лишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та однієї і тієї самої особи, яка перевіряється.

У разі, коли при зарахуванні нестач лишками при пересортиці вартість цінностей, що виявились у нестачі, більше вартості цінностей, що виявились у надлишку, різниця вартості повинна бути віднесена на винних осіб. Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природних втрат з віднесенням їх на результати фінансово-господарської діяльності. За такими сумовими різницями у протоколах інвентаризаційної комісії повинні бути наведені вичерпні пояснення причин, за якими різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявились у надлишку, проти вартості цінностей, що виявились у нестачі при пересортиці,

відноситься на збільшення даних обліку відповідних матеріальних цінностей і результатів фінансово-господарської діяльності.

Результати роботи робочої інвентаризаційної комісії оформляють протоколом, в якому відображаються результати інвентаризації, результати перевірки стану складського господарства та складського обліку і забезпечення збереження матеріальних цінностей.

У протоколі комісія подає свої висновки по результатах інвентаризації та пропозиції, спрямовані на ліквідацію виявлених недоліків, пересортування, а також оприбуткування лишків і списання нестач.

Після закінчення інвентаризації робоча комісія передає до центральної постійно діючої комісії всю документацію і протокол. До складу такої документації повинні входити: інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок природної втрати, розрахунок по зарахуванню пересортування, пояснення матеріально-відповідальної особи за фактами нестач, лишків, псування тощо, акт обстеження місць зберігання, акт оцінки якісних характеристик об'єкта інвентаризації, розрахунок матеріальної шкоди в результаті нестачі, псування, розкрадання майна. Крім зазначених документів, необхідно подати акти обмірювання, технічні розрахунки і відомості про зважування.

Ці документи повинні зберігатися 3 роки. У випадках виникнення суперечок, порушення кримінальних справ тощо зберігати їх слід до винесення відповідного рішення.

Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений керівником підприємства у 5-денний термін. Остаточну причину невідповідності фактичної наявності майна бухгалтерським даним встановлює лише адміністрація. Затверджені результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Якщо за результатами проведеної інвентаризації виявлені розбіжності між фактичною наявністю і обліковими даними, повинен бути виданий наказ керівника підприємства, відповідно до якого в обліку відображаються всі виявлені розбіжності, а результати включаються до звіту за той період, в якому була закінчена інвентаризація, а також до річного звіту.

Результати проведених у звітному році інвентаризацій узагальнюються у звіряльній відомості результатів інвентаризації.

Відповідальність за своєчасне і якісне проведення інвентаризації несе керівник підприємства.

Використані джерела: [1; 5; 19; 37; 40; 44; 51]

ТЕМА 2. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Програмна анотація

- 2.1. Організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.
- 2.2. Форми бухгалтерського обліку.
- 2.3. Облікові реєстри.
- 2.4. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні.

2.1. Організація ведення бухгалтерського обліку на підприємстві

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві регулюється ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.

Відповідно до Закону, бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно, тобто від дня реєстрації до дня ліквідації. Підприємство самостійно обирає варіант організації і ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на підприємстві починається з розроблення облікової політики. Згідно з законодавством України **облікова політика** — це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Варіанти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві відповідно до законодавства:

- 1) створення на підприємстві штату бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером;

- 2) використання послуг спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець (фізична особа);
- 3) використання послуг бухгалтерської або аудиторської фірми;
- 4) ведення власником або керівником підприємства.

Складанням облікової політики займається головний бухгалтер за дорученням і під контролем керівника підприємства, або спеціально створена комісія. Облікову політику оформляють у вигляді положення по підприємству або наказу, який складається з таких розділів:

I. Загальні положення (зазначається мета облікової політики, обов'язки керівника і головного бухгалтера щодо ведення бухгалтерського обліку).

II. Організація роботи бухгалтерської служби (зазначається форма обліку, яку застосовує підприємство, обов'язки, права та відповідальність посадових осіб бухгалтерії).

III. Методика ведення обліку (затверджується робочий план рахунків, встановлюється графік документообороту, план проведення інвентаризації, визначається склад фінансової, податкової, статистичної та оперативної звітності (порядок її складання, затвердження і подання), обирається метод нарахування амортизації і оцінки вибуття запасів та ін.).

Наказ про облікову політику повинен містити такі додатки: Робочий план рахунків; Графік документообігу; Посадові інструкції; Склад апарату бухгалтерії; Склад апарату внутрішнього контролю; Форми документів, не передбачені в установленому порядку та ін.

Виходячи з вищевказаного закону підприємство самостійно:

- 1) визначає облікову політику;
- 2) обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, установлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;
- 3) розробляє системи і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- 4) затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

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

2.2. Форми бухгалтерського обліку

Форма бухгалтерського обліку – це система різних реєстрів обліку, які використовуються в певній послідовності та взаємозв'язку з метою узагальнення й одержання фінансової звітності підприємства.

Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку, враховуючи конкретні особливості діяльності та технології облікового процесу. На вибір форми обліку впливають: обсяг облікових робіт, забезпеченість обліковими кадрами та їх кваліфікація, можливості використання комп'ютерів.

Загальні вимоги, що висувуються до форми бухгалтерського обліку:

1) забезпечення повноти і своєчасності відображення в реєстрах господарських операцій, контроль наявності та руху активів і пасивів підприємства;

2) надання можливості раціонального розподілу облікової роботи між працівниками бухгалтерії;

3) надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;

4) забезпечувати складання фінансової і податкової звітності відповідно до чинних нормативних документів;

5) забезпечувати оптимальний рівень витрат на ведення бухгалтерського обліку.

Підприємства України використовують такі форми обліку: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, журнал-Головна, автоматизована.

Меморіально-ордерна форма обліку. Основним реєстром меморіально-ордерної форми є меморіальні ордери, які представлені у формі бланків, на яких на підставі первинних документів або накопичувальних відомостей вказується зміст операції, проставляються кореспондуючі рахунки та сума.

Основною перевагою даної форми обліку є простота у використанні, що дає можливість забезпечити взаємну перевірку записів у облікових регістрах, раціонально розподілити облікову роботу між працівниками, виявити та усунути помилки.

До основних недоліків Меморіально-ордерної форми обліку відносять:

- роз'єднаність синтетичного та аналітичного обліку, що зумовлює відставання записів на аналітичних рахунках від записів на синтетичних рахунках;
- багаторазовість записів господарських операцій, що збільшує обсяг облікових робіт;
- непристосованість облікових регістрів до звітності, що передбачає підготовку різних вибірок і розрахунків для складання;
- нерівномірність завантаження облікових працівників протягом місяця;
- орієнтація на ручну працю без широкого використання сучасних обчислювальних машин.

Журнал – Головна форма обліку. Різновидом меморіально-ордерної форми обліку є форма обліку Журнал – Головна. У ній поєднано хронологічний запис (Журнал) із систематичним (Головна книга). Ліва частина журнал-головної книги замінює реєстраційний журнал в якій записують дату, номер, зміст операції, суму. Права частина використовується для систематизації записів за синтетичними рахунками, що замінює Головну книгу.

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Найбільш вдосконаленою формою ручного ведення обліку є журнально-ордерна форма. Основними реєстрами даної форми є:

- журнали-ордери;
- накопичувальні та групувальні відомості;
- Головна книга.

Журнали-ордери є нагромаджувальними реєстрами, які побудовані за кредитовою ознакою та об'єднують хронологічні та систематичні записи. Вони призначені для відображення записів відповідних господарських операцій за місяць за кредитом одного або декількох синтетичних рахунків в дебет кореспондуючих з ними рахунків. Журнали-ордери використовують як для окремого рахунка, так і для групи взаємопов'язаних рахунків.

Накопичувальні та групувальні відомості використовують для складання фінансової звітності.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки правильності записів на окремих рахунках і складання фінансової звітності. У Головній книзі відображають залишки за рахунками, поточні обороти і залишки на кінець місяця відповідних синтетичних рахунків. При цьому кредитовий оборот відповідного синтетичного рахунка відображають загальною сумою із кожного журналу-ордера, а дебетовий оборот – формується з різних журналів.

Перевагами даної форми обліку є:

- об'єднання записів синтетичного та аналітичного обліку;
- відображення господарських операцій в розрізі показників, необхідних для управління, контролю, аналізу і складання фінансової звітності;
- скорочення кількості облікових реєстрів.

Єдиним недоліком журнально-ордерної форми обліку є ймовірність виникнення арифметичних помилок під час узагальнення інформації та перенесення їх у форми звітності.

Автоматизована форма обліку. На сучасному етапі розвитку суспільства основною тенденцією є застосування на підприємствах персональних ЕОМ, які здатні забезпечити автоматизований процес збирання, реєстрації і опрацювання облікової інформації. За використанням автоматизованої форми обліку основним способом відображення господарських операцій в обліку є кодування інформації в документах і занесення її в комп'ютер, а далі всі наступні операції виконує сам комп'ютер автоматично: веде рахунки, складає необхідні форми звітності та ін. Оператор лише керує та слідкує за його роботою.

Вітчизняний ринок програмних продуктів по веденню бухгалтерського обліку пропонує такі: IT-Enterprise, «Універсал», BSI, IC-ПРО, Megapolis тощо. Майже всі бухгалтерські програми мають весь необхідний функціонал, що забезпечує достатні можливості для ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової й податкової звітності.

2.3. Облікові реєстри

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Облікові реєстри – це паперові або машинні носії спеціального формату, які призначені для реєстрації, групування і узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними документами

Облікова реєстрація – це запис в облікові реєстри після документального оформлення і опрацювання первинних документів.

Реєстри бухгалтерського обліку класифікують за такими ознаками:

I. За зовнішнім виглядом

За цією ознакою виділяють такі види реєстрів:

1.1. Бухгалтерські книги (призначені для систематичних і хронологічних записів господарських операцій, наприклад, Касова книга, Книга складського обліку, Товарна книга, Книга обліку розрахунків по оплаті праці та ін. Перед початком використання сторінки книги нумерують, листки прошнуровують і скріплюють сургучевою печаткою, на обкладинці вказують назву підприємства, назву книги і дату початку записів);

1.2. Картки (призначені для аналітичного обліку, представляють собою окремі листки цупкого паперу стандартного формату із зазначеними реквізитами певної типової форми реєстру бухгалтерського обліку, наприклад, інвентарна картка обліку основних засобів, картки складського обліку. Вони зберігаються в спеціальних ящиках - картотеках, де їх систематизують в певному порядку з присвоєнням номера, а картотеки закріплюють за певними працівниками, які несуть за них відповідальність);

1.3 Листки (відомості) – різновид карток, які виготовляються на звичайному папері більшого формату. їх відкривають до журналів - ордерів, меморіальних ордерів, оборотних та групувальних відомостей для отримання додаткових даних про господарські операції.

Після закінчення звітного періоду і складання балансу книги, картки та окремі листи закриваються шляхом підрахунку підсумків і підшиваються в спеціальні папки.

II. За характером запису

За цією ознакою виділяють такі види реєстрів:

2.1 Хронологічні – реєстри, які складаються в певній послідовності їх здійснення, наприклад, Журнал реєстрації господарських операцій, Касова книга.

2.2 Систематичні – призначені для групування однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках

бухгалтерського обліку, наприклад, Головна книга, Журнали- ордери.

Комбіновані – призначені для одночасного ведення систематичних і хронологічних записів (Журнали-ордери, допоміжні відомості).

III. За змістом запис

За цією ознакою виділяють такі види реєстрів:

3.1 Синтетичні – призначені для відображення економічно-однорідних господарських операцій на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику із зазначенням дати, номера, суми бухгалтерського запису на підставі первинних і зведених документів, наприклад, Головна книга (для систематичного запису), Журнали реєстрації господарських операцій (для хронологічного запису), Журнали-ордери (для комбінованого запису). Вони призначені для складання бухгалтерського балансу і Головної книги.

3.2 Аналітичні – призначені для відображення господарських на окремих аналітичних рахунках, які деталізують зміст відповідних синтетичних рахунків, наприклад, картки.

3.3 Комбіновані – призначені для одночасного відображення даних синтетичного і аналітичного обліку (Журнали-ордери).

2.4. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні

Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в Україні умовно можна поділити на такі рівні:

Рівень I. Кодекси, Закони України, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів України.

Приклад:

Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-VII.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV.

Рівень II. Нормативні документи Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України, Державної фіскальної служби України, Національного банку України та ін. відомств.

Приклад:

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці» від 05.12.2008 р. №489.

Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148.

Рівень III. Нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки.

Приклад:

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями).

Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356.

Рівень IV. Робочі документи, що формують облікову політику на підприємстві.

Приклад:

Наказ про облікову політику на підприємстві та додатки до нього: робочий план рахунків; графік документообігу; посадові інструкції; склад апарату бухгалтерії; склад апарату внутрішнього контролю.

Використані джерела: [1; 5; 8; 15; 16; 19; 37; 44].

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2.
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
ТЕМА 3. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА РОЗРАХУНКІВ З
ОПЛАТИ ПРАЦІ

Програмна анотація

- 3.1. Облік грошових коштів у касі та на поточному рахунку у банку. Облік операцій в іноземній валюті.
- 3.2. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами.
 - 3.2.1. Облік розрахунків з покупцями та постачальниками.
 - 3.2.2. Облік розрахунків з бюджетом.
 - 3.2.3. Облік кредитних операцій.
- 3.3. Облік розрахунків за виплатами працівникам.
 - 3.3.1. Основи організації обліку оплати праці.
 - 3.3.2. Документальний облік персоналу і використання робочого часу.
 - 3.3.3. Облік нарахування заробітної плати та утримання із неї.

3.1. Облік грошових коштів у касі та на поточному рахунку у банку. Облік операцій в іноземній валюті

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджений Міністерством фінансів України від 7.02.2013 № 73 грошові кошти класифікують:

- готівка;
- кошти на рахунках у банках;
- депозити до запитання.

Касові операції здійснюються відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні.

Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 29.12.2017 №148, яке набрало чинності з 5 січня 2018 року, затверджені типові форми касових документів, а саме:

- відомості на виплату готівки;

- прибуткового касового ордера (форма № КО-1);
- видаткового касового ордера (форма № КО-2);
- журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових документів (форми № КО-3 та КО-3а);
- касової книги (форма № КО-4);
- книги обліку виданої та прийнятої старшим касиром готівки (форма № КО-5);
- акта про результати інвентаризації наявних коштів;
- акта про перевірку дотримання порядку ведення операцій із готівкою.

Таким чином, починаючи з 5 січня 2018 року суб'єкти господарювання використовують для оформлення касових операцій касові документи, які відповідають вимогам типових форм, затверджених постановою № 148.

Зберігати в касі готівку дозволяється в межах ліміту, встановленого підприємством самостійно на підставі розрахунку. Розрахунок підписується головним бухгалтером та керівником підприємства і затверджується внутрішнім наказом. Розрахунок ліміту проводиться на підставі середньоденного надходження готівки до каси або її середньоденної видачі з каси протягом трьох будь-яких місяців поспіль з останніх дванадцяти, що передують терміну встановлення (перегляду, ліміту каси).

Зокрема, новостворені підприємства на перші три місяці роботи ліміт каси встановлюють відповідно до прогнозних розрахунків, потім його переглядають за фактичними показниками діяльності.

Якщо на підприємстві ліміт каси не встановлено, то він вважається нульовим. Не встановлюють ліміт каси для банків та підприємців.

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні:

каса - приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівки, інших цінностей, касових документів;

касова книга - документ установленної форми, що застосовується для здійснення первинного обліку готівки в касі;

касовий ордер - первинний документ (прибутковий або видатковий касовий ордер), що застосовується для оформлення надходжень (видачі) готівки з каси;

касові документи - документи (касові ордери та відомості на виплату готівки, розрахункові документи, електронні розрахункові

документи, квитанції програмно-технічних комплексів самообслуговування, відомості закупівлі сільськогосподарської продукції, інші прибуткові та видаткові касові документи), за допомогою яких відповідно до законодавства України оформляються касові операції, звіти про використання коштів, а також відповідні журнали встановленої форми для реєстрації цих документів та книги обліку;

касові операції - операції суб'єктів господарювання між собою та з фізичними особами, пов'язані з прийманням і видачею готівки під час проведення розрахунків через касу з відображенням цих операцій у відповідних книгах обліку.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, здійснюються згідно з Інструкцією зі статистики заробітної плати.

Відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: суб'єкти господарювання, які відкрили поточні рахунки в банках і зберігають на цих рахунках свої кошти, здійснюють розрахунки за своїми грошовими зобов'язаннями, що виникають у господарських відносинах, у безготівковій формі, а також у готівковій формі з дотриманням обмежень та в порядку, установленому законодавством України.

Суб'єкти господарювання здійснюють розрахунки готівкою між собою і з фізичними особами через касу як коштами, одержаними як готівкова виручка, так і коштами, одержаними із банків. Зазначені розрахунки проводяться також шляхом переказу готівки для сплати відповідних платежів.

Суб'єкти господарювання здійснюють облік операцій з готівкою у відповідних книгах обліку.

Суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

1) між собою - у розмірі до 10 000 (десяти тисяч) гривень включно;

2) з фізичними особами - у розмірі до 50 000 (п'ятдесяти тисяч) гривень включно.

Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи/юридичних осіб, які не є фінансовими установами, але мають право надавати окремі фінансові послуги, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію на переказ коштів у національній валюті без відкриття

рахунку (далі - небанківські установи), шляхом переказу коштів з поточного рахунку на поточний рахунок або внесення коштів до банку чи небанківської установи для подальшого їх переказу на поточні рахунки в банку. Кількість суб'єктів господарювання та фізичних осіб, з якими здійснюються готівкові розрахунки, протягом дня не обмежується.

Порядок проведення операцій на рахунках в банку регулюється чинним законодавством України і нормативними актами Національного банку України. Відкриваються і закриваються рахунки згідно з Інструкцією про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів.

Загальні принципи організації безготівкових розрахунків у національній валюті України, їх форми, зразки первинних документів визначає Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» (далі – Інструкція №22).

Інструкція №22 встановлює правила використання при здійсненні розрахункових операцій платіжних інструментів:

- меморіального ордера ;
- платіжного доручення;
- платіжної вимоги-доручення;
- платіжної вимоги;
- розрахункового чека;
- інкасового доручення (розпорядження).

Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами, електронними розрахунковими документами, документами за операціями із застосуванням електронних платіжних засобів, іншими касовими документами, які згідно із законодавством України підтверджували б факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) готівки.

Касові документи можуть бути паперовими або електронними. Електронні касові документи повинні бути оформлені відповідно до вимог законодавства України у сфері електронного документообігу.

Працівник установи/підприємства для підписання електронного касового документа зобов'язаний використовувати кваліфікований електронний підпис.

Приймання готівки в касу проводиться за прибутковим касовим ордером, підписаним головним бухгалтером або особою,

уповноваженою керівником установи/підприємства. До прибуткових касових ордерів можуть додаватися документи, які є підставою для їх складання.

Про приймання установами/підприємствами готівки в касу за прибутковими касовими ордерами видається квитанція (що є відривною частиною прибуткового касового ордера), підписана головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником, підпис яких може бути засвідчений відбитком печатки цієї/цього установи/підприємства. Використання печатки установою/підприємством не є обов'язковим.

Виплати, що пов'язані з оплатою праці, стипендій, проводяться касиром підприємства за платіжними (розрахунково-платіжними) відомостями або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача.

Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки підписуються керівником і головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником. До видаткових ордерів додаються заяви на видачу готівки, розрахунки.

Підпис керівника установи/підприємства на видаткових касових ордерах не обов'язковий, якщо на доданих до видаткових касових ордерів документах, заявах, рахунках є його дозвільний напис.

Підприємства, що займаються закупівлею товарів сільськогосподарської продукції, проведення розрахунків за які не врегульовано законодавством України, здійснюють видачу готівки здавальникам такої сільськогосподарської продукції за відомостями, у яких зазначаються прізвища здавальників, їх адреси, обсяги зданої продукції і сума виплаченої готівки, що підписуються здавальником.

Видаткові касові ордери або видаткові відомості не приймаються для виведення залишку готівки в касі, якщо видача готівки з каси не підтверджена підписом одержувача.

Видача готівки фізичним особам, яких немає в штатному розписі установи/підприємства, проводиться за видатковими касовими ордерами, що виписуються окремо на кожну особу, або за окремою видатковою відомістю.

Касові документи після складання касиром звіту і його обробки в бухгалтерії комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки і зберігаються впродовж 36 місяців (3 роки) після закінчення календарного року

матеріально відповідальною особою, на яку покладено обов'язки зберігання документів, в окремому сейфі або спеціальному приміщенні, яке здається під охорону.

Підприємство одержує готівку з банку через касира за грошовим чеком, виписаним на його ім'я. Готівку, одержану з рахунків у банку до каси, витрачають за суворо цільовим призначенням (потреби, на які одержано гроші, зазначаються на зворотному боці грошового чека). Невикористаний залишок здається з каси на рахунки в банках.

Всі надходження і видача готівки в національній валюті підприємства враховують в Касовій книзі.

Листки Касової книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані і скріплені печаткою підприємства-юридичної особи. Кількість аркушів в касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера.

Виправлення в касовій книзі не допускаються. Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або його замісником записом: "Виправленому вірити", дата виправлення і підписи.

По кожній операції отримання або видача готівки за кожним прибутковим касовим ордером і видатковим документом в день їх надходження або видачі касиром робляться записи в Касовій книзі.

Щоденно в кінці робочого дня касир повинен вивести підсумок операцій за день, а також залишок готівки в касі. При цьому готівкові кошти, які є в період виплати заробітної плати перелічуються з рахунком готівки, виданої за незакритими розрахунково - платіжними відомостями. На наступний день касир зобов'язаний передати до бухгалтерії другий відривний лист (копію записів в Касовій книзі за день) як звіт касира з прибутковими касовими ордерами і видатковими документами під розписку в Касовій книзі.

Найважливішими вимогами правильного оформлення й обліку касових операцій є:

- 1) негайний запис кожної здійсненої касової операції у Касову книгу, щоденне визначення підсумків у цій книзі і здача касиром під розписку бухгалтерові касових документів;
- 2) виписка бухгалтерією на кожну окрему касову операцію прибуткових і видаткових ордерів, додержання послідовності в нумерації та реєстрації цих коштів у реєстрі й передачі їх для виконання касирові;

3) погашення касиром спеціальним штампом касових документів з метою запобігання зловживання цими документами шляхом повторного їх використання;

4) встановлення наказом керівника підприємства осіб, що мають право підписувати касові документи, наявність у касира зразків підписи цих осіб і неприпустимість виконання касових операцій за непідписаними документами.

При прийомі на роботу касира з ним заключається договір про повну матеріальну відповідальність.

Касир несе повну матеріальну відповідальність за збереження всіх прийнятих їм цінностей відповідно до діючого законодавства України. Касиру забороняється передовіряти виконання дорученої йому роботи іншим особам.

На підприємстві у випадку необхідності тимчасової заміни касира, виконання його зобов'язань покладається на іншого працівника за письмовим наказом керівника. З цим працівником укладається договір про повну матеріальну відповідальність на час виконання їм обов'язків касира.

Відповідальність за збереження грошей, правильне й раціональне їх використання несе керівник підприємства.

Для обліку наявності, руху залишків готівки в касі використовують активний рахунок 30 «Готівка» з такими субрахунками: 301 «Готівка в національній валюті»; 302 «Готівка в іноземній валюті». За дебетом відображують надходження, а за кредитом рахунку 30 – використання грошових коштів. Облік операцій по рахунку 30 здійснюється сільськогосподарськими підприємствами у журналі-ордері 1 с.г. (відомість 1 с.г.) в хронологічному порядку на підставі даних звіту касира і доданих до нього документів за кожний день або інший період часу. Наприкінці місяця у журналі-ордері № 1 с.г. і відомості № 1 підраховують надходження й витрати готівки і визначають на 1-ше число наступного місяця залишок коштів у касі, який має бути тотожним такому ж показникові в касовій книзі. Підсумкові дані цих реєстрів записують до Головної книги.

Для обліку грошових коштів, які можуть бути використані на поточні операції призначено рахунок 31 «Рахунки в банках», який має такі субрахунки:

311 «Поточний рахунок в національній валюті»;

312 «Поточний рахунок в іноземній валюті»;

- 313 «Інші рахунки в банку у національній валюті»;
- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті»;
- 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 31 відображують надходження, а за кредитом – використання грошових коштів.

Виписка банку є основним зведеним документом для записів у реєстри бухгалтерського обліку. Установи банків періодично, але не рідше одного разу на місяць надсилають підприємствам поштою або видають через уповноважену підприємством особу виписку з поточного рахунку додаючи копії документів, на підставі яких банк здійснював операції по рахунку. Після одержання з банку виписки з поточного рахунку головний бухгалтер повинен перевірити відповідність записів у ній документам та записам бухгалтерії підприємства. Виявивши помилку, бухгалтерія підприємства негайно у письмовій формі повідомляє про це відповідні установи банку.

У підприємств поточний рахунок є активним, тому при отриманні грошей рахунок дебетується, а при витрачанні - кредитується. Таким чином, у виписці банку необхідно поміняти місцями обороти: дебетовий, показаний у виписці, вважати кредитовим і навпаки (кредитовий оборот вважати дебетовим).

Джерелом надходження грошових коштів є:

- виручка від реалізації товарів, продукції, робіт, послуг;
- погашення дебіторської заборгованості;
- одержані кредити, кошти цільового фінансування.

Списання коштів з рахунків у банку відбувається у випадку:

- оплати заборгованості постачальникам, підрядникам, погашення іншої кредиторської заборгованості;
- погашення поточних зобов'язань за розрахунками:
 - з одержаних авансів (рахунок 681);
 - з бюджетом (641, 642);
 - зі страхування (651- 656);
 - з оплати праці (661) та інші поточні зобов'язання (68, 372, 643, 644);
 - погашення кредитів (50, 60).

Облік операцій сільськогосподарських підприємств по рахунку 31 здійснюється у журналі-ордері 2 с.г. (відомість до нього) в хронологічному порядку на підставі даних виписок банку по поточному рахунку і доданих до них документів за кожний день або інший період часу.

Облік операцій в іноземній валюті

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та звітності інформації про операції в іноземних валютах визначені НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів». Для розрахунків при здійсненні поточних операцій в установах банків підприємства можуть відкривати валютні рахунки. Операції в іноземній валюті відображаються у відповідній валюті та в українських гривнях. Для переведення іноземної валюти у гривні використовується валютний курс, який використовується при здійсненні безготівкових і готівкових операцій з іноземною валютою. Кошти в іноземній валюті перераховуються у гривні за валютним курсом на дату здійснення операції. Якщо валютний курс змінюється, виникають курсові різниці.

Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку залишку грошових коштів в іноземній валюті в касі та на рахунках у банках обліковуються:

- при збільшенні валютного курсу
Дт 302 Готівка в іноземній валюті,
312 Поточні рахунки в іноземній валюті
Кт 714 Дохід від операційної курсової різниці;
- при зменшенні валютного курсу
Дт 945 Втрати від операційної курсової різниці
Кт 302 Готівка в іноземній валюті,
312 Поточні рахунки в іноземній валюті.

3.2. Облік розрахунків з дебіторами та кредиторами

3.2.1. Облік розрахунків з покупцями та постачальникам

На рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» ведеться узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками за відвантажену продукцію, товари, виконані роботи й

послуги, крім заборгованості, яка забезпечена векселем.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» має такі субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»;

362 «Розрахунки з іноземними покупцями»;

363 «Розрахунки з учасниками ПФГ»;

364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням».

За дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, за кредитом - сума платежів, які надійшли на рахунки підприємства в банківських установах у касу, та інші види розрахунків. Сальдо рахунку відображає заборгованість покупців та замовників за одержану продукцію (роботи, послуги).

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожним пред'явленим до сплати рахунком.

Для відображення розрахунків з покупцями і замовниками сільськогосподарських підприємств у реєстрах журнально-ордерної форми обліку призначено журнал-ордер 6 с.г. та відомості аналітичного обліку по рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» 6.6 с.-г.

Центральним моментом обліку процесу постачання є облік розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками.

Постачальники - це юридичні або фізичні особи, які здійснюють постачання товарно-матеріальних цінностей, надають послуги, виконують роботи.

Підрядники - це спеціалізовані підприємства або фізичні особи, які виконують будівельно-монтажні роботи при спорудженні об'єктів на підставі договорів підряду на капітальне будівництво.

Бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками та підрядниками ведеться на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». На зазначеному рахунку відображаються розрахунки з підприємствами, організаціями та особами за отримані товарно-матеріальні цінності, прийняті (виконані) роботи та надані послуги включаючи надання електроенергії, газу, пари, води тощо, а також послуги з доставки або переробки матеріальних цінностей, розрахункові документи на які надійшли, і з невідфактурованих поставок.

На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» підприємства й організації обліковують розрахунки з підприємствами транспорту і зв'язку за отримані послуги з перевезень, у тім числі розрахунки за недоборами і переборами тарифу (фрахту), а також розрахунки за всі види послуг зв'язку.

Усі операції, пов'язані з розрахунками за придбані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи або спожиті послуги, знаходять відображення на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» незалежно від того, одночасно чи заздалегідь проводилася оплата пред'явленого рахунка.

За дебетом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображаються суми оплати рахунків і заліків за заздалегідь виданими у встановленому порядку авансами. За кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відображається вартість товарно-матеріальних цінностей, що фактично надійшли, прийнятих робіт, спожитих послуг у кореспонденції з дебетом рахунків обліку цих цінностей або відповідних затрат.

Аналітичний облік ведеться окремо за кожним постачальником та підрядником в розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

3.2.2. Облік розрахунків з бюджетом

Для підприємств, що займаються сільськогосподарською діяльністю, оподаткування має ряд особливостей, а саме:

- визначено особливий звітний період (з податку на прибуток);
- уведено спеціальний галузевий податок (ЄП 4 групи).

ЄП 4 групи - це альтернативна система оподаткування для сільськогосподарських підприємств.

Розмір ЄП 4 групи не залежить від результатів господарської діяльності підприємства, а залежить від розміру та грошової оцінки земельних ділянок, які перебувають у сільгосппідприємства у власності або в користуванні.

Платниками ЄП 4 групи можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Податки та збори, які не сплачують платники ЄП 4 групи (п.

307.1 ПКУ):

- податок на прибуток підприємств;
- земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення с.-г. товаровиробництва);
- збір за спеціальне використання води;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Об'єктом оподаткування ЄП 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності с.-г. товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування ЄП 4 групи є нормативна грошова оцінка 1 га с.-г. угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Розміри ставок податку з одного гектара (у % бази оподаткування) у 2021 році є такими:

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,95;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях - 0,57;

в) для багаторічних насаджень ((крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,57;

г) для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) – 2,43;

д) для сільгоспугідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту – 6,33.

Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік (з 1 січня по 31 грудня).

С.-г. товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу ДПС за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік.

Сума ЄП 4 групи у 2021 році розраховується за формулою:

Сума ЄП 4 групи = S ріллі x грош. оцінку ріллі x 0,95% + S

сіножатей x грош. оцінку сіножатей x 0,95% + S пасовищ x грош. оцінку пасовищ x 0,95% + S багаторічних насаджень x грош. оцінку багаторічних насаджень x 0,57%,

Сплата ЄП 4 групи проводиться щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу, у таких розмірах:

- I квартал - 10 %;
- II квартал - 10 %;
- III квартал - 50 %;
- IV квартал - 30 %.

Платники податку перераховують в установлений строк загальну суму коштів на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Відображення ЄП 4 групи у бухгалтерському обліку

Згідно з п. 2.21 Методичних рекомендацій № 132, у бухгалтерському обліку сума нарахованого ЄП 4 групи відображається за дебетом рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Таку суму податку підприємства розподіляють наприкінці року між об'єктами витрат продукції рослинництва пропорційно до площі сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами:

1) Нараховано суму ЄП 4 групи у розмірі цього податку, сплаченого за поточний місяць

Дт 91- Кт 641

2) Сплачено суму податку за поточний місяць

Дт 641 - Кт 311

3) Наприкінці року суму податку розподілено пропорційно до площі сільськогосподарських угідь, зайнятих певними культурами

4) Дт 231 - Кт 91

3.2.3. Облік кредитних операцій

Кредит банку – це платне надання банками грошових коштів у тимчасове користування на визначених кредитним договором умовах із дотриманням принципів повернення, строковості, забезпеченості, платності, цільового використання.

В економічній літературі виділяють різні класифікації кредитів: за призначенням, за наявністю забезпечення, за характером процентної ставки, за способом погашення та ін.

З точки зору бухгалтерського обліку кредити класифікують: за строками надання кредитів:

- короткострокові — повинні бути погашені протягом 12 місяців із дати балансу чи протягом операційного циклу підприємства (рахунок 60);

- довгострокові — строк їх погашення більше 12 місяців чи більше операційного циклу (рахунок 50);

- за порядком погашення кредити, що погашаються згідно встановленого графіка погашення (субрахунки 501, 502, 601, 602);

- відстрочені кредити (пролонговані), за якими перенесений термін погашення (субрахунки 503, 504, 603, 604);

- прострочені кредити, за якими порушено термін погашення (субрахунки 505, 605).

Облік розрахунків за кредитами банків у національній та іноземній валютах, строк повернення яких не перевищує 12 місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув ведеться на рахунку 60 «Короткострокові позики».

За кредитом рахунку 60 відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик).

Рахунок 60 «Короткострокові позики» має такі субрахунки:

601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»;

602 «Короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

603 «Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті»;

604 «Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті»;

605 «Прострочені позики в національній валюті»;

606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення.

Згідно з пунктом 12 НП(С)БО 11 «Зобов'язання» поточні зобов'язання відображаються у балансі за сумою погашення, а не за дійсною вартістю, як це передбачено для довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки.

Типові операції по рахунку 60 «Короткострокові позики»:

- Отримано на поточний рахунок суми короткострокових банківських кредитів

Дт 311 Кт 601

- Погашено короткострокові кредити банку

Дт 601 Кт 311

- Несвоєчасне повернення у встановлений термін кредитів банку
Дт 601 Кт 605
- Пролонгація короткострокових банківських кредитів
Дт 601 Кт 603
- Переоформлення короткострокових (відстрочених) кредитів у довгострокові зобов'язання
Дт 603 Кт 501

До довгострокових кредитів банків належать заборгованість, що не підлягає погашенню протягом 12 місяців від дати балансу.

Довгострокові кредити видають банки на придбання основних засобів, на капітальне будівництво та інші цілі.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням ведеться на рахунку 50 «Довгострокові позики».

За кредитом рахунку 50 «Довгострокові позики» відображаються суми одержаних довгострокових позик а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом - погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

Рахунок 50 «Довгострокові позики» має такі субрахунки:

501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»;

502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»;

504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»;

505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»;

506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

Аналітичний облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками погашення кредиту (позик).

Типові операції по рахунку 50 «Довгострокові позики»:

- Отримано на поточний рахунок суми довгострокових банківських кредитів
Дт 311 Кт 501

- Пролонгація довгострокових банківських кредитів
Дт 501 Кт 503

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю.

Облік господарських операцій, що відображаються на рахунках 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики», здійснюють у Журналі-ордері № 2 с.-г., який сільськогосподарські підприємства відкривають на місяць. Для кожного рахунку виділяють окремі розділи.

Підставою для запису господарських операцій протягом місяця у цей реєстр є виписки банку з позикового рахунку і додані до них первинні документи.

Аналітичний облік за видами позик ведуть в спеціальних таблицях – «Аналітичні дані до рахунку», дані яких використовують при складанні звітності. В кінці місяця кредитові обороти рахунків 50, 60 з Журналу-ордера № 2 с.-г. переносять до Головної книги.

3.3.Облік розрахунків за виплатами працівникам

3.3.1. Основи організації обліку оплати праці

Заробітна плата - це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Мінімальна заробітна плата - це законодавчо встановлений розмір заробітної плати за просту, некваліфіковану працю, нижче якого не може провадитися оплата за виконану працівником місячну, а також погодинну норму праці (обсяг робіт). До мінімальної заробітної плати не включаються доплати, надбавки, заохочувальні та компенсаційні виплати.

Залежно від способу виміру оплати праці розрізняють дві форми оплати праці: відрядну і погодинну.

Розмір погодинної оплати праці залежить від кількості відпрацьованого часу, а відрядної - від кількості і якості виробленої, продукції. Залежно від організації праці на підприємстві відрядна форма оплати може бути індивідуальною або бригадною.

Відповідно до Закону України «Про Державний бюджет на 2021 рік» мінімальну заробітну плату у 2021 році встановлено:
з 01.01.2021р по 30.11.2021 р – за місяць 6000 грн, погодинна – 36,11 грн;
з 1.12.2021 по 31.12.2021 р – за місяць 6500 грн, погодинна – 39,12 грн.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, погодженим з виборним органом первинної профспілкової організації чи іншим уповноваженим на представництво трудовим колективом органом (а в разі відсутності таких органів - представниками, обраними і уповноваженими трудовим колективом), але не рідше двох разів на місяць через проміжок часу, що не перевищує шістнадцяти календарних днів, та не пізніше семи днів після закінчення періоду, за який здійснюється виплата.

У разі, коли день виплати заробітної плати збігається з вихідним, святковим або неробочим днем, заробітна плата виплачується напередодні.

3.3.2.Документальний облік персоналу і використання робочого часу

На кожного працівника, якого зараховують на роботу, формують такі документи:

- 1) особова картка (типова форма П-2) – необхідна для аналізу складу та обліку руху кадрів.
- 2) особова справа – являє собою сукупність документів, що містять відомості про працівника.

Облік використання робочого часу здійснюється в таблиці, який відкривається щомісячно на робітників цехів, дільниць, відділів тощо. З цією метою кожному працівнику присвоюється табельний номер, який зазначається в усіх документах з обліку праці та її оплати. Для працівників з погодинною оплатою праці дані таблиця є основою для нарахування їм заробітної плати.

Табель являє собою поіменний список працівників цеху, дільниці, відділу тощо, який ведеться окремо за кожною категорією

працівників, а в межах окремої категорії – в порядку табельних номерів або в алфавітному порядку.

Підприємства можуть використовувати такі три види табелів:

- табель обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати (ф. П-12) застосовується для обліку використання робочого часу всіх категорій працівників;
- табель обліку використання робочого часу (ф. П-13) використовується в умовах автоматизованої системи управління підприємством;
- табель обліку використання робочого часу (ф. П-14) - для обліку робочого часу у випадку твердих місячних окладів або ставок.

При відрядній формі оплати праці, крім табелів обліку робочого часу, складаються наряди про відрядну роботу, що засвідчують обсяг виконаних робіт. Наряд виписують в одному примірнику перед початком робіт терміном до одного місяця. На лицьовому боці наряду щоденно або за певний період записують завдання, норму часу і розцінку за одиницю роботи, а після їхнього виконання – кількість виробів чи виконаних робіт. На зворотному боці наряду щоденно вказують кількість годин, відпрацьованих кожним робітником.

Для обліку оплати праці водіїв застосовують подорожні листи. Подорожній лист автомобіля виписують в одному примірнику і видають водієві після обов'язкового здавання попереднього подорожнього листа. Дані подорожніх листів щоденно записують у нагромаджувальну відомість роботи вантажного автотранспорту. На подорожньому листі автомобіля обов'язково вказують порядковий номер, дату видачі, ставлять штамп (печатку) підприємства. На лицьовому боці, крім даних про реєстраційний номер, марку автомобіля, прізвище водія, записують маршрут і завдання щодо кількості поїздок і обсягів вантажу до перевезення, а також час виїзду та повернення в гараж. На зворотному боці подорожнього листа дані про виконання завдання записує водій.

Перевірені і затвердженні первинні документи з обліку праці узагальнюються і згруповуються по кожному працівнику. На основі цих документів здійснюють нарахування оплати праці та складають розрахункові листи, де вказують усі види нарахувань і утримань із заробітної плати та належну до видачі суму, та платіжні відомості.

При нарахуванні заробітної плати за першу та другу половину місяця складається розрахунково-платіжна відомість працівника. У даному обліковому реєстрі відображається:

- нарахована, за видами оплат, основна та додаткова заробітна плата;
- інші заохочувальні й компенсаційні виплати;
- виплати, що не включаються до фонду оплати праці, зокрема, допомога з тимчасової втрати працездатності;
- виплачена заробітна плата за першу половину місяця;
- суми утримань із заробітної плати за їх видами (ПДФО, профспілкові внески, аліменти, інші);
- сума, що належить до видачі працівнику.

Розрахунково-платіжна відомість (зведена) відображає зведену інформацію щодо нарахувань та утримань в цілому по підприємству і за складом реквізитів є аналогічною до розрахунково-платіжної відомості працівника.

Заробітна плата виплачується за видатковими відомостями, які складаються за даними розрахунково-платіжних відомостей працівника та підписуються керівником й головним бухгалтером підприємства.

У відомості на виплату заробітної плати зазначається табельний номер; прізвище, ім'я та по батькові й паспортні дані працівника; сума до видачі. Працівники, одержуючи заробітну плату ставлять свій підпис у відповідній графі видаткової відомості.

В кінці місяця дані переносять до Журналу-ордеру 5 Б с.-г., відомість 5.1 с.-г. (Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат), відомість 5.2 с.-г. (Книга обліку розрахунків з депонентами), відомість 5.3 с.-г. (Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями) та до Головної книги.

3.3.3. Облік нарахування заробітної плати та утримання із неї

Облік заробітної плати здійснюється на рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», який має такі субрахунки:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 662 «Розрахунки з депонентами»;

663 «Розрахунки за іншими виплатами».

За кредитом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» відображаються нарахована працівникам підприємства основна та додаткова заробітна плата, премії, допомога по тимчасовій непрацездатності, інші належні до нарахування працівникам виплати, за дебетом — здійснення платежів за виплатами у грошовій і натуральній формі, утримання податку із доходів фізичних осіб, утримання до фондів соціального спрямування, а також інші утримання з виплат працівникам.

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) нараховується: на суму нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі, що визначаються відповідно до Закону України «Про оплату праці»

ЄСВ роботодавців встановлено у розмірі 22% від бази нарахування єдиного внеску незалежно від видів економічної діяльності підприємства. Нарахування єдиного внеску здійснюється в межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску.

Обов'язковими видами утримань з нарахованої суми заробітної плати фізичних осіб є :

- податок на доходи фізичних осіб (ПДФО);
- військовий збір.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування ПДФО визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму податкової соціальної пільги за її наявності.

Ставка ПДФО становить 18% бази оподаткування доходів. Податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом.

Ставка військового збору (ВЗ) складає 1,5% від об'єкта оподаткування.

Об'єктом оподаткування є доходи у вигляді заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу в державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри.

Військовий збір утримується з повної суми нарахованої

заробітної плати без вирахування ПДФО.

Із заробітної плати працівників підприємства можуть бути здійснені інші утримання:

- профспілкові внески (1%); (Дт 661 Кт 685) на підставі колдоговору;

- аліменти (Дт 661 Кт 685) на підставі рішення суду;

- неповернуті підзвітні суми; (Дт 661 Кт 372) на підставі звіту про використання коштів, виданих у підзвіт і на відрядження;

- відшкодування завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання завданих втрат від браку продукції; (Дт 661 Кт 375) – на підставі затверджених керівником протоколів інвентаризації;

- вартість виданих у рахунок оплати праці продукції, наданих послуг, (Дт 661 Кт 701) – на підставі відомості видачі натурооплати;

- інші утримання згідно із заявами працівників.

Аналітичний облік розрахунків з персоналом ведеться за кожним працівником, видами виплат та утримань. Для відображення розрахунків за виплатами працівникам в реєстрах журнально-ордерної форми обліку сільськогосподарських підприємств призначено Журнал-ордер 5 Б с.-г., відомість 5.1 с.-г. (Зведена відомість нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат), відомість 5.2 с.-г. (Книга обліку розрахунків з депонентами), відомість 5.3 с.-г. (Зведена відомість за розрахунками з робітниками та службовцями).

Використані джерела: [1; 3; 4; 5; 6; 7; 23; 24; 26; 30; 37; 38; 39; 45; 57; 67; 68; 69].

ТЕМА 4. ОБЛІК ЗАПАСІВ ТА НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Програмна анотація

- 4.1. Економічний зміст та оцінка запасів.
- 4.2. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів.
- 4.3. Організація складського господарства.
- 4.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів.
- 4.5. Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів.

- 4.6. Документальне оформлення, облік основних засобів та інших необоротних активів.
- 4.7. Облік нематеріальних активів.
- 4.8. Облік зносу (амортизації) необоротних активів.
- 4.9. Інвентаризація необоротних активів.

4.1. Економічний зміст та оцінка запасів

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Щоб правильно організувати облік, всі запаси в сільськогосподарських підприємствах поділяються на такі класифікаційні групи:

- насіння і садивний матеріал;
- корми - концентровані, грубі, соковиті, тваринні і мінеральні корми тощо;
- нафтопродукти - гас, бензин, дизельне паливо, нігрол, автол, дизельне масло, солідол, технічний вазелін тощо;
- тверде паливо - дрова, вугілля, торф, брикет тощо;
- різна сільськогосподарська сировина для переробки на млинах, крупорушках, олійницях, сушарках тощо;
- запасні частини і ремонтні матеріали;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року.

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» до запасів віднесено також незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Для вірного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення мають наукові методи їх обчислення, особливо оцінки запасів.

Оцінка запасів - це спосіб вираження їх у грошовому вимірнику.

Запаси в бухгалтерському обліку оцінюють:

1) при надходженні (незалежно від шляхів) за: їх первісною вартістю; фактичними витратами; собівартістю, що передбачено НП(С)БО 16 «Витрати»; справедливою вартістю; балансовою вартістю.

2) при вибутті (списанні) запасів за: ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці; середньозваженою собівартістю; собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативними затратами; ціною продажу.

3) на дату балансу за найменшою з двох оцінок: первісна вартість, чиста вартість реалізації.

Справедлива вартість – це вартість конкретного запасу, який може бути отримано в операціях обміну між проінформованими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю);
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Запаси у разі придбання (отримання) або виготовлення зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод ідентифікованої собівартості

Цей метод застосовується тільки щодо вибуття запасів, які не замінюють один одного, або запасів, які відпускаються для спеціальних замовлень і проектів. Прикладами таких запасів можуть бути у торгівлі – автомобілі, які мають індивідуальний номерний облік, у виробництві – покупні комплектуючі, придбані виключно для виробництва певної одиниці продукції. На такі запаси у кожному конкретному випадку виписують видатковий документ, в якому сказано, що конкретно вибуває із запасів.

Метод середньозваженої собівартості

Цей метод можна застосовувати за одним із двох варіантів:

1 варіант - щомісячною оцінкою вибуття одиниці запасів. Розрахунок проводиться щодо кожної одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і сумарну кількість отриманих у звітному місяці запасів:

$$СЗВЗ = (ВЗпоч. + ВЗотр.) : (КЗпоч. + КЗотр.), \quad (4.1)$$

де:

СЗВЗ - середньозважена вартість запасів;

ВЗпоч - вартість запасів на початок місяця;

ВЗотр - вартість запасів, отриманих за місяць;

КЗпоч - кількість запасів на початок місяця;

КЗотр - кількість запасів, отриманих за місяць.

2 варіант – оцінкою вибуття одиниці запасів на дату операції. Розрахунок проводиться для кожної операції з вибуття запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції:

$$СЗВЗ = ВЗна дату : КЗна дату, \quad (4.2)$$

де:

СЗВЗ – середньозважена вартість запасів;

ВЗна дату – вартість запасів на дату операції;

КЗна дату – кількість запасів на дату операції.

Оскільки цей метод може застосовуватися в одному з двох варіантів, то періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (щомісяця чи на дату операції) зазначається у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Метод ФІФО

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство та відображені у бухгалтерському обліку. Тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж і інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Цей метод застосовують для оцінки одиниці запасів, визначених родовими ознаками (наприклад борошно, цемент, нафтопродукти тощо), якщо запаси кожної окремої одиниці запасів поповнюються протягом періоду з різних джерел і за різною ціною. При вибутті (відпуску у виробництво) з обліку запаси списуються послідовно за вартістю запасів, що надійшли першими.

Метод нормативних витрат

Оцінка за нормативними витратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і цін, що діють.

Цей метод застосовують промислові підприємства для визначення планової калькуляції собівартості одиниці продукції (робіт, послуг). На торговельному підприємстві його не застосовують.

Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норми витрат ціни треба регулярно перевіряти і переглядати. Періодичність перегляду та внесення відповідних коригувань визначається у розпорядчому документі про облікову політику підприємства.

Відхилення можливі внаслідок різкої зміни вартості сировини, матеріалів, енергоносіїв, які використовуються під час виробництва продукції. Але не включаються до складу собівартості продукції та не є підставою для перегляду нормативних витрат витрати, пов'язані з виявленими недостачами, або пошкодження матеріальних цінностей, виправлення технічного браку, оплата простоїв тощо.

Невідповідність фактичних і нормативних витрат може бути виявлено також під час інвентаризації запасів, коли фактичні залишки перевищують залишки запасів після списання собівартості за нормативними витратами, тобто нормативні витрати на виготовлення певного виду продукції завищені.

Метод ціни продажу

Оцінка за цінами продажу розраховується на основі застосування підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. До цього методу вдаються, якщо торговельне підприємство має значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Спочатку розраховується середній відсоток торговельної націнки, а після цього визначається собівартість реалізованих товарів. Потім списуються собівартість реалізованих товарів і сума торговельної націнки за звітний період.

Розрахунок середнього відсотка торговельної націнки здійснюється за формулою:

$$СВТН = (ТН_{\text{на поч.}} + ТН_{\text{за міс.}}) : (ВТ_{\text{на поч.}} + ВТ_{\text{за міс.}}) \times 100\%, \quad (4.3)$$

де:

СВТН — середній відсоток торговельної націнки (%);

ТН_{на поч.} — торговельна націнка на початок місяця;

ТН_{за міс.} — торговельні націнки за місяць;

ВТ_{на поч.} — вартість товару на початок місяця;

ВТ_{за міс.} — вартість товару, отриманого за місяць.

Розрахунок суми реалізованої торговельної націнки за здійснюється за формулою:

$$СРТН = ПВРТ_{\text{за міс.}} \times СВТН, \quad (4.4)$$

де:

СРТН – сума реалізованої торговельної націнки;

ПВРТ_{за міс.} – продажна вартість реалізованих товарів за місяць;

СВТН – середній відсоток торговельної націнки (%).

На основі отриманих даних розраховується собівартість реалізованих товарів за формулою:

$$СРТ = ПВРТ_{\text{за міс.}} - СРТН, \quad (4.5)$$

де:

СРТ – собівартість реалізованих товарів;

ПВРТ_{за міс.} – продажна вартість реалізованих товарів за місяць;

СРТН – сума реалізованої торговельної націнки.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

4.2. Документальне оформлення надходження і витрачання запасів

Наказом Мінстату України від 21.06.1996 р. №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» затверджені типові форми первинного обліку запасів.

Основними з них є:

- ✓ Журнал обліку вантажів, що надійшли;
- ✓ Акт списання бланків довіреностей;
- ✓ Журнал реєстрації довіреностей;
- ✓ Товарно-транспортна накладна;
- ✓ Прибутковий ордер;
- ✓ Акт про приймання матеріалів;
- ✓ Лімітно-забірна картка;
- ✓ Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;
- ✓ Відомість обліку залишків матеріалів на складі;
- ✓ Акт про приймання устаткування;
- ✓ Матеріальний звіт;
- ✓ Інвентаризаційний опис;
- ✓ Картка обліку устаткування для встановлення.

У разі придбання виробничих запасів через підзвітних осіб за готівку їх надходження оформлюється за допомогою таких документів:

- ✓ товарний чек,
- ✓ накладна,
- ✓ акт.

Ці документи додаються до звіту підзвітної особи. Придбані матеріальні цінності передають на склад, а до звіту додають другий примірник прибуткового ордера або накладної, виписаних завідуючим складом на підтвердження прийняття матеріалів на відповідальне зберігання.

Надходження на склад матеріалів власного виготовлення, відходів виробництва, від ліквідації основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів і т. ін. оформляють «Накладною (вимогою)», яку виписують у двох примірниках: один — для сторони, що передає, а другий – для сторони (складу), що отримує.

Надходження матеріалів на склад від постачальників

оформляють такими документами:

- ✓ прибутковий ордер;
- ✓ акт про приймання матеріалів.

При надходженні матеріалів від постачальників завідувач складом перевіряє відповідність їх фактичної кількості даними документів постачальника і, якщо розбіжностей немає, виписує прибутковий ордер на всю кількість надходження вантажу в одному примірнику в день надходження матеріалів. Запаси, що надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника, приймають в облік за приймальними актами. Після одержання від постачальника рахунка фактури або інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис сторнується і робиться звичайним записом на суму, яка зазначалася в отриманих документах.

Якщо перевезення матеріалів здійснюють автотранспортом, то в якості первинного документа застосовують товарно-транспортну накладну, яку виписує вантажовідправник у чотирьох примірниках.

Видача матеріалів зі складу здійснюється за документами, затвердженими керівником установи:

— накладна-вимога на відпуск матеріалів, застосовується для оформлення внутрішнього переміщення матеріалів в установі її можна використовувати також для оприбуткування матеріалів власного виробництва і т. ін., виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер підприємства або уповноважена особа;

— лімітно-забірна картка (т.ф. № 3 - 5) застосовується як при систематичному щоденному відпуску матеріалів та палива, так і при періодичному через відповідні проміжки часу протягом місяця. Ця картка виписується на кожного одержувача на одне або декілька найменувань матеріалів для потреб за конкретним прямим призначенням у двох примірниках. Один примірник заірної картки з підписами одержувача за кожен видачу матеріалів зберігається на складі, а другий з підписами завідуючого складом про видачу матеріалів — в одержувача. Забірна картка значно спрощує техніку документального оформлення, відпуску матеріалів зі складу і скорочує кількість первинних документів, що полегшує їх обробку і покращує контроль за оформленням;

— дорожній лист вантажного автомобіля, обліковий листок тракториста-машиніста. Витрати пального списуються за фактичними

видатками, але не вище затверджених норм на фактичний обсяг виконаних робіт (відпрацьований час).

У разі відпуску запасів виробничим підрозділам, господарствам підприємства один примірник передається одержувачу – матеріально відповідальній особі (бригадиру, начальнику дільниці), а другий – комірнику, який потім додає його до форми накладної і передає до бухгалтерії.

Перш ніж здати первинні документи з обліку руху виробничих запасів разом з реєстром накладних до бухгалтерії матеріально-відповідальна особа на підставі цих документів записує їх надходження або видаток до картки (Книги) складського обліку.

Безкоштовна передача матеріальних цінностей, закуплених шляхом централізованого постачання, з балансу установи-закупника на баланс установи-замовника здійснюється з виставленням авізо та первинних документів, що підтверджують факт передавання матеріальних цінностей (товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів прийняття-передачі тощо).

Надходження виробничих запасів може оформлюватися й іншими документами: супровідними документами постачальника (рахунок-фактура, платіжна вимога-доручення, товарно-транспортна накладна).

Відпуск сировини і матеріалів у виробництво оформлюються документами: «Накладна-вимога на відпуск матеріалів» та «Акт виконання робіт».

4.3. Організація складського господарства

Складське господарство організується в центральних складах, коморах бригад, ферм і інших структурних підрозділах. Матеріали на складах розміщують по секціях, а в них - за окремими групами і типосортрозмірами в штабелях, на стелажах, полицях та ін.

У зерно-, насіннесховищах тощо секції повинні бути відокремлені герметичною перегородкою, що виключає можливість змішування продукції різних видів, сортів і репродукцій. Нафтопродукти, включаючи відпрацьовані, слід зберігати на спеціально обладнаних нафтоскладах чи стаціонарних пунктах заправки машин, мінеральні добрива – на складах відповідно до встановлених правил.

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

Облік продукції й матеріалів на складах (у коморах) здійснює матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник та ін.) за сортами згідно з правилами їх зберігання. Облік ведуть на картках складського обліку матеріалів, які видають матеріально-відповідальним особам під розписку в реєстрі видачі карток. Останні зберігають у спеціальних картотеках за обліковими групами, а всередині їх - у порядку зростання номенклатурних номерів чи за алфавітом, групи та підгрупи в картотеці відокремлюють роздільниками з проставленими на них номерами. На кожний номенклатурний номер продукції та матеріалів відкривають окрему картку, де завідувач складу (комірник) зазначає місце зберігання (стелаж, комірку тощо). Замість карток дозволяється вести облік в оформлених належним чином Книгах складського обліку.

Записи в Книзі (картах) складського обліку завідувач складу робить щодня окремо по кожному разовому документу (об'єднувати дані кількох документів в один запис не дозволяється); після кожного запису виводять залишок.

Деяких працівників бухгалтерії закріплюють наказом (розпорядженням) по підприємству за складами (коморами) для контролю за своєчасністю та якістю ведення обліку. Перевірку записів і виведення залишків по кожній операції працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом по відповідному рядку картки (книги) складського обліку. Щомісяця матеріально відповідальні особи на підставі первинних документів складають Звіт про рух матеріальних цінностей у двох примірниках і подають його в бухгалтерію разом із документами, що підтверджують надходження та витрачання матеріалів. Приймаючи звіти, працівники бухгалтерії перевіряють правильність їх складання, таксують і визначають суми обігу і залишків у грошовому вираженні.

4.4. Синтетичний та аналітичний облік запасів

Аналітичний облік запасів, зокрема: виробничих запасів, продукції с/г виробництва, товарів ведеться у Книзі (картках)

складського обліку, де ТМЦ розміщені за технічними групами. Аналітичний облік ведеться окремо у розрізі за: місцями їх зберігання (склади, цехи, комори); матеріально-відповідальними особами; групами запасів; центрами витрат; витратами за нормами та відхиленнями від норм; видами діяльності; іншими ознаками.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси», який має такі субрахунки:

- 201 Сировина і матеріали
- 202 Купівельні матеріали та комплектуючі вироби
- 203 Паливо
- 204 Тара й тарні матеріали
- 205 Будівельні матеріали
- 206 Матеріали передані в переробку
- 207 Запасні частини
- 208 Матеріали сільськогосподарського призначення
- 209 Інші матеріали.

Синтетичний облік поточних біологічних активів ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи», який має такі субрахунки:

211 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю

212 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю

213 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю

Синтетичний облік малоцінних та швидкозношувальних предметів ведеться на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети» за видами предметів.

Синтетичний облік витрат виробництва ведеться на рахунку 23 «Виробництво» за видами виробництв і видами або групами продукції, що виробляється.

Синтетичний облік напівфабрикатів ведеться на рахунку 25 «Напівфабрикати» за видами напівфабрикатів.

Синтетичний облік готової продукції ведеться на рахунку 26 «Готова продукція» за видами готової продукції.

Синтетичний облік готової продукції сільськогосподарського виробництва ведеться на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за видами готової продукції.

Синтетичний облік товарів ведеться на рахунку 28 «Товари», який має такі субрахунки:

- 281 «Товари на складі»;
- 282 «Товари в торгівлі»;
- 283 «Товари на комісії»;
- 285 «Торгова націнка»;
- 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

4.5. Визнання, класифікація та оцінка необоротних активів

Необоротні активи – це активи очікувана тривалість використання яких перевищує 1 рік, або один операційний цикл, якщо він довший за рік.

Необоротний актив, тому що не бере участі у господарському обороті (операційному циклі). Тобто необоротний актив знаходиться поза господарським оборотом, багаторазово використовується у операційних циклах. Оборот – це постійний цикл господарських процесів на підприємстві: придбали (витратили гроші), виробили продукт, реалізували (отримали гроші), придбали (знову витратили гроші), тощо. Операційним цикл – це і є господарський оборот. Він може бути довшим за рік у підприємств, які виробляють досить складну готову продукцію й тривалу за часом виробництва, зокрема: літаки, кораблі, складну техніку, інше.

Типовими прикладами необоротних активів є основні засоби (будинки, машини і виробниче обладнання, автомобілі), нематеріальні активи (придбані ліцензії і патенти), довгострокова дебіторська заборгованість з терміном погашення понад рік, а також довгострокові біологічні активи (бики, корови та інші тварини у сільськогосподарських підприємств).

Так як необоротні активи підприємства використовуються досить тривалий час, то економічні умови за такий період часто змінюються і облікова вартість таких активів перестає відповідати їх реальній, ринковій вартості. При суттєвій різниці підприємствам рекомендується проводити переоцінку основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів.

При придбанні або виготовленні основних засобів, нематеріальних активів, а також біологічних активів витрати спочатку проходять через рахунок бухгалтерського обліку 15 «Капітальні інвестиції». Капітальні інвестиції – це недобудовані,

придбані основні засоби, малоцінні необоротні матеріальні активи, нематеріальні чи біологічні активи але, які ще не введені в експлуатацію. Вартість таких необоротних активів значна, складається з декількох компонентів, а також формується тривалий час, можуть бути значні витрати на доставку та монтаж, зокрема: при будівництві об'єкту основних засобів.

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання їх 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).

До основних засобів належать: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, передавальне устаткування, машини та обладнання, імпортовані засоби, інструменти, прилади та інвентар, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження, інші основні засоби.

Завданнями обліку основних засобів є:

- узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів;
- достовірне визначення вартості (оцінки) основних засобів;
- визначення економічних вигод від використання основних засобів;
- контроль за наявністю і збереженням основних засобів з моменту придбання і до вибуття із господарства;
- правильне і своєчасне нарахування зносу;
- контроль за правильністю та ефективним використанням коштів на реконструкцію, модернізацію відповідно до наявних джерел фінансування;
- контроль за ефективним використанням основних засобів залежно від їх потужності;
- точне визначення результатів від ліквідації основних засобів.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби

1.1. Земельні ділянки.

1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

1.5. Транспортні засоби.

1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

1.7. Тварини.

1.8. Багаторічні насадження.

1.9. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи

2.1. Бібліотечні фонди.

2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

Оцінка основних засобів

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення.

Собівартість основних засобів - це сплачена сума грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об'єкта. засобів.

При оприбуткуванні основних засобів їх вартість складається з:

- суми, що виплачується постачальнику активів і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито й аналогічні платежі, що

здійснюються у зв'язку з оприбуткуванням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (будівництвом) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
- витрати по страхуванню ризиків доставки основних засобів;
- витрати на становлення, монтаж, налагодження основних засобів;
- інші витрати, що безпосередньо зв'язані з доведенням основних засобів до стану, в якому вони здатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість безкоштовно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливої вартості на дату отримання. Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первісна вартість об'єктів, переведених в основні засоби із оборотних активів, товарів, готової продукції тощо, дорівнює її собівартості, що визначається відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» і НП(С)БО 16 «Витрати».

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкту основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт (об'єкт, що має однакове функціональне призначення і однакову справедливу вартість), є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці у витрати звітного періоду.

Амортизаційна вартість - це первісна або переоцінена вартість необоротних активів при відніманні їх ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), при відніманні витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

4.6. Документальне оформлення, облік основних засобів та інших необоротних активів

Основні засоби на підприємствах, у тому числі сільськогосподарських, збільшуються внаслідок надходження їх в результаті:

- придбання у постачальників;
- виконання будівельно-монтажних робіт;
- виготовлення основних засобів на власному підприємстві;
- безоплатної передачі (надходження) від юридичних і фізичних осіб;
- виявлення надлишків основних засобів в процесі інвентаризації;
- переводу молодняку тварин в основне стадо;
- закладання і вирощування багаторічних насаджень;
- затрат на капітальні інвестиції в земельні ресурси господарства.

Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер.

На кожну класифікаційну групу основних засобів відводять певну кількість номерів із резервом, що дає змогу присвоїти номери цієї серії однотипним об'єктам, які надійдуть пізніше. Інвентарні номери чотири-, п'ятизначні. Вони в обов'язковому порядку наводяться в первинних документах та реєстрах з обліку основних засобів і є основою для обліку руху окремих об'єктів.

Номер, присвоєний інвентарному об'єкту, зазначають на ньому прикріпленням металевого жетона, нанесенням фарбою чи іншим способом. Виняток становлять багаторічні насадження, капітальні витрати на поліпшення земель та інше нерухоме майно. Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним. Протягом усього періоду його перебування на цьому підприємстві. Інвентарні номери вибулих (переданих безоплатно, реалізованих, ліквідованих із різних причин) об'єктів не присвоюють іншим.

Основні засоби, які беруть на облік як внесок одного із засновників, оприбутковують за договірними цінами відповідно до установчих документів із зазначенням зносу.

Акти на приймання об'єктів розглядає й затверджує орган, що призначив комісію, не пізніше місячного строку після їх подання. Датою введення в експлуатацію об'єктів вважають дату підписання акта комісією.

На підприємстві створюють постійно діючу приймальну комісію у складі заступника керівника підприємства, головного інженера,

механіка, інженера-будівельника, виконроба, працівників ветеринарної медицини, зоотехніків із племсправи, представника бухгалтерії тощо. Постійно діюча комісія після огляду об'єктів складає Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, де наводиться характеристика об'єкта. Цей Акт є підставою для зарахування об'єкта в підзвіт матеріально відповідальної особи.

Зарахування до складу основних засобів об'єктів оформляють записами в інвентарну картку обліку основних засобів, дані якої використовуються для заповнення журналів-ордерів тощо і реєструються в інвентаризаційних описах, де записи здійснюють за видами основних засобів.

Інвентарну картку складають на кожний окремий інвентарний об'єкт. Складання загальної картки, якою оформляють кілька об'єктів, допускається лише стосовно господарського інвентарю, інструментів, верстатів тощо, якщо вони однотипні, мають однакову вартість й прийняті одночасно.

Технічну документацію щодо окремих об'єктів основних засобів передають у бухгалтерію підприємства (установи), яка перевіряє правильність записів даних в інвентарній картці, після цього документація надходить у відповідний відділ підприємства (в бухгалтерії вона не зберігається).

Облік основних засобів, зданих в оренду, ведуть на балансі орендодавача на картках, розміщених в окремому розділі картотеки, а в орендаря - поза балансом на рахунку 01 за вартістю, зазначеною у договорі оренди.

Об'єкт основних засобів вилучається з активів (списується з балансу) у разі його вибуття, внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом.

Визначенням непридатності основних засобів, неможливості або неефективності проведення їх відновлювального ремонту повинна займатися компетентна, постійно діюча комісія, її склад затверджується наказом по підприємству. До складу комісії залучається: заступник керівника підприємства, головний інженер, головний агроном, головний зоотехнік, інженер-будівельник, керівник відповідного структурного підрозділу, головний бухгалтер, особа на яку покладено відповідальність за збереження об'єкта.

В компетенцію постійно діючої комісії входить безпосередній огляд технічного стану об'єкта, що підлягає списанню, виявлення

конкретних причин списання об'єкта (знос, реконструкція, порушення нормальних умов експлуатації, аварії і ін.) виявлення осіб, з вини яких відбулося передчасне вибуття об'єкта з експлуатації, внесення пропозицій відносно притягнення цих осіб до відповідальності, визначення використання окремих вузлів, деталей, матеріалів об'єкта, що списують, складання актів на списання об'єктів.

В сільськогосподарських підприємствах використовуються такі акти на списання цих засобів: Акт на списання основних засобів; Акт на списання автотранспортних засобів; Акт на вибракування тварин основного стада; Акт на списання багаторічних насаджень.

На підставі відповідних документів (наряди, акти тощо) реєструють витрати на ліквідацію об'єкта та виручку у вигляді вартості одержаних при цьому матеріалів, які згідно з накладними мають бути передані на склад під відповідальне зберігання. фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів. Реєстри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих засобів.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух основних засобів, їх зносу передбачені рахунки: 10 «Основні засоби»; 13 «Знос необоротних активів». Витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від його використання, будуть відображатися на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

У приватно-орендних та інших реформованих підприємствах основні засоби, які взяті в оренду як частина майнового паю колишніх членів кооперативних сільськогосподарських підприємств (КСП) обліковують на загальних підставах на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю, що зазначається в договорі оренди. Облік таких об'єктів ведуть у тих самих картках, що були відкриті у колишньому КСП.

Аналітичний облік основних засобів ведеться в Інвентарних картках.

Для організації обліку і забезпечення контролю за

збереженням основних засобів кожному об'єкту присвоюють інвентарний номер.

Інвентарний номер, присвоєний об'єкту основних засобів, зберігається за ним протягом усього періоду його перебування на цьому підприємстві.

Інвентарні номери вибулих об'єктів (переданих безоплатно, реалізованих, ліквідованих за різних причин) не присвоюють іншим.

Для відображення інформації про наявність і рух основних засобів у сільськогосподарських підприємствах призначено облікові реєстри Журнал-ордер 4 А с.-г. та відомість 4.1 с.г. , в яких записи ведуться на підставі первинних та зведених облікових документів по рахунках бухгалтерського обліку 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Надходження основних засобів відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема:

1) Придбання за плату

- відображена сума за договором постачальника

Дт 15 Кт 63

- відображено суму ПДВ

Дт 64 Кт 63

- відрахування до Пенсійного фонду при придбанні автомобіля

Дт 15 Кт 651

- зарахування об'єктів до складу основних засобів

Дт 10 Кт 15

2) Внесок до статутного капіталу

- відображена вартість, зафіксована у засновницьких документах

Дт 46 Кт 40

- одержання від учасників об'єкта основних засобів

Дт 10 Кт 46

3) Безоплатна одержання

- відображення вартості одержаних основних засобів

Дт 10 Кт 424

4) Формування основного стада

- переведено молодняк ВРХ в основне стадо

Дт 155 Кт 211

- оприбуткована худоба до складу основних засобів

Дт 107 Кт 155

Вибуття основних засобів відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, зокрема:

1) Реалізація основних засобів

- дохід від реалізації основних засобів
Дт 31, 37 Кт 742
- знос реалізованих основних засобів
Дт 131 Кт 10
- залишкова вартість реалізованих основних засобів
Дт 972 Кт 10
- витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів
Дт 972 Кт 30, 31
- відображення суми ПДВ
Дт 742 Кт 641

2) Ліквідація основних засобів

- знос ліквідованих основних засобів
Дт 131 Кт 10
- залишкова вартість ліквідованих основних засобів
Дт 976 Кт 10
- витрати, пов'язані з ліквідацією основних засобів
Дт 976 Кт 65, 66
- доходи від ліквідації основних засобів
Дт 20 Кт 746
- відображення суми ПДВ (у разі ліквідації основних засобів)
Дт 976 Кт 641
- вибракування із основного стада худоби для подальшої реалізації
Дт 217 Кт 107

3) Передача основних засобів як внесок до статутного капіталу інших підприємств

- знос переданих основних засобів
Дт 131 Кт 10
- залишкова вартість переданих основних засобів
Дт 14 Кт 10
- різниця між залишковою вартістю переданих основних засобів і справедливою вартістю інвестицій
Дт 14 Кт 746

4) Списання нестач або псування основних засобів

- знос основних засобів
Дт 131 Кт 10

- залишкова вартість списаних основних засобів
Дт 976 Кт 10
- сума, що підлягає відшкодуванню винними особами
Дт 375 Кт 746
- відображено суму податку на додану вартість
Дт 746 Кт 641
- відображено суми відшкодування, що підлягає сплаті до бюджету
Дт 746 Кт 642
- одержана сума відшкодування витрат
Дт 301, 311 Кт 375

4.7. Облік нематеріальних активів

Особливу групу активів підприємства формують нематеріальні активи, сутність яких розкривається у НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

До таких відносяться активи, які не мають матеріальної форми і придбані підприємством із метою їх використання й отримання майбутніх економічних вигод і переваг.

Для визнання нематеріальних активів необхідно:

- ідентифікувати їх для віднесення до певних груп нематеріальних активів;
- використовувати актив протягом більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік);
- забезпечити виробництво (торгівлю), адміністрацію необхідними нематеріальними активами або надати їх в оренду різним особам (юридичним і фізичним).

Нематеріальні активи можуть бути дооцінені або уцінені. Переоцінка здійснюється за такою ж методикою, як і основних засобів. Сума дооцінки відноситься на додатковий капітал, а уцінки - на витрати звітного періоду. Втрати від зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів відносяться на витрати із одночасним збільшенням суми зносу.

Нематеріальний актив списується з балансу при вибутті внаслідок продажу, безоплатної передачі, неможливості отримання економічних вигод. Фінансовий результат від вибуття нематеріальних

активів визначається як різниця між доходом від вибуття і залишковою вартістю.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх використання, який підприємство визначає самостійно, але не більше 20-ти років.

При визначенні строку корисного використання враховується:

- строк використання аналогічних активів;
- моральний знос;
- правові та інші обмеження строків.

Аналітичний облік нематеріальних активів ведеться в Інвентарних картках за:

- інвентарними об'єктами;
- видами нематеріальних активів;
- місцями експлуатації;
- матеріально-відповідальними особами.

Синтетичний облік наявності та руху нематеріальних активів здійснюється на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи», який має такі субрахунки:

- 121 Права користування природними ресурсами
- 122 Права користування майном
- 123 Права на комерційні позначення
- 124 Права на об'єкти промислової власності
- 125 Авторське право та суміжні з ним права
- 127 Інші нематеріальні активи

За дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» відображається придбання або отримання в результаті розробки (від інших фізичних або юридичних осіб) нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом - вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічної вигоди від його використання та сума уцінки нематеріальних активів.

За журнально-ордерною формою обліку для обліку нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств передбачений журнал-ордер 4 А с.-г. та Відомість аналітичного обліку 4.3 с.-г. по рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку типових господарських операцій з нематеріальними активами:

- Введено в експлуатацію придбаний (виготовлений об'єкт)

Дт 12 Кт 154

- Отримано об'єкт у погашення заборгованості з фінансової оренди за раніше отриманим векселем

Дт 12 Кт 161, 162, 163

- Отримано об'єкт, попередньо оплачений замовнику

Дт 12 Кт 371

- Отримано об'єкт через підзвітну особу

Дт 12 Кт 372

- Проведено дооцінку нематеріального активу

Дт 12 Кт 412

- Списано знос у зв'язку з вибуттям об'єкта

Дт 133 Кт 12

- Передано об'єкт у фінансову оренду

Дт 16 Кт 12

- Передано об'єкт для спільної діяльності

Дт 377 Кт 12

- Уцінка вартості об'єкта

Дт 412 Кт 12

- Відображена собівартість реалізованого об'єкта

Дт 972 Кт 12

4.8. Облік зносу (амортизації) необоротних активів.

Характерними особливостями необоротних активів є нарахування зносу (амортизації), що є поступовим розподілом їх вартості по роках використання, тобто поступове, помісячне списання їх вартості на витрати протягом строку корисного використання.

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

Завдання амортизації – розподілити вартість необоротних активів тривалого використання на витрати протягом очікуваного строку експлуатації на основі застосування систематичних і раціональних записів.

Моральний знос представляє процес, в результаті якого необоротні активи відповідають сучасним вимогам в результаті прогресу в розвитку техніки або через інші причини. Навіть будинки

та споруди часто стають морально застарілими, не встигнувши зноситися фізично.

НП(С)БО 7 «Основні засоби» рекомендовані для застосування такі методи нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних активів):

- прямолінійний;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Розрахунок амортизації основних засобів здійснюється відповідно до НП(С)БО або міжнародних стандартів фінансової звітності з урахуванням обмежень, встановлених Податковим кодексом України. При такому розрахунку застосовуються методи нарахування амортизації, передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, крім «виробничого» методу.

Не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел фінансування:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення та ремонт, а також на реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів.

Для обліку зносу необоротних активів призначено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», на якому узагальнюється інформація про нараховану амортизацію та індексації) зносу необоротних нематеріальних і матеріальних активів.

Рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» має такі субрахунки:

- 131 «Знос основних засобів»;
- 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»;
- 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;
- 134 «Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів»;
- 135 «Знос інвестиційної нерухомості».

За кредитом рахунка 13 «Знос необоротних активів» відображається нарахування амортизації та індексації зносу необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку зносу необоротних активів:

1) Нарахована амортизація (знос) на об'єкти основних засобів та інших необоротних активів:

- виробничого призначення

Дт 23 Кт 13

- загальновиробничого призначення:

Дт 91 Кт 13

- адміністративного призначення:

Дт 92 Кт 13

- що забезпечують збут продукції:

Дт 93 Кт 13

- житлово-комунального та соціально-культурного призначення:

Дт 949 Кт13

- що забезпечують усунення наслідків надзвичайних подій:

Дт 99 Кт 13

- що використовуються на будівництві та реконструкції основних засобів:

Дт 15 Кт 13

- списано суму зносу за уціненими основними засобами:

Дт 131 Кт 10

- списано суму зносу реалізованих основних засобів:

Дт 131 Кт 10

- списано суму зносу ліквідованих основних засобів:

Дт 131 Кт10

4.9. Інвентаризація необоротних активів

При інвентаризації необоротних активів відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань їх наявність установлюється за документами, що були підставою для оприбуткування, або за документами, якими оформлені майнові права. Одночасно на підставі цих документів перевіряється обґрунтованість їх оприбуткування.

До інвентаризаційного опису вносяться дані про назву необоротного активу, характеристику, призначення, дату придбання (введення в експлуатацію), первісну (переоцінену) вартість, суму накопиченої амортизації, строк корисного використання, кількість та вартість об'єкта чи групи об'єктів необоротних активів. Інвентаризаційний опис складається за об'єктами необоротних

активів чи групами однотипних за призначенням і умовами використання об'єктів необоротних активів та окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

У разі виявлення лишків об'єктів необоротних активів до інвентаризаційного опису вони вносяться із зазначенням необхідних даних. Оцінка таких об'єктів проводиться за справедливою вартістю. Суб'єкти державного сектору економіки визначають вартість об'єктів прав інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти згідно із законодавством.

На основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, складається окремий інвентаризаційний опис із зазначенням часу введення в експлуатацію та причин, що довели до стану непридатності ці об'єкти. Списання таких об'єктів проводиться у порядку, встановленому законодавством.

Допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних необоротних матеріальних активів, виданих в індивідуальне користування працівників, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) з їх розпискою в інвентаризаційному описі.

Кореспонденція рахунків по врегулюванню інвентаризаційних розбіжностей по основних засобах:

1) Оприбутковано виявлені лишки основних засобів:

Дт 10 Кт 746

2) Виявлені лишки основних засобів віднесено на фінансові

результати:

Дт 746 Кт 793

3) Списано нестачу основних засобів:

- на суму зносу:

Дт 13 Кт 10

- на залишкову вартість:

Дт 976 Кт 10

4) Суму нестачі (залишкову вартість) основних засобів віднесено на фінансові результати:

Дт 793 Кт 976

5) Нараховано суму до оплати, яка підлягає відшкодуванню матеріально-відповідальною особою:

Дт 375 Кт 746

6) Відображено суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету:

Дт 746 Кт 64

7) Різницю між сумою відшкодування і ПДВ віднесено на фінансові результати:

Дт 746 Кт 793

8) Сплачено суму відшкодування матеріально-відповідальною особою:

Дт 30, 31 Кт 375

Використані джерела: [5; 10; 11; 12; 13; 20; 21; 22; 27; 32; 35; 37; 40; 41; 42; 46; 47; 51; 56; 60; 61; 62; 63; 64; 65].

ТЕМА 5. ОБЛІК ВИТРАТ І ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Програмна анотація

5.1. Загальні принципи формування фінансових результатів.

5.2. Облік витрат діяльності підприємства.

5.2.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат.

5.2.2. Визнання та класифікація витрат.

5.2.3. Облік витрат за елементами.

5.2.4. Облік витрат на організацію виробництва і управління.

5.2.5. Облік витрат на виробництво продукції.

5.3. Сутність доходу, його визначення, оцінка та облік.

5.1. Загальні принципи формування фінансових результатів

Фінансовий результат (прибуток або збиток) характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

Яким би видом господарської діяльності не займалося підприємство, в кінцевому підсумку його засновників і адміністрацію буде цікавити, які результати цієї діяльності. Загальний принцип визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період загальновідомий: необхідно порівняти доходи звітного періоду і витрати, понесені для отримання цих доходів.

В нормативно-правовій базі України не розглядається сутність саме поняття «фінансові результати». Зокрема, в НП(С)БО 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» наведено лише такі терміни, як «прибуток» та «збиток». Саме це і спричиняє розмитість у визначенні сутності, значення та обліку фінансових результатів.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

прибуток – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

збитки – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійсненні ці витрати;

доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників);

витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

У вітчизняній практиці алгоритм визначення фінансових результатів для середніх і великих підприємств передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», для малих підприємств фінансові результати діяльності розраховують відповідно до методики, наведеної НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства».

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні існує класифікація підприємств (крім бюджетних установ), зокрема:

- мікропідприємства;
- малі;
- середні;
- великі.

Так, мікропідприємствами є підприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:

- балансова вартість активів — до 350 тисяч євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 700 тисяч євро;
- середня кількість працівників — до 10 осіб.

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної

фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом з таких критеріїв:

- балансова вартість активів — до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників — до 50 осіб.

Середніми є підприємства, які не відповідають критеріям для малих підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - до 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - до 250 осіб.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів - понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників - понад 250 осіб.

Сутність формування фінансового результату відповідно до НП(С)БО 1, зокрема окремих статей форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)»:

– валовий прибуток – різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);

– прибуток (збиток) від операційної діяльності, визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних, витрат, витрат на збут та інших операційних витрат;

– прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків);

– чистий прибуток (збиток) розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

5.2. Облік витрат діяльності підприємства

5.2.1. Економічна політика підприємства у сфері формування витрат

Організаційно-правовою основою формування витрат підприємства та визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) є нормативні документи законодавчої та виконавчої влади України, зокрема: Закони України «Про підприємництво», «Про господарські товариства», «Про оплату праці», «Про відпустки», Податковий кодекс України, «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) промислових підприємств; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства; Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності та Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку.

Водночас, кожний господарюючий суб'єкт визначає власні правила економічної політики в сфері формування, витрат через систему внутрішніх документів.

Основу планів діяльності господарюючих суб'єктів становлять договори, укладені із споживачами (покупцями) продукції, робіт, послуг і постачальниками матеріально-технічних ресурсів, зокрема:

- матеріально-технічне забезпечення власного виробництва і капітального будівництва через систему прямих угод (контрактів) або через товарні біржі та інші посередницькі організації України;

- перелік інформаційних ресурсів у сфері витрат, які становлять комерційну таємницю.

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

Основним принципом формування витрат є відповідність їх доходам. Для визначення фінансового результату порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження активів.

Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають різну цільову спрямованість, але найбільш загальним і принциповим є поділ їх на операційні, фінансові, інвестиційні та надзвичайні витрати, а також податок на прибуток і дивіденди.

5.2.2. Визнання та класифікація витрат

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати».

Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витрати за видами діяльності підприємства поділяють на витрати:

- основної діяльності;

- операційної діяльності;
- фінансової діяльності.

Витрати операційної діяльності групуються за наступними економічними елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних неопераційних виробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

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

5.2.3. Облік витрат за елементами

Облік витрат за елементами передбачає групування витрат за ознакою їх однорідності незалежно від того, на які конкретно цілі витрати здійснені.

Так, елемент «Матеріальні витрати» включає:

- сировину й основні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо і енергію;
- будівельні матеріали;
- запасні частини;
- тару і тарні матеріали;
- допоміжні та інші матеріали.

До елемента «Витрати на оплату праці» відносяться:

- заробітна плата за окладами й тарифами;
- премії та заохочення;

- компенсаційні виплати;
- оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

Елемент «Відрахування на соціальні заходи» охоплює такі витрати:

- відрахування на пенсійне забезпечення;
- відрахування на соціальне страхування;
- страхові внески на випадок безробіття;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» включає:

- амортизацію основних засобів;
- амортизацію нематеріальних активів;
- амортизацію інших необоротних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає:

- витрати на відрядження;
- послуги зв'язку;
- матеріальну допомогу;
- плату за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Для обліку витрат за елементами у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». За дебетом цих рахунків протягом звітного періоду здійснюється відображення витрат по мірі їх виникнення, а за кредитом списання у кінці звітного періоду на дебет рахунка 79 «Фінансові результати», або на дебет рахунків класу 9 «Витрати діяльності», якщо облік витрат на підприємстві ведеться за схемою розгорнутого обліку. Рахунки класу 8 залишків не мають.

Підприємство за власним рішенням відкриває рахунки бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами».

5.2.4. Облік витрат на організацію виробництва і управління

Загальновиробничі витрати – це витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями виробництва, а також: різні виробничі витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або вид продукції, оскільки вони належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу.

Облік загальноновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальноновиробничі витрати» за видами витрат. За дебетом рахунка 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом, відповідно до розподілу, списання їх на рахунки 23 «Виробництво».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат.

Загальноновиробничі витрати обліковують за статтями:

- «Матеріальні витрати»,
- «Витрати на оплату праці»,
- «Відрахування на соціальні заходи»,
- «Амортизація»,
- «Інші витрати».

Загальноновиробничі витрати у сільському господарстві розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), сировини і напівфабрикатів (у промислових виробництвах).

Структура загальноновиробничих витрат:

1) витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями; відрахування на соціальні заходи; медичне страхування; витрати на оплату службових відряджень цього апарату управління);

2) знос (амортизація) основних засобів та нематеріальних активів загальноновиробничого (загальноцехового, дільничого, лінійного) призначення;

3) витрати на утримання експлуатацію та ремонт, страхування операційну оренду необоротних активів загальноновиробничого призначення;

4) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;

5) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

6) витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;

7) інші витрати (витрати від браку, витрати простоїв).

Адміністративні витрати — це витрати в сфері управління, які включають трудові та грошово-матеріальні витрати, пов'язані із здійсненням загального управління господарською діяльністю підприємства загалом.

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

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

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків.

Адміністративні витрати обліковуються на активному рахунку 92 «Адміністративні витрати» за видами витрат.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат:

- «Витрати на оплату праці апарату управління»;

- «Відрахування на соціальні заходи»;

- «Відрядження і переміщення»;

- «Інші адміністративні витрати».

Аналітичний облік загальногосподарських і адміністративних витрат слід вести у Виробничому звіті (або Книзі обліку витрат) у розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування та управління виробництва. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні та ін.

5.2.5. Облік витрат на виробництво продукції

Виробництво продукції (робіт, послуг) пов'язано з відповідними витратами. У процесі виробництва продукції витрачається жива праця, використовуються засоби і предмети праці. Усі витрати на виробництво продукції, що виражаються в грошовій формі, створюють собівартість продукції.

Основні завдання бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції:

- облік об'єму, асортименту і якості виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг;
- облік фактичних витрат на виробництво продукції;
- контроль за використанням сировини, матеріальних, трудових та інших ресурсів, за дотриманням встановлених кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва та управлінню;
- калькулювання собівартості продукції;
- виявлення результатів діяльності структурних підрозділів;
- виявлення резервів зниження собівартості продукції.

Виробництво, залежно від характеру і призначення виконуваних процесів, поділяється на основне, допоміжне та обслуговуюче.

Основне виробництво - це сукупність господарських операцій, що пов'язані із виробництвом готової продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Допоміжне виробництво характеризується, як частина виробничої діяльності підприємства, що функціонує задля обслуговування основного виробництва, а також забезпечення безперебійного виготовлення і випуску його продукції (робіт, послуг).

Обслуговуючі підрозділи (додаткові, допоміжні, сервісні) так чи інакше забезпечують роботу основних цехів, а саме: надають послуги, необхідні для нормального проходження виробничого процесу, надають послуги, необхідні для нормального процесу господарювання не пов'язаного безпосередньо із виробництвом готової продукції.

Зокрема, у рослинництві, що є однією із основних галузей сільськогосподарського виробництва, при організації обліку витрат враховують такі особливості:

- сезонний характер виробництва;

- виробничий процес продовжується тривалий час і паралельно здійснюються витрати під урожай наступного року;
- виробничий процес складається із великого обсягу робіт;
- однорідні види культур і групи культур можуть вирощуватися одночасно в різних структурних підрозділах.

При документуванні обліку виробництва продукції у рослинництві використовують такі первинні документи: табель обліку робочого часу; обліковий лист праці і виконаних робіт, обліковий лист тракториста-машиніста; лімітно-забірні картки; накладні внутрішньогосподарського призначення, акт списання насіння та садівного матеріалу, акт на внесення мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів; відомість розподілу загальноновиробничих витрат рослинництва.

Аналітичний облік витрат виробництва слід вести у Виробничому звіті по рослинництву (або Книзі витрат і виходу продукції рослинництва).

За журнально-ордерною формою обліку для обліку витрат виробництва сільськогосподарських підприємств передбачено ведення Журналу-ордеру 5 А с.-г. та Відомості по рахунку 27, а також Журналу-ордеру 5 В с.-г. та Відомість 5.5 с.-г. (Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва). Узагальнюються всі данні у Головній книзі.

Облік витрат та виходу продукції сільськогосподарського виробництва здійснюється в розрізі окремих об'єктів (видів або груп культур).

Для облік процесу виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», до якого відкриваються субрахунки за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Зокрема, у сільському господарстві це субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво». Також інформація накопичується на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» в розрізі структурних підрозділів та існуючих об'єктів обліку.

Відображення на бухгалтерських рахунках витрат на виробництво сільськогосподарської продукції:

- оприбутковано готову продукцію із власного виробництва
Дт 26 Кт 23
- нарахована заробітна плата працівникам зайнятим в основному виробництві
Дт 23 Кт 66

- нараховано ЄСВ на фонд заробітної плати працівникам основного виробництва
Дт 23 Кт 66
- витрачено корми на виробництво
Дт 23 Кт 208
- оприбутковано від урожаю сільськогосподарську продукцію рослинництва
Дт 27 Кт 23
- використано сільськогосподарську продукцію на біологічні перетворення
Дт 23 Кт 27
- нараховано знос основних засобів, які використовуються у рослинництві
Дт 23 Кт 131

5.3. Сутність доходу, його визначення, оцінка та облік

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 15 «Дохід».

Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Загальні критерії визнання доходів у фінансовій звітності:

- ймовірність збільшення майбутніх економічних вигід у вигляді збільшення активу або зменшення зобов'язань;
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- б) інші операційні доходи;
- в) фінансові доходи;
- г) інші доходи.

Залежно від видів діяльності підприємства доходи класифікують за такими групами:

- Фінансові доходи;

- Операційні доходи (дохід від реалізації; інші операційні доходи);
- Інвестиційні доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість.

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

Цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане та підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Отримане цільове фінансування (у тому числі кошти, вивільнені від оподаткування у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток підприємств) визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1. Сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів.

2. Сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо.

3. Сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
4. Сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).
5. Сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором.
6. Надходження, що належать іншим особам.
7. Надходження від первинного розміщення цінних паперів.
8. Сума балансової вартості валюти.

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності» Плану рахунків.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу.

За кредитом субрахунків:

701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством);

результат операцій перестраховування (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховування»);

результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

У бухгалтерському обліку визнання доходу від реалізації продукції на момент її відвантаження відображають:

Дт 361 Кт 701

Одночасно нараховують податкове зобов'язання з ПДВ:

Дт 701 Кт 641

На фінансовий результат списують суму доходу від реалізації продукції:

Дт 701 Кт 791

Використані джерела: [5; 8; 14; 15; 16; 19; 28; 29; 30 36; 37; 38; 40; 41; 44; 69].

ТЕМА 6. ОСНОВИ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Програмна анотація

6.1. Значення та завдання фінансової звітності.

6.2. Зміст, призначення і порядок складання форм фінансової звітності.

6.3. Організація складання Приміток до річної фінансової звітності.

6.1. Значення та завдання фінансової звітності

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Порядку подання фінансової звітності (далі – Порядок №419), фінансову звітність зобов'язані подавати:

- усі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України (незалежно від організаційно-правової форми господарювання та форми власності);
- представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Відповідно до Порядку № 419 фінансову звітність складають відповідно до:

- національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі - НП(С)БО);
- міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ);
- національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

Фінансова звітність подається залежно від того, які з цих стандартів застосовує суб'єкт господарювання.

Фінансова звітність може бути повною і скороченою.

Повну фінансову звітність подають усі підприємства, крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, мікро- та малих підприємств.

Склад та форми фінансової звітності для підприємств визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Для суб'єктів малого підприємництва (тобто мікро- і малих

підприємств) і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» встановлено скорочену за показниками фінансову звітність.

При цьому окремі підприємства з числа суб'єктів малого підприємництва мають право складати Спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва. Згідно з НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» це:

- мікропідприємства;
- юридичні особи, які ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат відповідно до податкового законодавства.

Форму і порядок складання спрощеного фінансового звіту містить також НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність».

Метою складання фінансової звітності відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується виключно на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожна даним аналітичного та синтетичного обліку. Фінансова звітність має бути підписана керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку і бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Якщо бухгалтерський облік на підприємстві веде юридична особа, яка здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиту, фінансову звітність підписують керівник підприємства (або уповноважена ним особа), а також керівник аудиторської/бухгалтерської фірми (або уповноважена ним особа).

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник (або уповноважена ним особа) і головний бухгалтер.

Фінансова звітність призначена для задоволення потреб користувачів для прийняття рішень у таких ситуаціях:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участь в капіталі підприємства;
- оцінка якості управління;
- оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- забезпечення зобов'язань підприємства;

- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства та ін..

У фінансових звітах наводяться статті, які відповідають таким критеріям:

- існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

До звітності висуваються вимоги:

- достовірність – давати достовірну і повну уяву про майновий, фінансовий стан підприємства та його зміни та фінансові результати;
- цілісність – включення до даних про всі господарські операції;
- послідовність – в звітності повинні міститися порівняння даних по конкретному показнику, наведеному мінімум за 2 роки;
- звітний період – період, за який підприємство повинно скласти звітність (місяць, квартал, рік);
- оформлення – повинна бути складена на українській мові, у національній валюті, підписана керівником підприємства і спеціалістом, який веде облік;
- співставленість показників – повинна видержуватись постійність у змісті і формах; це дає можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та з іншими підприємствами.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципів бухгалтерського обліку. З метою забезпечення зрозумілості фінансової звітності для користувачів у ній обов'язково наводяться такі дані:

- назва підприємства;
- дата звітності й звітний період;
- валюта звітності й одиниця її виміру;
- інформація щодо звітного і попереднього періоду;
- облікова політика підприємства та її зміни;
- консолідація фінансових звітів;
- припинення (ліквідація) окремих видів діяльності;
- обмеження щодо володіння активами;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлення помилок минулих років та їх коригування;

– інша інформація, передбачена відповідними стандартами.

Інформація у фінансовій звітності, яка стосується підприємства, включає:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країна, місце реєстрації, адреса);
- короткий опис основної діяльності;
- назву органу управління, у віданні якого перебуває підприємство, або назву материнської компанії;
- середню чисельність персоналу протягом звітного періоду.

6.2. Зміст, призначення і порядок складання форм фінансової звітності

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку року у складі Балансу і Звіту про фінансові результати. Строки подання квартальної фінансової звітності для підприємств (крім зведеної і консолідованої) не змінилися - не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річної - не пізніше 9 лютого року, наступного за звітним кварталом.

Річна фінансова звітність підприємств (крім бюджетних установ, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності та суб'єктів малого підприємництва) включає:

- Форма 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)
- Форма 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
- Форма 3 Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
- Форма 3-н Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
- Форма 4 Звіт про власний капітал
- Форма 5 Примітки до річної фінансової звітності,
- Форма 6 Додаток «Інформація за сегментами» до Приміток до річної фінансової звітності.

Згідно з НП(С)БО 1 **Баланс (Звіт про фінансовий стан) (Форма №1)** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої та

неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату для прийняття ефективних економічних рішень. Основним елементом Балансу є балансова стаття, яка є неподільним показником в Балансі і характеризує окремий вид активів (активна стаття) або вид зобов'язань чи капіталу (пасивна стаття).

Актив складається з розділів:

Розділ I «Необоротні активи» – всі активи, що не є оборотними.

Розділ II «Оборотні активи» – грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати Балансу.

Розділ III «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття» – необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу, вартість яких визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Пасив складається з розділів:

Розділ I «Власний капітал» – частина в активах, що залишається після вирахування зобов'язань.

Розділ II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» – всі зобов'язання та забезпечення, які не є поточними.

Розділ III «Поточні зобов'язання і забезпечення» – зобов'язання та забезпечення, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати Балансу.

Розділ IV «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття» – це зобов'язання, що визначаються відповідно до НП(С)БО 27 «Діяльність, що припиняється».

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (Форма № 2) є частиною як квартальної, так і річної звітності тих підприємств, які повинні подавати фінансову звітність згідно з вимогами НП(С)БО 1.

Звіт складають наростаючим підсумком з початку звітнього року. Його показники зазначають у тисячах гривень без десяткового знака, крім розділу IV Звіту, грошові показники якого наводять у гривнях з копійками. Доходи і витрати визначають згідно з П(С)БО та відображають у Звіті у момент їх виникнення, незалежно від часу

надходження та сплати грошей. Звіт складається з 4-х розділів, кожен з яких має свою мету і функції.

Метою складання **Звіту про рух грошових коштів (Форма № 3)** є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

Рух коштів відображається у Звіті за трьома видами діяльності:

Операційна діяльність

Надходження: від реалізації продукції; надходження коштів за надання права користування активами; орендна плата; відсотки по виданих позичках.

Витрачання: платежі постачальникам; виплати працівникам; сплата податків; сплата відсотків та інших витрат.

Інвестиційна діяльність

Надходження: від продажу необоротних активів; дивіденди за придбані акції; від продажу акцій, боргових зобов'язань; відсотки за аванси; від раніше наданих позик.

Витрачання: надання позик іншим підприємствам; придбання основних засобів і нематеріальних активів; оплата акцій та придбання боргових зобов'язань інших підприємств.

Фінансова діяльність

Надходження: випуск власного капіталу (акцій); отримання позик та їх погашення; від розміщення акцій та облігацій; від отримання позичок не пов'язаних з операційною діяльністю.

Витрачання: викуп акцій власної емісії; виплата дивідендів; погашення облігацій; виплата інших боргів фінансової діяльності.

Метою складання **Звіту про власний капітал (Форма №4)** є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Фінансовий звіт повинен надавати інформацію про: джерела капіталу підприємства; правові обмеження щодо розподілу інвестованого капіталу; обмеження щодо розподілу дивідендів; пріоритетності прав на майно підприємства при його ліквідації.

Квартальна фінансова звітність є проміжною і об'єктивно не може містити у собі деякі важливі відомості та характеристики річного фінансового звіту.

Квартальна фінансова звітність подається користувачам лише у складі Балансу та Звіту про фінансові результати.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Такі дані наводяться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до них. У примітках до фінансових звітів розкривається:

- облікова політика підприємства;
- інформація, яка не наведена безпосередньо у звітах, але є обов'язковою за відповідними стандартами;
- інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, необхідної для розуміння доречності наведених даних.

Додаткова інформація має важливе значення для юридичних та фізичних осіб, які повинні отримати максимум інформації про умови та ведення бізнесу. Це стосується не лише кількісних даних, а й якісних характеристик, іміджу підприємства, його історії, методів управління, динаміки розвитку тощо.

6.3. Організація складання Приміток до річної фінансової звітності

Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5) затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р №302. Цим наказом визначено мінімальний перелік показників, що підлягають розкриттю (розшифровці) в примітках до фінзвітності. Окрім цього, підприємства зобов'язані розкривати в примітках до річної фінансової звітності іншу інформацію, встановлену чинними НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

- про облікову політику підприємства та її зміни;
- про виправлення помилок, зміну облікових оцінок, події після дати балансу;
- вартість основних засобів (первісна чи переоцінена), за якою вони відображені в Балансі;
- вартість нематеріальних активів (первісна чи переоцінена), за якою вони відображені в Балансі;

- перелік дебіторів та суми довгострокової дебіторської заборгованості.

Крім того, всі отримувачі та набувачі гуманітарної допомоги в примітках до річної фінансової звітності (незалежно від обов'язку її оприлюднювати) наводять інформацію про види, вартість та використання одержаної гуманітарної допомоги за цільовими напрямками, у самостійно визначеному форматі (письмове пояснення, таблиця, графік, інше). Також можна наводити іншу інформацію у довільній формі, яку керівництво підприємства визнає суттєвою і яка надає більш повну та об'єктивну картину про фінансовий стан і результати діяльності.

Використані джерела: [5; 8; 14; 15; 16; 19; 31; 34; 37; 43; 44; 52; 66].

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Програмна анотація

- 7.1. Аудиторська діяльність, її сутність та нормативне забезпечення.
- 7.2. Предмет, об'єкти та суб'єкти аудиторської діяльності.
- 7.3. Методичні прийоми організації аудиторської діяльності
- 7.4. Управління аудиторською діяльністю.
- 7.5. Поняття і види аудиторських послуг
- 7.6. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності
- 7.7. Організація праці та контроль якості роботи аудиторів
- 7.8. Клієнти аудиторських фірм, процедури їх вибору та погодження
- 7.9. Договір на проведення аудиту, документування аудиторських послуг

7.1. Аудиторська діяльність, її сутність та нормативне забезпечення

Згідно Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.17 р. № 2258-VIII «аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг».

На першому етапі аудиторської діяльності в Україні надавались послуги з аудиту спільним підприємствам на вимогу іноземного інвестора про підтвердження аудитором достовірності показників фінансової звітності та консультацій з питань ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; на другому етапі – надання різноманітних послуг: відновлення обліку, консультації з питань оподаткування, складання звітності; на третьому етапі – аудит іноземних інвестицій став необхідним для кожного підприємства незалежно від форми власності. З метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством ЄС Верховна Рада

України ухвалила, а Президент підписав Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. №2258-VIII. Цим Законом, зокрема:

1) визначено нові правила аудиту фінзвітності в Україні, які налаштовані на законодавство ЄС. Головним документом, який видає аудитор після закінчення аудиту фінансової звітності, буде аудиторський звіт, а не, як було раніше, аудиторський висновок. Крім того, у самому Законі прописано вимоги до його складання (зміст розділів, з яких він складається, при проведенні аудиту фінзвітності різних суб'єктів господарювання) та правила його підпису при проведенні аудиту;

2) установлюється новий порядок атестації аудиторів. Щоб займатися аудиторською діяльністю, фізособа має лише потрапити до Реєстру аудиторів. Для цього їй слід підтвердити високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом складення відповідних іспитів (за кожен іспит вона сплачує плату в розмірі однієї мінізарплати), а також пройти практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності в аудиторській фірмі.

Аудиторська перевірка не тільки забезпечує повноту показників фінансової звітності, а здійснює також розробку пропозицій щодо оптимізації та поліпшення діяльності підприємства, що призводить до збільшення прибутку.

Отже, аудит – це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу.

Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають при її провадженні. Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У разі якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору.

Кабінет Міністрів України може встановлювати особливості провадження аудиторської діяльності щодо певних завдань відповідно до міждержавних угод, укладених відповідно до законодавства від імені Уряду України з урядами інших держав.

Особливості проведення аудиту фінансової звітності Національного банку України та банків встановлюються Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та іншими актами законодавства.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту (МСА). При провадженні аудиторської діяльності застосовуються МСА, оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, який забезпечує їх актуалізацію. При цьому центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, має право визначати дату, з якої застосовуватимуться міжнародні стандарти аудиту.

7.2. Предмет, об'єкти та суб'єкти аудиторської діяльності

Предметом аудиторської діяльності є організація виробництва, планування, збереження фінансових ресурсів, дотримання технологічної і трудової дисципліни, якість випущеної продукції, достовірність відображення господарсько-фінансових операцій в обліку та звітності у межах окремого підприємства. Крім цього, предметом також є договірні відносини, виконання договорів, тобто здійснення контролю за усіма формами обороту суспільне необхідного продукту.

Під об'єктом аудиторської діяльності розуміють взаємозв'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно і якісно.

Об'єкти аудиторської діяльності можуть бути різними за складом і структурою, належністю до різних сфер діяльності, за іншими характеристиками. До об'єктів, зокрема, відносять:

-установчі документи організації (підприємства), які визначають відносини щодо регулювання її (його) фінансової діяльності, формування та змін статутного капіталу;

- розрахунки з оплати праці;

- ресурси - засоби і предмети праці, трудові ресурси, фінансові

ресурси, матеріальні активи;

- господарські процеси - економічні процеси впровадження нової техніки, забезпечення робочою силою, матеріально-технічне забезпечення, технічне, енергетичне й господарське обслуговування, основне й допоміжне виробництво і забезпечення фінансовими ресурсами та інше.;

- економічні результати діяльності;

- організаційні форми управління;

- методи управління – системи стимулювання, внутрішньовиробничий госпрозрахунок;

- функції управління – планування, облік, контроль, економічний аналіз і регулювання, стимулювання та ін.

Необхідно розрізняти об'єкти, стан яких оцінюється в минулому, теперішньому та в майбутньому часі.

Минулий стан об'єкта аудиту оцінюється тоді, коли необхідно мати висновок про достовірність бухгалтерської звітності і доцільність господарських операцій, ефективність використання ресурсів.

Фактичний (теперішній) стан об'єктів оцінюють під час перевірки наявності матеріальних цінностей і коштів, тобто коли з'ясовують реальний стан бухгалтерського обліку, систем планування і стимулювання. Оцінка майбутнього стану об'єкта - результат аудиторського дослідження проблем удосконалення відповідних сторін системи управління. Віднесення об'єктів до конкретної групи часто залежить від завдань, котрі вирішує аудитор. Якщо він оцінює стан бухгалтерського обліку з погляду достовірності звітності, тоді облік розглядається в теперішньому часі, але якщо аудитор досліджуватиме його з метою вдосконалення, то він буде визначати майбутній стан.

Суб'єкт аудиторської діяльності – аудиторська фірма або аудитор, що відповідає таким критеріям: провадить аудиторську діяльність як фізична особа – підприємець або провадить незалежну професійну діяльність; набув права на провадження аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених цим Законом; включений до Реєстру як суб'єкт аудиторської діяльності.

7.3. Методичні прийоми організації аудиторської діяльності

Метод – це спосіб дослідження явищ, процесів створених людиною систем та сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єкта, що вивчається.

Метод аудиторської діяльності - шлях пізнання, дослідження. Загальний метод пізнання - діалектика.

В організації аудиторської діяльності застосовуються загальнонаукові методичні прийоми дослідження: спостереження й експеримент, ідеалізація і формалізація, аналіз та синтез, індукція та дедукція, гіпотеза й аналогія, вимірювання та обчислення, опитування і порівняння тощо.

За останні роки в науку увійшли методичні прийоми соціології, математичної логіки, теорії та інформації. Систематичні завдання і мистецтво аудиторів полягає в тому, щоб застосовувати під час проведення аудиторських послуг найефективніші методичні прийоми для успішного виконання поставлених завдань.

У межах загального діалектичного методу застосовуються дедуктивні та індуктивні методи. За індуктивного методу об'єкт вивчають, поступово переходячи від малого, часткового до загального. Загальні положення при цьому ґрунтуються на багатьох фактах.

Дедуктивний метод, котрий передбачає логічне виведення конкретних положень із загальних, використовують при вивченні фінансово-господарської діяльності підприємства для оцінки напрямку й ефективності системи управління, в межах якої діє об'єкт. А для оцінки окремих господарських операцій, розв'язання різних локальних завдань використовується в основному індуктивний метод. Об'єкти аудиторської діяльності. Під об'єктами аудиторської діяльності розуміють окремі і взаємозв'язані економічні, організаційні, інформаційні та інші форми функціонування системи, що вивчається, стан яких може бути оцінено кількісно та якісно.

7.4. Управління аудиторською діяльністю

Управління аудиторською діяльністю являє собою процес регулювання роботи аудиторських фірм (аудиторів) з метою дотримання єдиних методологічних вимог. В різних країнах цей

процес має свої особливості.

На даний час існує два підходи до створення нормативно-правової бази управління аудиторською діяльністю в світі:

1) характерний для країн континентальної Європи. Держава сама розробляє та затверджує законодавчі акти, нормативи (стандарти) аудиту; здійснює реєстрацію аудиторських фірм (аудиторів); контролює діяльність аудиторських фірм (аудиторів);

2) характерний для таких країн, як США, Англія та деяких інших.

Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється відповідно до другого підходу, який одержав назву англо-американського. З метою об'єднання зусиль аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні було створено Спілку аудиторів України (САУ). На з'їзді аудиторів, який відбувся у Києві 14.02.1992 р. було прийнято її Статут.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Організаційні питання становлення і розвитку аудиторської діяльності в Україні покладено на САУ.

Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України» (далі – САУ) має фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їхніх колективів.

Індивідуальними членами САУ можуть бути особи, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно до нього виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Вищим керівним органом Всеукраїнської професійної громадської організації (далі – ВПГО) «Спілка аудиторів України» є з'їзд делегатів, який скликається один раз на рік.

Для подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні ВПГО «Спілка Аудиторів України» забезпечила підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Особливу увагу Спілка аудиторів приділяє питанням

забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотриманню аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Аудиторська палата України була створена відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування Аудиторській палаті України, за умови що її організаційна структура унеможливило виникнення конфлікту інтересів, делегуються такі повноваження:

- 1) реєстрація аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) контроль за безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 3) контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;
- 4) здійснення дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Основною структурною одиницею аудиторської служби виступає аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить виключно аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги на підставах та в порядку, що передбачені Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та міжнародними стандартами аудиту.

Аудиторські фірми можуть створюватись на основі будь-яких форм власності (крім 100% державної). До складу аудиторської фірми можна залучати спеціалістів, які не є аудиторами, але так, щоб не порушити спеціальних вимог Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Так, загальна частка засновників (учасників, акціонерів), які не є аудиторами в статутному капіталі не може перевищувати 30%.

Аудиторська фірма повинна мати добру репутацію. Аудиторська фірма не може вважатися такою, що має добру репутацію, якщо протягом двох років поспіль до аудиторської фірми застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення

права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Право на здійснення аудиторської діяльності аудиторська фірма набуває з моменту включення її до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності (автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право на провадження аудиторської діяльності в Україні). Аудиторська фірма, яка втратила добру репутацію, виключається з Реєстру за рішенням Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

7.5. Поняття і види аудиторських послуг

Аудиторські послуги – це аудит, огляд фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторські послуги можуть надаватися лише суб'єктом аудиторської діяльності, якому таке право надано в порядку та на умовах, визначених цим Законом.

Під наданням аудиторських послуг (супутніх робіт) розуміється підприємницька діяльність, здійснювана аудиторською фірмою, окрім проведення аудиторських перевірок. Надання багатьох видів послуг вимагає від аудиторів-виконавців професійної компетентності у сферах: бухгалтерського обліку, аудиту, організації фінансів, оподаткування, господарського права, економічного аналізу та з інших питань.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту аудиторські послуги поділяють на:

- сумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту;
- несумісні з фундаментальними принципами проведення аудиту.

До несумісних відносять такі послуги: ведення обліку на підприємстві клієнта, складання звітності на підприємстві клієнта. Відповідно до сутності таких робіт у разі проведення аудитором аудиторської перевірки за той самий обліковий період, у якому ним надавалися ці послуги, об'єктом перевірки буде робота самого

аудитора. У такому випадку виникає пряме порушення основних принципів етики аудиторів — незалежності та об'єктивності, а також невідповідність іншим принципам проведення незалежного аудиту. Надання послуг, які несумісні з проведенням аудиту фінансової звітності, регулюється нормами цивільного права, законодавчими актами та нормативно-інструктивними документами, які регулюють організацію обліково-економічної роботи суб'єктів господарювання та підготовку бухгалтерської звітності (фінансової, податкової, статистичної).

Сумісними з фундаментальними принципами проведення аудиту є послуги, що не спричиняють суттєвих порушень цих принципів. Вони, у свою чергу, поділяються на:

- супутні послуги аудиту;
- інші послуги.

До основних супутніх аудиту послуг відносять:

- оглядові перевірки,
- операційні перевірки,
- трансформація бухгалтерської звітності.

Такі послуги здебільшого є модифікаціями повної аудиторської перевірки діяльності підприємства або їх надання неможливе без проведення аудиту. Надання супутніх аудиту послуг регулюється Міжнародними стандартами аудиту, які прийняті в Україні як національні.

До інших аудиторських послуг, зокрема, відносять: консультації, експертизи, представництво економічних інтересів замовника, оцінювання майна (за наявності кваліфікації), інформаційне забезпечення замовника в межах компетенції аудитора. Надання цих послуг не передбачає обов'язкового проведення аудиторської перевірки, оскільки вони належать до окремих питань діяльності підприємства і можуть прямо не стосуватися питань обліку та звітності. Порядок надання інших аудиторських послуг регулюється тими чи іншими законодавчими актами, залежно від виду послуг.

7.6. Персонал суб'єктів аудиторської діяльності

Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути аудиторські фірми або аудитори - підприємці, які провадять свою діяльність без

створення юридичної особи. Для надання аудиторських послуг та ведення господарської діяльності суб'єкти аудиторської діяльності наймають для роботи персонал.

Усі громадяни України, які своєю працею беруть участь у діяльності фірми на засадах трудового договору або за сумісництвом, складають персонал суб'єктів аудиторської діяльності. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не визначає конкретних вимог до персоналу аудиторської фірми, окрім того, що «...в суб'єкті аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів. При наданні послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (крім тих, що відповідають критеріям малого підприємства), за основним місцем роботи має працювати не менше п'яти аудиторів із загальною чисельністю штатних кваліфікованих працівників, які залучаються до виконання завдань, не менше 10 осіб, з яких щонайменше дві особи повинні підтвердити кваліфікацію відповідно до статті 19. Атестація аудиторів цього Закону або мати чинні сертифікати (дипломи) професійних організацій, що підтверджують високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності».

Залежно від попиту на аудиторські послуги, конкурентної ситуації, місця на ринку послуг аудиторські фірми самостійно формують штатну чисельність.

Для належного виконання своїх обов'язків аудитори повинні добре володіти методикою аудиту, досконало знати нормативну базу щодо предмета перевірки та предметну галузь досліджень.

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» встановлюється (ст. 19), що аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- 1) має вищу освіту;
- 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Атестація аудиторів відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» здійснюється комісією з атестації.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи

застосовувати теоретичні знання на практиці.

Порядок складання іспитів (у тому числі методика оцінювання кваліфікаційних іспитів, порядок розподілу коштів, отриманих у вигляді плати за складання іспиту) та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Свідоцтво є чинним протягом 5 років з дня складання кваліфікаційного іспиту. У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками:

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;
- 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;

- 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;
- 13) фінанси підприємств;
- 14) економіка підприємства та статистика.

Відповідно до ч. 16 ст. 19 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання, яке можуть проводити:

1) юридичні особи, які відповідають вимогам, встановленим комісією з атестації;

2) аудиторські фірми, що розробили власні програми безперервного професійного навчання, які визнані професійними організаціями - членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

3) професійні організації аудиторів та/або бухгалтерів.

Порядок безперервного професійного навчання аудиторів затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

7.7. Організація праці та контроль якості роботи аудиторів

Успіх роботи аудиторської фірми, а також аудитора-підприємця, багато в чому залежить від умілої організації праці. В аудиторській діяльності застосовуються індивідуальна та колективна форми організації праці.

Індивідуальна форма організації праці, найбільш властива роботі аудиторів-підприємців, може застосовуватися в організації праці аудиторів в аудиторських фірмах. Суть індивідуальної форми організації праці полягає в тому, що завдання з перевірки, оформлення робочих і підсумкових документів та нарахування заробітної плати здійснюється кожним аудитором персонально. За індивідуальною формою організації праці виконує свої функціональні обов'язки весь персонал аудиторської фірми, крім аудиторів. Аудитори при проведенні аудиторських послуг ширше використовують колективну форму організації праці.

Колективна форма організації праці передбачає розподіл завдання з перевірки на колектив аудиторів на чолі з керівником цього колективу, облік роботи за кінцевими результатами, нарахування заробітної плати на весь колектив з подальшим її

розподілом між його членами.

Колективна форма організації праці в аудиторській діяльності передбачає повний поділ праці, коли кожен член колективу зайнятий перевіркою відповідного розділу загального плану перевірки. Такі колективи працюють на умовах часткового самоуправління, коли функції укладання договору, розрахунків за виконану роботу, відповідальність за виконання договору несе директор фірми, а управлінські функції з конкретної перевірки — керівник аудиторського колективу.

В аудиторських фірмах застосовуються такі форми оплати праці - погодинна і відрядна.

При погодинній формі оплати праці мірою праці є відпрацьований час, отже заробіток працівнику нараховується згідно з його посадовим окладом за фактично відпрацьований час.

За відрядною формою оплати праці мірою праці є вартість наданих послуг за договорами між аудиторською фірмою і клієнтом, тому заробіток працівника безпосередньо залежить від обсягу за договором та якості виконаних робіт.

З метою стимулювання працівників до підвищення кваліфікації та до роботи на кінцевий результат застосовують погодинно-преміальну та відрядно-преміальну системи оплати праці, які передбачають поряд із виплатою основної заробітної плати виплату преміальних за досягнення конкретних кількісних і якісних показників роботи. Заробіток працівника складається з основної заробітної плати та премій. Зазначені системи оплати праці можуть застосовуватися при індивідуальній і колективній формах організації праці.

При колективній формі організації праці для нарахування та розподілу заробітку між членами колективу використовують колективну (бригадну) систему оплати праці. Бригадна система оплати праці передбачає формування колективного заробітку залежно від загальних результатів роботи колективу і його розподіл відповідно до особистого трудового внеску кожного працівника.

Кожна аудиторська фірма самостійно вибирає форму та систему заробітної плати, преміювання.

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» **контроль якості** аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення

перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг, дотримання вимог Закону.

Обов'язковий контроль якості аудиторських послуг здійснюється щодо:

1) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності великих підприємств, банків, професійних учасників фондового ринку та емітентів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, – один раз на три роки;

2) суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, крім зазначених у пункті 1 цієї частини, – один раз на шість років.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

7.8. Клієнти аудиторських фірм, процедури їх вибору та погодження

При виборі клієнта аудиторські фірми враховують його особливості залежно від організаційно-правових форм та від форм власності, а також від сфери діяльності. При цьому беруть до уваги тривалість співпраці з аудитором або аудиторською фірмою. За цими ознаками споживачів аудиторських послуг об'єднують у відповідні групи.

За формами власності споживачів аудиторських послуг поділяють на:

- індивідуальні підприємства, засновані тільки на особистій власності фізичної особи та її праці;
- приватні підприємства, засновані на власності окремого громадянина України, з правом наймання робочої сили;
- колективні підприємства, засновані на власності трудового колективу підприємства, кооперативу, іншого статутного товариства, громадської та релігійної організації;
- державні комунальні підприємства, засновані на власності адміністративно-територіальних одиниць;
- державні підприємства, засновані на загальнодержавній власності;
- спільні підприємства, засновані на базі об'єднання майна різних власників (змішана форма власності). До числа засновників можуть входити юридичні особи, громадяни України та інших держав.

За тривалістю відносин між аудиторською фірмою (аудитором) та клієнтом:

- випадкові, або разові;
- постійні (аудитор із клієнтом працює тривалий час на підставі довгострокового договору).

Залежно від досвіду відносин між аудитором і клієнтом:

- нові;
- повторні.

Ініціатива щодо співпраці між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом може належати обом сторонам.

Процедури вибору клієнта

Перш ніж укласти договір на аудиторські послуги, аудиторська фірма (аудитор) повинна провести оцінку клієнта, оскільки непродуманий вибір клієнта може призвести до значних фінансових витрат, підриву репутації аудиторської фірми (аудитора). Для цього необхідно мати продуману систему вибору клієнтів. При виборі клієнтів необхідно пам'ятати про відповідальність аудитора та зважати на економічну ситуацію в Україні, коли більшість підприємницьких структур порушує чинні правила ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, а інколи навмисне допускає порушення, які перекручують звітність та відомості про фінансово-майновий стан.

Після попередньої усної узгодженості між клієнтом і аудиторською фірмою (аудитором) клієнт надсилає на її (його) адресу листа з пропозицією про проведення аудиту, в якому зазначає мету проведення аудиту і завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає лист-відповідь, у якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

Процедура погодження

Процедура погодження клієнта здійснюється у найкоротші строки, щоб уникнути втрат часу і зусиль. При вивченні клієнта аудитор зосереджує свою увагу на:

- вивченні загального стану економіки. До економічних факторів, які можуть впливати на справи клієнта і повинні бути взяті до уваги аудитором, належать: процентні ставки, рівень безробіття, грошова маса в обігу, обмінний курс іноземних валют, міжнародні торгові відносини, урядові постанови та законодавчі акти, загальні умови бізнесу (спад виробництва, інфляція);

- вивченні особливостей галузі клієнта. Аудитору повинні бути відомі такі особливості галузі клієнта:

1) основні показники господарсько-фінансової діяльності галузі;

2) характер виробництва в галузі (циклічність, сезонність);

3) галузеве виробництво є трудомістким чи капіталомістким;

4) умови праці в галузі (безробіття, середня заробітна плата працюючих, середній дохід, шкідливість виробництва тощо);

5) чи існують галузеві нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку і звітності;

6) структура цін у галузі;

7) стан технології в галузі;

8) конкурентоспроможність галузі: кількість банкрутств протягом минулого року; кількість підприємств, створених у поточному році. Інформацію про справи в галузі аудитор може отримати зі статистичного щорічника України, який видається Міністерством статистики України, від банкірів, керівників клієнта, аудиторів, які мають клієнтів у цій галузі, а також із ділових засобів масової інформації.

9) оцінці потенціалу аудиторської фірми (аудитора) щодо наявності відповідного персоналу, знань галузі клієнта;

10) стані підприємницької діяльності клієнта. Процедура вивчення стану підприємницької діяльності клієнта залежить від досвіду відносин між аудитором і клієнтом: новий клієнт чи повторний.

7.9. Договір на проведення аудиту, документування аудиторських послуг

Аудиторські послуги надаються на підставі договору про надання аудиторських послуг, укладеного між суб'єктом аудиторської діяльності та замовником.

У договорі про надання аудиторських послуг передбачаються предмет, обсяг аудиторських послуг, розмір та умови оплати, відповідальність сторін та інші умови відповідно до вимог законодавства та міжнародних стандартів аудиту.

Права та обов'язки суб'єкта аудиторської діяльності і замовника при наданні аудиторських послуг визначаються в договорі відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Замовник має право вільного вибору суб'єкта аудиторської діяльності із дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Посадові особи юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, зобов'язані створити для суб'єкта аудиторської діяльності належні умови для якісного надання аудиторських послуг відповідно до вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Посадові особи юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, що надаються аудитору для надання аудиторських послуг.

Звіти за результатами надання аудиторських послуг оформляються відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього Закону.

Використані джерела: [17; 18; 19; 43; 44].

ТЕМА 8. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Програмна анотація

- 8.1. Внутрішній контроль: суть, об'єкти, суб'єкти, класифікація.
- 8.2. Внутрішній аудит: суть, об'єкти та суб'єкти.
- 8.3. Методичні прийоми внутрішнього аудиту.
- 8.4. Взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту.

8.1. Внутрішній контроль: суть, об'єкти, суб'єкти, класифікація

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

У процесі здійснення працівниками контролю ставиться сім основних завдань:

- повнота обліку даних;
- точність обліку даних;
- законність господарських операцій;
- повнота записів;
- точність ведення записів;
- збереження бухгалтерських документів;
- захист активів.

Об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності організації – постачання, виробництво і реалізація.

Суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства. Внутрішній контроль здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться в залежності від виникнення такої необхідності. Керівництво підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність процедур щодо контролю.

Головний принцип організації внутрішнього контролю – доцільність та економічність. Усі документи внутрішнього контролю мають абсолютно конфіденційний характер.

Внутрішній контроль розподіляється на:

- 1) попередній,
- 2) поточний,
- 3) наступний.

Попередній контроль передуює фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству. В умовах ринкової економіки об'єктом попереднього контролю є комерційні угоди, договірні зобов'язання, цінні папери (акції, сертифікати, векселі тощо) та інші виробничі, переробні, реалізаційні, розрахункові операції та операції з попереднього оформлення відповідних документів. У сучасних умовах важливу роль відіграє попередній контроль під час прийняття управлінських рішень, коли потрібно завчасно оцінити операції із заготівлі, виробництва та реалізації з точки зору їх законності, доцільності й економічності. У зв'язку з тим, що попередній контроль передуює здійсненню операцій, він є найбільш ефективним. Він може здійснюватися під час складання нормативів, кошторису, при розробці норм витрат і витрат сировини та готової продукції, плануванні прибутків.

Поточний контроль на підприємствах здійснюється на стадії завершення тих чи інших господарських чи фінансових операцій на певних ділянках виробництва, зберігання та реалізації продукції. Це дозволяє своєчасно впливати на негативні операції з метою їх усунення. Поточний контроль з боку керівників і фахівців бухгалтерських служб підприємств має особливе значення під час оформлення та аналізу грошових, розрахункових, виробничих та інших операцій, підписання документів і надходження їх до бухгалтерії. Для цього керівники підприємств та їх відділів

зобов'язані не формально підписувати документи, а глибоко вникати в їх зміст, аналізувати суть фінансово-господарських операцій та показників.

Наступний контроль здійснюється відповідно до Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього і поточного. Але наступний контроль характеризується більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні, і це дає можливість забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

8.2. Внутрішній аудит: суть, об'єкти та суб'єкти

Внутрішній аудит – діяльність уповноважених суб'єктів щодо надання незалежної й об'єктивної оцінки систем управління ризиками, контролю або корпоративного управління та надання роз'яснень і рекомендацій тим, хто наділений найвищими повноваженнями в компанії, з метою підвищення ефективності діяльності.

Суб'єктом внутрішнього аудиту може бути як власний спеціалізований підрозділ компанії, так і залучений консультант (останнє не стосується компаній, для яких обов'язкове створення підрозділу внутрішнього аудиту регламентоване законодавством).

Поширеними способами організації внутрішнього аудиту із залученням зовнішніх фахівців є аутсорсинг (повне передання виконання функції внутрішнього аудиту зовнішній спеціалізованій фірмі) та косорсинг (до виконання функцій внутрішнього аудиту поряд із власною службою залучаються фахівці зовнішньої спеціалізованої фірми).

На великих підприємствах виконання функцій внутрішнього аудиту покладається, як правило, на працівників окремого підрозділу

– службу внутрішнього аудиту (СВА). Водночас для розв'язання окремих завдань можуть залучатись зовнішні фахівці. Організаційна структура та кількість працівників СВА залежить від характеру завдань, які поставлені керівництвом підприємства, ступеня ризиків діяльності, стану контрольного середовища в компанії, географічної розгалуженості її структурних підрозділів, обсягів фінансування.

Нормативне забезпечення внутрішнього аудиту підприємства включає: внутрішні стандарти аудиту, кодекс етики, посадові інструкції внутрішніх аудиторів, методичні рекомендації з проведення аудиту та реалізації його результатів, календарні плани роботи СВА й її фахівців.

Для досягнення цілей завдання внутрішні аудитори застосовують відповідні процедури оцінювання ризиків, тестування заходів внутрішнього контролю, процедури по суті. Збирання надійної, релевантної та корисної інформації може здійснюватися з використанням процедур перевірки, спостереження, зовнішнього підтвердження, повторного обчислення, повторного виконання, запиту, аналітичних процедур.

Форми робочих документів розробляються СВА самостійно відповідно до специфіки виконуваних завдань. За результатами виконаних завдань внутрішні аудитори звітують перед керівництвом компанії. Заключний звіт з завдання повинен містити: визначення мети й обсягу завдання; викладення отриманих результатів (за необхідності – формулювання висновку внутрішнього аудитора з урахуванням очікувань вищого виконавчого керівництва, ради й інших зацікавлених сторін). Загальні вимоги до звітів СВА: точність, об'єктивність, чіткість, стислість, конструктивність, вичерпність і своєчасність.

8.3. Методичні прийоми внутрішнього аудиту

Сукупність методичних прийомів внутрішнього аудиту становлять його метод. Методи внутрішнього аудиту, поділяють на:

- методи проведення перевірки;
- методи її організації.

До методів організації належать суцільний, вибірковий, комбінований, з використанням комп'ютерної техніки.

Методи проведення перевірки поділяють на загальнонаукові і

спеціальні. Загальнонаукові методи пізнання базуються на основних розумових операціях, до яких належать аналіз і синтез, порівняння, абстрагування і конкретизація, узагальнення, формалізація, індукція і дедукція, ідеалізація, аналогія, моделювання, експеримент і системний аналіз. Спеціальні методи внутрішнього аудиту поділяють на такі групи:

а) органолептичні (від гр. organon – знаряддя, інструмент і lēptikos – схильний брати, приймати; виявляються за допомогою органів відчуття) – інвентаризація, спостереження, обстеження, експертиза, фактичне вивчення операцій та процесів;

б) розрахунково-аналітичні – економіко-статистичні, економіко-математичні методи, методи теорії ймовірностей, математичної статистики, економічної кібернетики, дослідження операцій, теорії оптимальних процесів, економетричні методи тощо;

в) документальні – інформаційне моделювання, документальна перевірка, нормативно-правова перевірка;

г) узагальнення і реалізації результатів внутрішнього аудиту – вивчення по суті, оцінка, документування результатів, прийняття рішень за результатами і контроль прийнятих рішень.

Зазначеним групам методів відповідатимуть специфічні методичні прийоми внутрішнього аудиту.

Органолептичному методу відповідають такі методичні прийоми: огляд об'єктів контролю, перерахунок, вимірювання, зважування, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, технологічний контроль, лабораторні аналізи, опитування (інтерв'ю), хронометраж, перевірка механічної точності

Розрахунково-аналітичному методу відповідають такі методичні прийоми: техніко-економічні розрахунки, порівняння, групування даних, тестування, зворотний рахунок, зіставлення однорідних фактів, середні та відносні величини, статистичні групування, ланцюгові підстановки, кореляційні залежності, аналіз рядів динаміки, факторний аналіз, аналіз чутливості, аналіз витрат і результатів, балансовий метод, SWOT-аналіз, контент-аналіз, бенчмаркінг, GAP аналіз, регресійний і кластерний аналіз, фінансовий аналіз і прогнозування банкрутств, деталізація показників, індекси, елімінування, сальдовий методи, графічний метод, зіставлення даних бухгалтерських документів з інформацією, що міститься в небухгалтерських документах, зіставлення діючої на підприємстві системи управління з вітчизняними і зарубіжними

аналогами та інші види зіставлень

Документальному методу відповідають такі методичні прийоми: перевірка документів (формальна, арифметична, логічна, експертна, зустрічна), контрольні порівняння на збалансованість окремих показників, перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у регістрах бухгалтерського обліку, аналітична перевірка звітності та балансів, сканування, анкетування, контрольне звіряння і зіставлення, запит, підтвердження, вибірка.

Методу узагальнення і реалізації результатів внутрішнього аудиту відповідають такі методичні прийоми: групування виявлених недоліків, установлення законності операцій, вивчення їх вірогідності, результативності, ефективності та доцільності, порівняння з кращим досвідом.

8.4. Взаємозв'язок внутрішнього та зовнішнього аудиту

Для організації комунікативних зв'язків із зовнішніми аудиторами вивчають вимоги МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» і МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» розглядає ситуації, коли в процесі проведення зовнішнього аудиту використовується робота внутрішніх аудиторів для отримання аудиторських доказів і для надання ними прямої допомоги під керівництвом і наглядом зовнішнього аудитора з подальшою перевіркою їх роботи. Важливість цього стандарту для діяльності служби внутрішнього аудиту полягає у тому, що він допускає можливість використання роботи внутрішніх аудиторів виключно у тих випадках, коли діяльність служби відповідає вимогам якості. Таким чином, отримуємо вимоги щодо якості внутрішнього аудиту та оцінку їх дотримання.

Прийняття рішення про невикористання роботи внутрішніх аудиторів під час проведення зовнішнього аудиту не завжди пов'язане з недостатньою якістю внутрішнього аудиту. Іноді це обумовлюється специфікою зовнішнього аудиту.

Аналогічно МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і

його середовища» розглядає знання і досвід внутрішніх аудиторів як джерело інформації для розуміння зовнішнім аудитором суб'єкта господарювання та його середовища й ідентифікації і оцінювання ризиків суттєвого викривлення. За вимогами стандарту, ефективний обмін інформацією між внутрішніми і зовнішніми аудиторами створює середовище, в якому зовнішній аудитор може отримувати інформацію про суттєві питання, що можуть впливати на його роботу.

Корисність внутрішніх аудиторів для зовнішніх полягає у можливості модифікації окремих аудиторських процедур, скороченні їх обсягу та / або часу на їх виконання. У цілому при прийнятті рішення про залучення внутрішніх аудиторів до проведення у тій чи іншій формі зовнішнього аудиту розглядається об'єктивність внутрішніх аудиторів через достатність їх організаційного статусу, відповідних політик і процедур, що підтверджують рівень їх компетентності, а також застосування ними систематичного і дисциплінованого підходу.

Об'єктивність внутрішніх аудиторів оцінюється як здатність виконувати аудиторські завдання неупереджено, уникаючи конфлікту інтересів або неправомірного впливу інших осіб на професійне судження внутрішнього аудитора.

Параметри, за якими оцінюється об'єктивність внутрішніх аудиторів, охоплюють таке:

- сприяння організаційного статусу внутрішніх аудиторів, включаючи їхні повноваження та підзвітність, спроможність бути об'єктивними. При цьому аналізується процедура звітування внутрішніх аудиторів найвищому керівництву або власникам, а також можливість доступу внутрішніх аудиторів до найвищого керівництва;
- відсутність суперечливих обов'язків та відповідальності, зокрема управлінських чи операційних, за межами діяльності з внутрішнього аудиту;
- здійснення нагляду з боку найвищого керівництва за призначенням та звільненням внутрішніх аудиторів, встановленням їм винагороди тощо;
- відсутність перешкод або обмежень, що встановлені управлінським персоналом або найвищим керівництвом підприємства для внутрішніх аудиторів стосовно повідомлення певної інформації зовнішнім аудиторам;
- належність внутрішніх аудиторів до професійних організацій,

членство у яких зобов'язує дотримуватися професійних стандартів стосовно об'єктивності. Компетентність внутрішніх аудиторів оцінюється стосовно набуття ними та підтримання знань і навичок на рівні, потрібному для забезпечення можливості виконувати доручені завдання ретельно і відповідно до застосовних професійних стандартів.

Фактори, що впливають на оцінку компетентності, охоплюють таке:

- наявність у внутрішніх аудиторів достатніх і прийнятних ресурсів відносно розміру підприємства, характеру його діяльності тощо;
- встановлення кадрової політики професійної підготовки та призначення внутрішніх аудиторів на завдання із внутрішніх аудитів;
- наявність у внутрішніх аудиторів достатньої технічної професійної підготовки та досвіду проведення аудитів (наявність відповідної професійної спеціалізації та досвіду);
- наявність у внутрішніх аудиторів необхідних знань і навичок у сфері фінансової звітності підприємства, застосовної концептуальної основи фінансового звітування, галузі, у якій працює підприємство;
- належність внутрішніх аудиторів до професійних організацій, членство у яких зобов'язує дотримуватися професійних стандартів стосовно подальшої професійної освіти.

МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» рекомендує зовнішнім аудиторам звертати увагу на взаємозв'язок об'єктивності та компетентності внутрішніх аудиторів. Так, якщо організаційний статус та відповідні політики і процедури підтримують об'єктивність внутрішніх аудиторів, проте вони мають недостатню компетентність, то оцінка діяльності внутрішніх аудиторів не може бути високою. І навпаки, висока компетентність внутрішніх аудиторів не компенсує недостатнє сприяння організаційного статусу, політик і процедур об'єктивності внутрішніх аудиторів.

Застосування систематичного і дисциплінованого підходу до планування, виконання, нагляду, огляду й документування діяльності відрізняє діяльність внутрішніх аудиторів від інших видів діяльності щодо моніторингу і контролю, які можуть виконуватися в межах підприємства. Параметри, за якими оцінюється застосування систематичного і дисциплінованого підходу, охоплюють таке:

- наявність, достатність і використання документованих процедур внутрішнього аудиту чи рекомендацій, які охоплюють такі питання, як оцінювання ризиків, робочі програми, документація та звітність, характер і обсяг яких відповідає розміру й обставинам суб'єкта господарювання;

- наявність прийнятних політик і процедур контролю якості внутрішнього аудиту стосовно керівництва, людських ресурсів і виконання завдання, а також проведення періодичних зовнішніх оцінок якості.

Внутрішні аудитори можуть проводити для зовнішніх аудиторів такі види робіт:

- тестування ефективності функціонування заходів контролю;
- процедури по суті, що передбачають застосування судження;
- спостереження за інвентаризацією;
- простеження операцій в інформаційній системі, доречній для фінансового звітування;

- тестування дотримання регуляторних вимог;
- за деяких обставин аудити чи огляди фінансової інформації дочірніх підприємств, які не є компонентом, значущим для групи (якщо це не суперечить вимогам).

При цьому стандарти визначають коло питань, стосовно яких зовнішній аудитор має виконувати роботу особисто, зокрема, це стосується планування, оцінювання зібраних доказів, обставини високого ризику викривлень на рівні тверджень тощо. Пов'язано це з тим, що відповідальність за виконання аудиту на всіх його етапах та висловлення аудиторської думки несе зовнішній аудитор. Поділ його відповідальності з внутрішніми аудиторами неможливий.

Для забезпечення скоординованої і злагодженої роботи під час виконання аудиту стандарти рекомендують провести обговорення спланованого використання роботи внутрішніх аудиторів стосовно таких питань:

- час роботи внутрішніх аудиторів;
- характер виконаної роботи;
- обсяг аудиту;
- суттєвість для фінансової звітності в цілому (та, якщо застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) і суттєвість для виконання аудиторських процедур;

- запропоновані методи відбору статей та обсяги вибірки;
- документування виконаної роботи;
- процедури огляду та надання звіту.

Ефективність координації між зовнішнім аудитором і внутрішніми аудиторами оцінюється за такими ознаками:

- обговорення проводяться через прийнятні проміжки часу протягом проведення аудиту;
- зовнішній аудитор інформує внутрішніх аудиторів про значущі питання, що можуть впливати на їх діяльність;
- зовнішній аудитор ознайомлюється з відповідними звітами внутрішніх аудиторів і має доступ до них; його інформують про будь-які значущі питання, що привернули увагу внутрішніх аудиторів, якщо такі питання можуть впливати на роботу зовнішнього аудитора, щоб він був спроможний розглянути наслідки таких питань для завдання з аудиту.

У цілому для аналізу якості взаємодії зовнішніх і внутрішніх аудиторів оцінюються процедури планування роботи, нагляд і документування, отримання прийнятних і достатніх доказів для обґрунтування висновків, прийнятність висновків за конкретних обставин, відповідність звітів внутрішніх аудиторів результатам виконаної роботи. Зовнішні аудитори мають повторно виконувати деякі аудиторські процедури з метою підтвердження правильності висновків внутрішніх аудиторів.

Обсяг повторного виконання визначається зовнішнім аудитором самостійно з урахуванням обставин аудиту. Крім повторного виконання, зовнішній аудитор може застосовувати запити внутрішнім аудиторам, спостерігати за процедурами, виконуваними внутрішніми аудиторами, а також оглядати їх робочі програми і робочі документи. На підставі виконання цих процедур відбувається оцінка якості внутрішнього аудиту. Стандартами передбачено варіант прямої допомоги внутрішніх аудиторів зовнішньому, якщо це не заборонено чинним законодавством. При цьому зовнішній аудитор повинен оцінити існування та значущість загроз об'єктивності, а також рівень компетентності внутрішніх аудиторів, які надаватимуть таку допомогу.

Оцінка зовнішнім аудитором існування та значущості загроз об'єктивності внутрішніх аудиторів повинна включати запит до внутрішніх аудиторів щодо інтересів і зв'язків, які можуть створити загрозу їх об'єктивності, зокрема стосовно таких аспектів:

- наявність сімейних і особистих стосунків з особами, що на підприємстві займаються питаннями, які досліджуються аудитором;
- пов'язаності з відділом чи підрозділом підприємства, якого стосується проведення аудиту;

- наявність значних фінансових інтересів на підприємстві крім оплати праці тощо. Пряма допомога внутрішніх аудиторів передбачає виконання аудиторських процедур під наглядом зовнішніх аудиторів. Таке завдання передбачає необхідність повідомити керівництву підприємства про заплановані обсяг і час аудиту, характер залучення внутрішніх аудиторів до роботи. Також зовнішній аудитор має отримати письмову згоду уповноваженого представника підприємства на дозвіл внутрішнім аудиторам виконувати інструкції зовнішнього аудитора. При цьому підприємство не має втручатись у роботу, яку внутрішній аудитор виконує для зовнішнього аудитора. Крім цього, від внутрішніх аудиторів необхідно отримати письмове підтвердження, що вони зберігатимуть конфіденційність конкретних питань відповідно до інструкцій зовнішнього аудитора та інформуватимуть його щодо будь-яких загроз для їх об'єктивності.

Співпраця внутрішніх і зовнішніх аудиторів передбачена Міжнародними стандартами аудиту, а можливість і якість такої співпраці визначатимуться ефективністю служби внутрішнього аудиту підприємства.

Використані джерела: [17; 18; 19; 43; 44; 53; 59].

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 30.11.2021).

2. Земельний кодекс України : Закон України від 25.10.2001р. № 2768-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

3. Інструкція зі статистики заробітної плати : Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. №5 / Державний комітет статистики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

4. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. №22 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 27.11.2021).

5. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

6. Інструкція про порядок відкриття і закриття рахунків клієнтів банків та кореспондентських рахунків банків - резидентів і нерезидентів : Постанова Правління Національного банку України від 12.11.2003 р. №492 / Національний банк України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

7. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон : Наказ Міністерства фінансів України від 13.03.1998 р. № 59 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

8. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.84 р. № 8073-X / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10#Text>

9. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

10. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : Наказ Міністерства фінансів України № 1315 від 29.12.2006 р. / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. № 2 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

12. Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 / Міністерство аграрної політики. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

13. Методичні рекомендації щодо використання спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

14. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

15. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

16. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів

бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

17. Міжнародні стандарти аудиту. Міністерство фінансів України : веб-сайт. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu> (дата звернення: 28.11.2021).

18. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. URL : https://www.apu.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf (дата звернення: 21.11.2021).

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 Загальні вимоги до фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 7.02.13 № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 21.11.2021).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 Основні засоби : Наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 Нематеріальні активи : Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 Запаси : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 Дебіторська заборгованість : Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99> (дата звернення: 27.11.2021).

24. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 Зобов'язання : Наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2001

р. № 20 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 Фінансові інвестиції : Наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text> (дата звернення: 25.11.2021).

26. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 Фінансові інструменти : Наказ Міністерства фінансів України від 30.10.2001 р. № 559 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

27. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 Оренда : Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

28. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 Дохід : Наказ Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 26.11.2021).

29. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 26.11.2021).

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 Вплив змін валютних курсів : Наказ Міністерства фінансів України від 01.08.2000 р. № 193 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text> (дата звернення: 26.11.2021).

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : Наказ Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. №39 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність : Наказ Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

33. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 Зменшення корисності активів : Наказ Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

34. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» : наказ Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

35. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 Біологічні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 № 790 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 Фінансові витрати : Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>(дата звернення: 28.11.2021).

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

38. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

39. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні : Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 р. № 148 / Національний банк України. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

40. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. №879 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

41. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. №116 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 28.09.2021).

42. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23 грудня 1993 р. 3792-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

43. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.17 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 08.11.2021).

44. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 08.11.2021).

45. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо функціонування платіжних систем та розвитку безготівкових розрахунків : Закон України від 18.09.2012 р. № 5284-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5284-17#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

46. Про внесення змін до Закону України Про племінне тваринництво : Закон України від 15 грудня 1993 р № 1328-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1328-14#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

47. Про внесення змін до пунктів 14 і 15 розділу X Перехідні положення Земельного кодексу України щодо терміну на продаж земельних ділянок : Закон України від 19 січня 2010 р. № 1783-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1783-17#Text>(дата звернення:

28.11.2021).

48. Про депозитарну систему України : Закон України від 06.07.2012 р. №5178-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5178-17#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

49. Про Державний земельний кадастр : Закон України від 07.07.2011р. № 3613-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

50. Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян – власників земельних ділянок та земельних часток (паїв) : Указ Президента України від 02.02.2002р. № 92/2002 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/92/2002#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

51. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 / Міністерство аграрної політики України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

52. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

53. Про затвердження Порядку проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання : Постанова Кабінету Міністрів України від 20.04.2006 р №550. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/252-2019-%D0%BF#top> (дата звернення: 27.11.2021).

54. Про заходи щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки : Указ Президента України від 29.01.2001р. № 62 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/62/2001> (дата звернення: 28.11.2021).

55. Про землеустрій : Закон України від 22.05.2003р. № 858-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/858-15#Text> (дата звернення:

28.11.2021)

56. Про насіння і садивний матеріал: Закон України від 26.12.2002 р. №411-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/411-15#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

57. Про обіг векселів в Україні : Закон України від 05.04.2001 р. №2374-III / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2374-14#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

58. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998р. № 161-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

59. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України від 26.01.1993 р № 2939-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12#Text> (дата звернення: 30.11.2021).

60. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі : Закон України від 5 грудня 1993 р. № 3687-XII/ Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3687-12#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

61. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3689-12> (дата звернення: 28.11.2021).

62. Про охорону прав на промислові зразки : Закон України від 15 грудня 1993 р. № 3688-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3688-12#Text> (дата звернення: 26.11.2021).

63. Про охорону прав на сорти рослин : Закон України від 21 квітня 1993 р. № 3116-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3116-12#Text> (дата звернення: 28.11.2021).

64. Про оцінку землі : Закон України від 11.12.2003р. № 1378-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

65. Про племінне тваринництво : Закон України від 15 грудня

1993 р № 1328-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1328-14#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

66. Про Примітки до річної фінансової звітності: наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 2000 р. № 302 / Міністерство фінансів України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

67. Про ринки капіталу та організовані товарні ринки: Закон України від 23.02.2006 р. №3480-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3480-15#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

68. Про суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, що направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.02.2011 р. № 98 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/98-2011-%D0%BF#Text> (дата звернення: 27.11.2021).

69. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15> (дата звернення: 28.11.2021).

Навчальне видання

Бухгалтерський облік та аудит
курс лекцій

Укладачі: **Потривасва** Наталя Володимирівна
Усикова Олена Миколаївна
Козаченко Лілія Анатоліївна
Костирко Алла Георгіївна

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. ____
Тираж ____ прим. Зам. № ____

Надруковано у видавничому відділі
Миколаївського національного аграрного університету
54029, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від
20.02.2013 р.