

СКОРОБОГАТОВА Н.Є.

ОБЛІК І АУДИТ



КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Національний технічний університет України
“Київський політехнічний інститут імені Ігоря Сікорського”

2024

Рецензент: Гук О. В., доцент, кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту підприємств, КПІ ім. Ігоря Сікорського

Відповідальний редактор: Войтко С. В., доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри міжнародної економіки, КПІ ім. Ігоря Сікорського

*Гриф надано Методичною радою КПІ ім. Ігоря Сікорського
(протокол № 2 від 08.11.2024 р.)
за поданням Вченої ради факультету менеджменту та маркетингу
(протокол № 4 від 28.10.2024 р.)*

Електронне мережне навчальне видання

Скоробогатова Наталя Євгенівна, канд. екон. наук, доцент

ОБЛІК І АУДИТ: КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Скоробогатова, Н. Є. Облік і аудит: конспект лекцій: навчальний посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, спеціальності 073 «Менеджмент» [Електронний ресурс] / Скоробогатова Н. Є. ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані. – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського. – 2024. – 192с. – Назва з екрана.

У виданні наведена тематична структура дисципліни, викладено стислий теоретичний матеріал до кожної теми, а також перелік рекомендованих джерел інформації. Видання призначене для здобувачів, що навчаються за спеціальністю 073 «Менеджмент» освітнього ступеня бакалавр КПІ ім. Ігоря Сікорського та інших закладів вищої освіти.

Зміст

Вступ	4
Тематична структура дисципліни	6
Розділ 1. Теорія бухгалтерського обліку	9
Лекція 1. Тема 1. Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод	9
Лекція 2. Тема 2. Бухгалтерський баланс	13
Лекція 3. Тема 3. Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис	16
Лекція 4. Тема 4. Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку	21
Лекція 5. Тема 5. Організація аудиторської діяльності та її нормативне забезпечення	32
Розділ 2. Бухгалтерський облік та аудит активів, власного капіталу та зобов'язань	45
Лекції 6 - 7. Тема 6. Облік і аудит необоротних активів	45
Лекції 8 - 9. Тема 7. Облік і аудит запасів	62
Лекції 10 - 11. Тема 8. Облік і аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості	77
Лекція 12. Тема 9. Облік і аудит фінансових інвестицій	94
Лекція 13. Тема 10. Облік і аудит власного капіталу	105
Лекція 14. Тема 11. Облік і аудит зобов'язань	117
Лекція 15. Тема 12. Облік і аудит праці, її оплати та соціальне страхування персоналу	132
Розділ 3. Бухгалтерський облік і аудит витрат, доходів, фінансових результатів та фінансова звітність	149
Лекція 16. Тема 13. Облік і аудит витрат діяльності підприємства	149
Лекція 17. Тема 14. Облік і аудит доходів і фінансових результатів	163
Лекція 18. Тема 15. Фінансова звітність	176
Список використаних джерел	191

ВСТУП

Дисципліна "Облік і аудит" закладає основу для здійснення фахівцем обліку господарської діяльності підприємства, інтерпретації облікових даних та інформації фінансової звітності, аналізу стану та фінансових результатів компанії, а також аудиту даних облікової інформації. Вивчення дисципліни також сприяє формуванню системного мислення.

Метою навчальної дисципліни є формування у студентів системи теоретичних знань та опанування умінь і навичок із ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності та аудиту.

Предметом дисципліни є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань щодо організації бухгалтерського обліку господарських засобів підприємства та джерел їх утворення, доходів, витрат та результатів діяльності підприємства, складання форм фінансової звітності, аудиту.

Під час вивчення навчальної дисципліни здобувачі вищої освіти оволодіють теоретичними знаннями щодо змісту основних категорій бухгалтерського обліку та аудиту, сутності активів, капіталу та зобов'язань підприємства; отримують навички із застосування методики обліку та аудиту активів, капіталу та зобов'язань підприємства, його доходів, витрат, визначення фінансових результатів; оволодіють знаннями щодо особливостей організації облікового процесу на вітчизняних підприємствах та закріплюють це практичними навичками; отримують навички із застосування методів та процедур бухгалтерського обліку та аудиту; отримують знання щодо особливостей нормативно-правового регулювання економічних відносин, що виникають між суб'єктами господарської діяльності; набудуть навичок працювати в команді під час вирішення ситуаційних задач на практичних заняттях; оволодіють навичками визначати суми отриманих підприємством доходів та понесених ним витрат протягом звітного періоду, визначення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та фінансового результату; оволодіють навичками нарахування заробітної плати, відпускних, лікарняних та інших виплат працівникам, методикою їх оподаткування;

отримують навички з обліку та аудиту запасів, грошових коштів, необоротних активів, заборгованостей, капіталу підприємства; оволодіють методикою складання та аудиту форм фінансової звітності підприємства (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал) для прийняття подальших управлінських та стратегічних рішень.

ТЕМАТИЧНА СТРУКТУРА ДИСЦИПЛІНИ

№	Назва теми лекції та перелік основних питань
1	Загальна характеристика бухгалтерського обліку, його предмет і метод. Господарський облік і його види. Предмет та об'єкт бухгалтерського обліку. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення. Метод бухгалтерського обліку.
2	Бухгалтерський баланс. Поняття балансу, його значення та використання в управлінні. Побудова балансу. Актив і пасив. Склад господарських засобів (майна) та джерел формування господарських засобів підприємства. Чотири типи змін у балансі під впливом господарських операцій.
3	Рахунки бухгалтерського обліку і подвійний запис. Поняття про рахунки. Побудова рахунків. Активні та пасивні рахунки. Правила записів на рахунках. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Класифікація рахунків. План рахунків бухгалтерського обліку. Подвійний запис, його суть і контрольне значення. Кореспонденція рахунків. Порядок складання бухгалтерських проводок. Взаємозв'язок між статтями балансу та рахунками бухгалтерського обліку. Оборотні відомості, їх побудова та контрольне значення.
4	Документація та інвентаризація, техніка і форми бухгалтерського обліку Визначення первинного документа. Класифікація документів, їх структура, вимоги до складання. Документація, як складник методу бухгалтерського обліку. Організація документообігу. Способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку. Суть та значення інвентаризації. Види інвентаризації. Техніка облікової реєстрації. Поняття форми бухгалтерського обліку. Характеристика форм

	бухгалтерського обліку. Поняття облікового циклу підприємства. Суть і значення облікової політики підприємства.
5	Організація аудиторської діяльності та її нормативне забезпечення Суть, предмет та методи аудиту. Аудиторський ризик. Планування аудиту. Нормативне регулювання аудиторської діяльності
6-7	Облік і аудит необоротних активів Поняття та склад необоротних активів. Поняття основних засобів, їх оцінка. Облік руху основних засобів. Облік зносу (амортизації) основних засобів. Поняття та облік інших необоротних активів. Облік нематеріальних активів. Аудит необоротних активів.
8-9	Облік і аудит запасів Поняття та оцінка запасів. Облік виробничих запасів. Поняття та облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів. Облік готової продукції. Поняття та класифікація товарів. Документування господарських операцій, пов'язаних з рухом товарів. Організація синтетичного обліку руху товарів. Аудит запасів.
10-11	Облік і аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами. Облік операцій по рахунках в банках. Облік розрахунків з покупцями та замовниками, з різними дебіторами. Облік резервів сумнівних боргів. Аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості.
12	Облік і аудит фінансових інвестицій Довгострокові і поточні фінансові інвестиції: поняття та оцінка. Облік короткострокових та довгострокових фінансових інвестицій. Аудит фінансових інвестицій.
13	Облік і аудит власного капіталу Поняття власного капіталу та його складники. Облік статутного капіталу. Облік пайового капіталу. Облік додаткового та резервного капіталу. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів. Аудит власного капіталу.

14	Облік і аудит зобов'язань Поняття та класифікація зобов'язань. Облік довгострокових зобов'язань. Поняття поточних зобов'язань. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги). Аудит зобов'язань.
15	Облік і аудит праці, її оплати та соціального страхування персоналу Поняття, види заробітної плати. Форми оплати праці. Види утримань із заробітної плати. Облік розрахунків з оплати праці. Облік розрахунків за страхуванням. Аудит розрахунків по оплаті праці.
16	Облік і аудит витрат діяльності підприємства Поняття і класифікація витрат виробництва. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Облік загальновиробничих витрат. Облік адміністративних витрат. Облік витрат на збут. Облік інших операційних витрат. Облік витрат іншої звичайної діяльності. Облік витрат від надзвичайних подій. Аудит витрат.
17	Облік і аудит доходів і фінансових результатів Поняття, класифікація та оцінка доходів. Облік доходів від звичайної діяльності. Облік доходів від надзвичайних подій. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування. Облік фінансових результатів від звичайної діяльності та надзвичайних подій. Аудит доходів і фінансових результатів.
18	Фінансова звітність. Значення фінансової звітності та використання її даних в управлінні. Загальні вимоги до фінансової звітності. Склад і форми фінансової звітності. Порядок подання фінансової звітності. Зміст та порядок складання Балансу, Звіту про фінансові результати та інших форм фінансової звітності. Аудит фінансової звітності.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Лекція № 1

Тема 1. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Господарський облік і його види.
2. Предмет бухгалтерського обліку.
3. Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення.
4. Метод бухгалтерського обліку.

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

1. Господарський облік і його види

Господарський облік – це кількісне та якісне відображення господарської діяльності з метою управління нею. Господарський облік відображає всі процеси, які пов’язані з господарською діяльністю як країни, так і підприємства (незалежно від форми власності), та включає в себе виробництво продукції, її реалізацію, визначення фінансових результатів діяльності, сплату податків та розподіл отриманого чистого прибутку.

Облік виник у процесі розвитку суспільства та матеріального виробництва. Перші дані про господарський облік з’являються у XIV столітті, зокрема наявність подвійного запису кожної господарської операції. Автором подвійного запису господарських операцій вважається італійський математик Лука Пачолі (1445 – 1515), який вважав облік універсальною методичною

наукою, вперше дав визначення поняттям «облік», «подвійний запис», «рахунок».

Господарський облік поділяється на оперативний, бухгалтерський та статистичний:

- **оперативний облік** – це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління;

- **бухгалтерський облік** – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

- **статистичний облік** – це система вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, які мають загальнодержавний характер.

Бухгалтерський облік поділяється на:

- **фінансовий** – комплексний облік усіх засобів та грошових коштів і всієї економічної діяльності підприємства (організації) з метою складання фінансової звітності;

- **управлінський** – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Для здійснення обліку використовуються кількісні та якісні показники. У бухгалтерському обліку узагальнюючим є грошовий вимірник. Відповідно до законодавства, всі підприємства, організації та установи, що здійснюють господарську діяльність на території України, зобов'язані вести бухгалтерський облік в українській національній валюті – гривні.

2.Предмет бухгалтерського обліку

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони процесу розширеного відтворення, тобто господарські факти, явища і процеси, що зумовлюють стан і використання активів та джерел їх утворення (пасивів).

Об'єктами бухгалтерського обліку є наступні елементи:

- господарські засоби (оборотні та необоротні активи);
- джерела їх утворення (власний капітал, довгострокові та поточні зобов'язання і забезпечення);
- господарські процеси, що забезпечують рух майна та джерел їх утворення з метою отримання прибутку.

3.Класифікація господарських засобів і джерел їх утворення

Господарські засоби – це сукупність матеріальних ресурсів, грошових коштів, фінансових вкладень, а також витрат на придбання прав, необхідних для здійснення діяльності суб'єкта господарювання. Господарські засоби групуються за двома ознаками: за складом і розміщенням (рис. 1.1); за джерелами формування та цільовим призначенням (рис. 1.2).

Господарські засоби	
Необоротні активи	Оборотні активи
Основні засоби	Виробничі запаси, МШП, товари
Нематеріальні активи	Грошові кошти в касі
Довгострокові фінансові інвестиції	Грошові кошти рахунках в банках
Довгострокова дебіторська заборгованість	Поточні фінансові інвестиції
Незавершене будівництво	Короткострокові векселі одержані
Гудвіл	Розрахунки з покупцями та замовниками
Інші необоротні активи	Розрахунки з різними дебіторами

Рис. 1.1 – Класифікація господарських засобів

Джерела формування господарських засобів	
Власні джерела	Залучені джерела
Зареєстрований капітал	Довгострокові зобов'язання
Додатковий капітал	Довгострокові кредити
Резервний капітал	Довгострокові забезпечення
Капітал у дооцінках	Цільове фінансування
Нерозподілений прибуток	Поточні зобов'язання і забезпечення
	Короткострокові кредити
	Поточна кредиторська заборгованість
	Поточні забезпечення
	Доходи майбутніх періодів

Рис. 1.2 – Класифікація джерел утворення господарських засобів

4. Метод бухгалтерського обліку

Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, за допомогою яких господарська діяльність підприємства відображається в бухгалтерському обліку. До методів бухгалтерського обліку відносяться наступні:

- **документація** – відображення господарських операцій у визначених носіях інформації (на паперових бланках або технічних носіях) – це письмове свідчення про здійснення господарської операції, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку;

- **інвентаризація** – це співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей;

- **система рахунків бухгалтерського обліку** – це спосіб групування господарських засобів та джерел утворення за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному та вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку їх джерел – пасивні;

- **подвійний запис** – це процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі;

- **оцінка** – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх вартості в цілому по підприємству;

- **калькуляція** – це спосіб групування витрат для розрахунку собівартості продукції та послуг як у цілому по підприємству, так для одиниці продукції (робіт, послуг);

- **баланс** – метод групування і відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та джерел їх утворення, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі джерел;

– **звітність** – система взаємопов’язаних і взаємообумовлених показників, які відображають господарсько-фінансову діяльність підприємства (організації, установи) за визначений період; фінансова звітність є завершальним етапом бухгалтерського обліку.

Лекція № 2

Тема 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

1. Поняття балансу, його структура та правила побудови
2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

1. Поняття балансу, його структура та правила побудови

Баланс – це форма бухгалтерської звітності, яка характеризує в узагальнених грошових показниках стан господарських засобів підприємства (активи) та джерел їх утворення (пасиви) на звітну дату. Розрізняють нетто-баланс – сальдовий баланс та брутто-баланс – оборотний баланс.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО № 1) визначає зміст і форму балансу. **Баланс (звіт про фінансовий стан)** – це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал.

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Пасив балансу поділяється на власний капітал і зобов'язання.

Зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – це різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. Складовими власного капіталу є зареєстрований (статутний) капітал, додатковий і резервний капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Таким чином, оскільки у балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал, то підсумок активу балансу (форма №1) повинен дорівнювати сумі зобов'язань та власного капіталу, тобто пасиву балансу. Основне бухгалтерське рівняння має вигляд:

$$\text{Актив} = \text{Зобов'язання} + \text{Власний капітал}$$

Основним елементом бухгалтерського балансу, з якого складається актив і пасив, є стаття. **Статті балансу** – це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО № 1, тобто це показники, що відображають на певну дату стан окремих видів господарських засобів та джерел їх утворення. Кожна стаття балансу має грошовий вираз, що називається оцінкою статті. Форма балансу, відповідно до НП(С)БО № 1, має вид балансу-нетто.

Послідовність дій для складання балансу:

- 1) здійснення господарських операцій та їх аналіз;
- 2) оформлення відповідних первинних документів, що підтверджують фактичне здійснення господарської операції;

3) реєстрація аналітичної облікової інформації з первинних документів у Журналі реєстрації господарських операцій, складання бухгалтерських проводок;

4) рознесення інформації з Журналу реєстрації господарських операцій у зведені Журнали синтетичних бухгалтерських рахунків;

5) складання Головної книги, оборотно-сальдової відомості;

6) заповнення форми № 1 – Баланс (Звіт про фінансовий стан).

2. Господарські операції та їх вплив на статті балансу

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства. Залежно від характеру впливу господарської операції на статті балансу виділяють чотири типи господарських операцій.

Операція першого типу. Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), проте загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} + \Sigma - \Sigma = \text{Пасив}$$

Операція другого типу. Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, а інша – зменшується), загальна сума залишається без змін:

$$\text{Актив} = \text{Пасив} + \Sigma - \Sigma$$

Операція третього типу. Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно збільшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} + \Sigma = \text{Пасив} + \Sigma$$

Операція четвертого типу. Зміни відбуваються і в структурі активу балансу, і в структурі пасиву, одночасно зменшуючи суму валюти балансу:

$$\text{Актив} - \Sigma = \text{Пасив} - \Sigma$$

Таким чином, кожна операція змінює не менше, ніж дві статті балансу, не порушуючи рівність загального підсумку активу і пасиву.

Лекція № 3

Тема 3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

1. Поняття про бухгалтерські рахунки та їх побудова
2. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Класифікація рахунків
3. План рахунків бухгалтерського обліку

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999р. № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1591). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. за № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

1. Поняття про бухгалтерські рахунки та їх побудова

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, джерел їх утворення та господарських операцій. Для обліку залишку та руху певного виду господарських засобів використовують окремий рахунок. Рахунок має вигляд двосторонньої таблиці, в якій окремо реєструється збільшення та зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають **дебетом**, праву — **кредитом**. Господарські операції в хронологічному порядку реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка — **кредитовим оборотом**. Кінцевий залишок засобів на рахунку називають кінцевим сальдо, або залишком на кінець періоду.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на активні та пасивні. Рахунки, що призначені для обліку активів підприємства, називають **активними**. Рахунки, на яких відображають джерела формування активів, називають **пасивними**. При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими правилами:

— в активних рахунків початковий залишок (сальдо) та всі збільшення реєструють за дебетом рахунка, а всі зменшення за кредитом;

— у пасивних рахунків навпаки: початковий залишок (сальдо) та всі збільшення відображаються за кредитом рахунка, а всі зменшення — за дебетом.

Після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунків визначається **кінцеве сальдо**. Для активних рахунків його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають оборот за дебетом рахунка і віднімають оборот за кредитом рахунка; у пасивних рахунків навпаки — до кредитового сальдо додають кредитовий оборот та віднімають суму оборотів за дебетом рахунка.

Активно-пасивні рахунки — це рахунки, на яких сальдо може бути як дебетовим, так і кредитовим. Якщо на активно-пасивному рахунку сальдо буде

по дебету, то його слід відображати в активі балансу, якщо ж по кредиту – в пасиві балансу.

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями та тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Запис кожної господарської операції у дебеті та кредиті відповідних рахунків в однакових сумах називається подвійним записом.

Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку, що встановлюється подвійним записом кожної господарської операції, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, за дебетом і кредитом яких реєструється дана операція, – **кореспондуючими рахунками**.

Бухгалтерська проводка – це запис, який розкриває назву рахунків, які дебетуються і кредитуються, та суму господарської операції.

2. Рахунки синтетичного та аналітичного обліку. Класифікація рахунків

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їх утворення та господарських процесів у бухгалтерському обліку рахунки поділяються на:

- **синтетичні** – рахунки, які застосовують для обліку ресурсів підприємства та джерел їх надходження в узагальненому грошовому вимірнику за економічно-однаковими ознаками. Облік на зазначених рахунках називається синтетичним;

- **аналітичні** – рахунки, які застосовуються для детальної характеристики об'єктів бухгалтерського обліку з використанням вартісних, натуральних та трудових вимірників. Облік на зазначених рахунках називається аналітичним.

Записи на аналітичних рахунках і відповідному їм синтетичному рахунку здійснюють в міру виконання господарських операцій.

На аналітичних рахунках відображаються одні й ті самі операції, що й на синтетичних, але більш докладно. Значення сальдо та оборотів по дебету і

кредиту всіх аналітичних рахунків відповідної групи має дорівнювати значенню сальдо та оборотів по дебету і кредиту синтетичного рахунка. Загальні суми записів на аналітичних рахунках мають відповідати сумам, записаним на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Всі господарські операції реєструються в послідовності їх здійснення в хронологічному порядку. Для більшої деталізації до рахунків синтетичного обліку відкриваються субрахунки – синтетичні рахунки другого порядку. Інформація на них записується шляхом групування аналітичних рахунків при складанні оборотних відомостей.

До **позабалансових рахунків** належать рахунки, на яких обліковуються цінності, що тимчасово знаходяться на підприємстві та не належать йому, наприклад, орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні тощо. Позабалансові рахунки мають певні особливості при складанні проводок. На відміну від балансових рахунків, до них не застосовується правило подвійного запису. Тобто, на позабалансових рахунках операції відображаються тільки на дебеті або тільки на кредиті одного позабалансового рахунка.

3. План рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків бухгалтерського обліку – це перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) та найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку), а також субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунку, третьою – номер субрахунку. Субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств і організацій, що діє в Україні, затверджено наказом МФУ 30.11.1999 р. № 291. Структура Плану рахунків узгоджена зі структурою Балансу та Звіту про фінансові результати (табл. 3.1).

Таблиця 3.1. Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	
1	Необоротні активи	Розділ 1 активу Балансу
2	Запаси	Розділи 2 і 3 активу Балансу
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Розділ 2 активу Балансу
4	Власний капітал та забезпечення зобов'язань	Розділи 1 і 2 пасиву Балансу
5	Довгострокові зобов'язання	Розділ 2 пасиву Балансу
6	Поточні зобов'язання	Розділи 3 і 4 пасиву Балансу
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати
9	Витрати діяльності	Звіт про фінансові результати
0	Позабалансові рахунки	Примітки

Залишки рахунків класів 1 – 3 відображаються у розділах активу, класів 4 – 6 – у розділах пасиву балансу. За даними оборотів рахунків класів 7 – 9 без додаткових вибірок може бути складений Звіт про фінансові результати. Рахунки класу 0 надають інформацію, розкриття якої передбачено у примітках до фінансових звітів. Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів дасть можливість здійснювати калькуляцію собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Рахунки класів 0 – 7 є обов'язковими для всіх підприємств.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Бухгалтерській облік на субрахунках ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову та якісну (марка, сорт, розмір тощо) інформацію про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному синтетичному рахунку.

Лекція № 4

Тема 4. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТЕХНІКА І ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1. Призначення та порядок обробки первинних документів
2. Способи виправлення помилок у бухгалтерських документах
3. Організація документообігу та зберігання документів
4. Суть, види та порядок проведення інвентаризації
5. Форми бухгалтерського обліку
6. Облікова політика підприємства

Рекомендована література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом МФУ від 24.05.1995р. № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>
3. Перелік типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0571-12#Text>
4. Порядок подання фінансової звітності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>
5. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#Text>

1. Призначення та порядок обробки первинних документів

Порядок створення, прийняття та відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями організаціями регламентується Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом МФУ від 24.05.1995р. № 88 (зі змінами та доповненнями). Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного та безперервного документування.

Первинні документи – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Для контролю та впорядкування процесу обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи. Підприємствам дозволено застосовувати документи, створені в електронному вигляді, за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату та місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

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

В аналітичному обліку операції в іноземній валюті відображаються у національній валюті та валюті розрахунків по кожній іноземній валюті окремо. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Записи у первинних документах, облікових регістрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна.

Облікові регістри – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, які прийняті до обліку.

Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом. Всі бухгалтерські документи класифікуються за призначенням, місцем та порядком складання, кількістю операцій, ступенем механізації складання тощо.

2. Способи виправлення помилок у бухгалтерських документах

У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових регістрів та звітів не дозволяються підчистки та необумовлені виправлення.

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

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються **способом сторно**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума або кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом або із знаком «мінус», а правильний запис заноситься чорнилом темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума, а також кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку.

Довідка про виправлення помилки має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки – головним бухгалтером.

Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

У документах, якими оформлені касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

3. Організація документообігу та зберігання документів

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або

одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Графік документообігу забезпечує оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, та визначає мінімальний строк знаходження первинного документу в підрозділі.

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

Кожному виконавцю видається витяг із графіка документообігу, розробленого на підприємстві. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких вони передаються після обробки.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.

Первинні документи та облікові реєстри, які пройшли обробку, а також бухгалтерські звіти та баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву. До моменту передачі до архіву підприємства вони повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

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

Первинні документи поточного місяця, які пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються та супроводжуються довідкою до архіву.

Строк зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства визначається згідно з наказом Міністерства юстиції України від 12.04.2012р. № 578/5 «Про затвердження Переліку типових документів, що створюються під час діяльності державних органів та органів місцевого самоврядування, інших установ, підприємств та організацій, із зазначенням строків зберігання документів».

У випадку пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства повинен письмово повідомити про це правоохоронні органи, а також наказом призначити комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення. Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія даного акту надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, а також державній податковій інспекції в 10-денний термін.

4. Суть, види та порядок проведення інвентаризації

Процес співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей називається інвентаризацією. Відповідно до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000р. № 419, перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Проведення інвентаризації також **обов'язкове** у випадках:

- передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- зміни матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- встановлення фактів крадіжок або зловживань, зіпсуття цінностей, а також за приписом судово-слідчих органів;

- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Проведення інвентаризації забезпечується власником або уповноваженим органом, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Зокрема, він має створити необхідні умови для її проведення, визначити об'єкти, періодичність та строки проведення, окрім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- 1) виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

- 2) установлення надлишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;

- 3) виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;

- 4) виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.

Інвентаризація земельних ділянок, будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів може проводитись один раз на три роки. За рішенням керівника підприємства інвентаризація інструментів, приладів, інвентарю (меблів) може проводитися щороку в обсязі не менше 30% усіх зазначених об'єктів з обов'язковим охопленням інвентаризацією всіх елементів протягом трьох років. Інвентаризація бібліотечних фондів за рішенням керівника підприємства може проводитися протягом року.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника підприємства створюється інвентаризаційна комісія з представників апарату управління підприємства, бухгалтерської служби та досвідчених працівників підприємства, які знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік (інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, економісти, бухгалтери тощо). Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства (його заступник) або керівник структурного підрозділу підприємства, уповноважений керівником підприємства. На підприємстві, де через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, створюються робочі інвентаризаційні комісії. Інвентаризація повинна проводитись повним складом інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та у присутності матеріально відповідальної особи.

Об'єкти, періодичність та строки проведення інвентаризації у звітному році затверджуються розпорядчим документом керівника підприємства.

За результатами інвентаризації інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають та приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. Матеріали інвентаризації (описи, акти, звіряльні відомості, протоколи) оформляються не менше ніж у двох примірниках.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації.

Бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів. Вартість надлишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку.

Інвентаризація кас на підприємстві проводиться відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. № 637. Інвентаризація кас проводиться на кожному підприємстві у строки, що встановлені керівником, з покупюрним перерахуванням усіх готівкових коштів і перевіркою інших цінностей, що зберігаються в касі (цінні папери, чекові книжки тощо). Залишок готівки в касі звіряється з даними обліку за книгами обліку. Готівка, що зберігається в касі, але не підтверджена касовими документами, вважається надлишком готівки в касі.

Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірванні документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформляється актом інвентаризації.

Після закінчення інвентаризації складається протокол, який передається на розгляд та затвердження керівнику підприємства. У ньому інвентаризаційною комісією відображаються висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань та даними бухгалтерського обліку, які наводяться у звіральних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання. Протокол інвентаризаційної комісії затверджується керівником підприємства протягом 5 робочих днів після завершення інвентаризації.

Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому вона закінчена.

5. Форми бухгалтерського обліку

Склад облікових реєстрів, які використовуються підприємством, їх взаємозв'язок, а також послідовність та способи реєстрації облікової інформації визначають форму бухгалтерського обліку.

Форма бухгалтерського обліку – це сукупність взаємопов'язаних облікових реєстрів, а також способів відображення в них господарських

операцій підприємства з урахуванням особливостей його діяльності та технології обробки інформації.

Виділяють такі форми бухгалтерського обліку:

1) меморіально-ордерна форма – використовується переважно в бюджетних організаціях. На основі первинних документів, перевірених і згрупованих за певною ознакою, складають меморіальні ордери. Усі меморіальні ордери після заповнення вносять за хронологічною послідовністю до реєстраційного журналу. Потім інформація відображається в Головній книзі за синтетичними рахунками;

2) журнально-ордерна форма – інформація з первинних та зведених документів переноситься до журналів та відомостей. У перших записують суми, що відповідають кредитовому обороту за відповідними рахунками, у других – суми дебетових оборотів за рахунками. Підсумкові записи з журналів переносяться до Головної книги;

1) спрощена форма – може вестися малими підприємствами за їх вибором. Вона передбачає два варіанти:

- проста форма – господарські операції відображають у Книзі обліку господарських операцій;

- форма бухгалтерського обліку з використанням реєстрів обліку майна – окрім Книги обліку господарських операцій, передбачається також використання відомостей;

2) автоматизована форма – збір, систематизація та обробка облікової інформації відбувається з використанням спеціально розроблених програмних продуктів.

6. Облікова політика підприємства

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», МФУ було розроблено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, які визначають основні засади розробки підприємствами їх облікової політики. Зокрема, підприємство самостійно на

основі НП(С)БО та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

У наказі про облікову політику наводяться принципи, методи та процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності. Це стосується таких методів та процедур, щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедури до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Водночас, облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Наказом про облікову політику підприємства визначаються, зокрема, наступні моменти:

- методи оцінки вибуття запасів;
- порядок обліку і розподілу ТЗВ, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації ОЗ, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів тощо;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку витрат підприємства;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку
- (для державних і комунальних підприємств);
- перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду тощо.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Вносити зміни до облікової політики підприємство може у виняткових випадках, які визначені П(С)БО. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року. Цей документ має наводитися у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Лекція № 5

Тема 5. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ НОРМАТИВНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

1. Суть, предмет та метод аудиту
2. Нормативне регулювання аудиторської діяльності
3. Принципи аудиту.
4. Аудиторський ризик
5. Планування аудиту
6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Рекомендована література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. за № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

3. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи Міжнародні стандарти незалежності). IFAC (МФБ). 2021. URL: <https://www.ethicsboard.org/publications/mizhnarodniy-kodeks-etiki-profesiynikh-bukhgalteriv-vklyuchayuchi-mizhnarodni-standarti>

4. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. –509с.

5. Облік і аудит: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навчальний посібник для студентів спеціальності 073 «Менеджмент» / КПП ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Т. П. Лободзинська, Т. В. Павленко. – Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського, 2019. – 162 с.

1. Суть, предмет та метод аудиту

Під аудитом розуміється незалежна експертиза фінансової звітності підприємств уповноваженими особами (аудиторами) з метою її підтвердження для державних, податкових органів, власників. Слово «аудит» в перекладі з латинської мови означає «слухати». Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», **аудит фінансової звітності** – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. У більш широкому розумінні **аудит** тлумачать як процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює докази про інформацію, яка підлягає кількісній оцінці і відноситься до

специфічної господарської системи, з метою визначення і вираження у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям (Е. А. Аренс, Дж. К. Лообек).

Аудитор – фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід та зареєстрована у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності.

Аудиторська фірма – юридична особа, яка провадить аудиторську діяльність на підставах та в порядку, що передбачені цим Законом та міжнародними стандартами аудиту, а також може надавати неаудиторські послуги.

Аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Аудиторська мережа – це структура для забезпечення співробітництва, до якої входять аудиторські фірми та/або аудитори, інші юридичні особи, діяльність якої спрямована на отримання прибутку або розподіл витрат, або яка має спільну власність, перебуває під спільним контролем або управлінням, має спільні політику та процедури з контролю якості, спільну ділову стратегію, надає послуги під однаковим знаком для товарів та послуг або має спільні професійні ресурси.

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

Неаудиторські послуги – інші послуги, крім аудиторських послуг, які надаються суб'єктом аудиторської діяльності відповідно до законодавства:

1) складання податкової звітності, розрахунку податків, інших обов'язкових зборів та платежів, представництва юридичних осіб у спорах із зазначених питань; надання консультаційних послуг з питань оподаткування, а

також, у разі, коли допомога суб'єкта аудиторської діяльності не вимагається законодавством, послуг з визначення державних дотацій та податкових пільг;

2) послуги, що передбачають участь у процесі прийняття управлінських рішень або виконання будь-яких функцій з управління підприємством, що становить суспільний інтерес, якому надаються послуги з обов'язкового аудиту;

3) ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю або процедур з управління ризиками, що пов'язані з формуванням фінансової інформації, а також розробка та впровадження інформаційних систем, пов'язаних з фінансовою інформацією;

5) надання правової допомоги у формі: послуг юрисконсульта із забезпечення ведення господарської діяльності; ведення переговорів від імені юридичних осіб; представництва інтересів у суді;

6) кадрове забезпечення юридичних осіб у сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та фінансів, у тому числі послуги з надання персоналу, що приймає управлінські рішення та відповідає за складання фінансової звітності;

7) послуги з оцінки, у тому числі виконані у зв'язку з наданням актуарних послуг чи послуг супроводу судового процесу;

8) послуги, пов'язані із залученням фінансування, розподілом прибутку, розробкою інвестиційної стратегії, окрім послуг з надання впевненості щодо фінансової інформації, зокрема проведення процедур, необхідних для підготовки, обговорення та випуску листів-підтверджень у зв'язку з емісією цінних паперів юридичних осіб;

9) послуги, пов'язані з функцією внутрішнього аудиту підприємства, що становить суспільний інтерес, якому надаються послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

10) послуги, пов'язані з просуванням акцій юридичної особи, якій надаються послуги з обов'язкового аудиту, торгівля чи підписка на акції такої юридичної особи.

Метою аудиторів є підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, що може бути досягнуто завдяки висловленню аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування. Концептуальною основою фінансової звітності в Україні є закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Таким чином, **результатом проведення аудиту** є оцінка показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з висловленням думки аудитора в аудиторському звіті та рекомендацій клієнту щодо виправлення помилок в методиці та організації бухгалтерського обліку та при складанні фінансової звітності. Загальними цілями аудиту є наступні:

- отримання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки;
- висловлення думки, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування;
- надання звіту про фінансову звітність і повідомлення інформації, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

Також за допомогою надання аудиторських та інших неаудиторських послуг аудитори можуть вирішуватися наступні функціональні завдання:

- коригування і санація;
- оперативний контроль і аналіз;
- стратегічний та фінансовий аналіз;
- аудит договірних і статутних зобов'язань тощо.

Види аудиту:

1. Залежно від обов'язковості здійснення: обов'язковий аудит річної фінансової звітності; добровільний аудит
2. Залежно від об'єкту аудиту та виконуваної роботи: операційний аудит; аудит на відповідність

3. Залежно від тривалості співпраці: первинний; повторюваний; ретроспективний

4. Залежно від ролі аудиту в системі управління: поточний; попереджувальний; стратегічний

5. Залежно від виду аудиторського завдання: аудит фінансової звітності (завдання з надання впевненості; супутні послуги); інші (неаудиторські) послуги; організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Предмет аудиту – фінансово-господарська діяльність суб'єктів підприємництва, тобто інформація про факти (явища та процеси) господарської діяльності підприємства, яке підлягає аудиту, відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури.

Об'єкт аудиту – це інформація про окремі або взаємопов'язані факти господарської діяльності підприємства, яке підлягає аудиту, відображена в системі бухгалтерського обліку та інших джерелах інформаційної структури. Об'єктами аудиту можуть бути ресурси (майно), господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми управління, методи та функції управління.

Метод аудиту – це прийоми, способи та правила, які дають можливість сформулювати судження аудитора, яке містить у собі його уявлення про стан і правильність дій об'єктів, що перебувають у сфері аудиторської оцінки, та дослідити об'єкти аудиту. До основних методів аудиту відносять наступні:

1) наукового мислення (аналіз, синтез, аналогія, спостереження, інвентаризація, контрольні заміри, експертиза, документальна перевірка);

2) фактичного аудиту (лабораторний аналіз, перевірка операцій по суті, дослідження операцій на місці, отримання письмових пояснень, вибіркова перевірка, анкетування, тестування);

3) документального аудиту (формальна перевірка, арифметична перевірка, нормативно-правова перевірка, експертна перевірка, економічна перевірка, зустрічна перевірка, логічна перевірка, підтвердження).

Прийоми фактичного і документального аудиту тісно взаємопов'язані і доповнюють один одного.

2. Нормативне регулювання аудиторської діяльності

Державне регулювання аудиторської діяльності охоплює визначення економічних суб'єктів, для яких аудит є обов'язковим; систему підготовки та атестації аудиторських кадрів; відповідальність за наслідки аудиторської діяльності. Таке регулювання здійснюється за допомогою законів, при цьому слід відзначити значні можливості саморегулювання аудиту.

У світовій практиці виділяють три основні концепції регулювання аудиторської діяльності:

- Європейська (або державна) модель – аудит зорієнтований на інтереси державних органів та банківських установ, аудиторська діяльність жорстко регламентована;

- Британо-американська (або суспільно-державна) модель – аудит зорієнтований на потреби суб'єктів господарювання, аудиторська діяльність регламентується переважно громадськими організаціями та об'єднаннями;

- Змішана модель – характеризується чітким розподілом повноважень держави та професійних об'єднань аудиторів, змішана система нормативного регулювання аудиторської діяльності.

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), яка заснована у 1977 р., є головною міжнародною професійною організацією бухгалтерів і аудиторів. На сьогодні вона об'єднує близько 175 професійних організацій із понад 130 країн. Основними завданнями МФБ є наступні:

- розробка, розвиток і підтримка на високому якісному рівні Міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;

- активна підтримка зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти і фінансової звітності;

- постійне покращення якості аудиту та управління фінансами;

- підтримка цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;
- підтримання відповідності вимогам організації;
- допомога країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії,
- забезпечення інтересів суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.

Регулювання аудиторської діяльності відбувається за трьома напрямками:

- державне;
- державно-громадське;
- регулювання на рівні аудиторської фірми (внутрішньо-фірмове регулювання).

Аудиторські стандарти – це загальні правила, підходи, поняття щодо надання аудиторських послуг. Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту. **Міжнародні стандарти аудиту** – сукупність професійних стандартів, що встановлюють правила надання аудиторських послуг і розкривають питання етики та контролю якості (управління якістю), які визначені міжнародними стандартами контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, прийнятими Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, а також Міжнародним кодексом етики, прийнятим Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів, які оприлюднені Міжнародною федерацією бухгалтерів.

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є **Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю**, що складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю є юридичною особою публічного права, яка не має на меті отримання прибутку. Він є державною установою, що виконує функції із

суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, встановлені законом. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, або які повідомили про намір здійснювати обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень.

Аудиторській палаті України делегуються такі повноваження:

- контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проведення інших перевірок, передбачених законом про аудит;
- 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, та аудиторів.

3. Принципи аудиту

Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» зазначено, що аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм

моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Зокрема, вони мають дотримувати принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи та іншого утворення без статусу юридичної особи, фінансова звітність яких перевіряється.

Також вони повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою та іншим утворенням без статусу юридичної особи оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Для врегулювання питань професійної етики аудиторів Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблено та прийнято Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. Кодекс складається із передмови, трьох основних частин (Дотримання вимог кодексу, основоположні принципи та концептуальні основи; Професійні бухгалтери у бізнесі; Професійні бухгалтери у публічній практиці) та Міжнародних стандартів незалежності. Даний кодекс передбачає п'ять основоположних принципів етики професійних бухгалтерів: чесність; об'єктивність; професійна компетентність та належна ретельність; конфіденційність; професійна поведінка.

4. Аудиторський ризик

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 15, ціллю аудитора є ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки на рівні фінансового звіту та тверджень через розуміння суб'єкта

господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, забезпечивши у такий спосіб основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Твердження – це надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце.

Процедури оцінки ризиків мають включати:

- подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора, можуть мати інформацію, яка, ймовірно, може допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
- аналітичні процедури;
- спостереження та інспектування.

Аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень для класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур. З цією метою аудитор повинен:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища,
- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому, ніж окремо, і чи впливають вони потенційно на багато тверджень;
- ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень;
- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів.

5. Планування аудиту

Етапи аудиту містять планування, дослідний (безпосередня перевірка) та завершальний (систематизація виявлених недоліків, формування аудиторського звіту, розробка рекомендацій та попереджувальних дій) етапи. Планування аудиту включає визначення загальної стратегії аудиту для завдання та розробки плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, а саме: допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим ділянкам аудиту; своєчасно виявити та вирішити потенційні проблеми; належно організовувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання; обрати членів команди, що мають належний рівень здібностей та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними; полегшує керівництво та нагляд за членами команди із завдання, а також перевірку їхньої роботи; допомагає координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

Аудитор має визначити загальну **стратегію аудиту**, яка б установлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени команди із завдання. Планування таких аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки план цього завдання з аудиту постійно уточнюється. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінювання ризиків відбувається на початку процесу аудиту. При цьому планування характеру, часу й обсягу конкретних подальших аудиторських процедур залежить від результатів виконання процедур оцінювання ризиків. Крім того, аудитор може розпочати виконання подальших

аудиторських процедур для деяких класів операцій, залишків рахунків і розкриття інформації ще до планування всіх інших подальших аудиторських процедур.

У результаті непередбачених подій, змін в обставинах або аудиторських доказів, отриманих під час виконання аудиторських процедур, у аудитора може виникнути необхідність модифікувати загальну стратегію аудиту та план аудиту і, як наслідок, заплановані характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур виходячи із переоцінки раніше оцінених ризиків.

Документація плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінювання ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень у відповідь до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування процедур аудиту, яка дає змогу перевірити й ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин конкретного завдання.

6. Аудиторські докази та робочі документи аудитора

Аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел. Це документально підтверджена інформація, отримана аудитором під час перевірки, яка підтверджує думку аудитора щодо фінансового стану суб'єкта господарської діяльності, на підставі якої буде ґрунтуватися підготовка аудиторського висновку і звіту.

Аудиторські докази складаються із первинних документів і облікових записів, що кладуться в основу фінансової звітності, а також підтверджувальної інформації з інших джерел. Докази, отримані самою аудиторською фірмою, є достовірнішими, ніж докази, які наведені економічними суб'єктами. У процесі

розробки і виконання аудиторських процедур аудитор повинен брати до уваги доречність та надійність інформації, що використовуватиметься як аудиторські докази, включаючи інформацію, отриману із зовнішнього джерела інформації.

Аудиторські докази повинні відповідати низці вимог, до яких відносять: необхідність, достатність, обґрунтованість, правильність (достовірність).

За результатами аудиту складається **аудиторський звіт**, який передбачає надання впевненості користувачам шляхом висловлення незалежної думки аудитора про відповідність в усіх суттєвих аспектах фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам. Зміст аудиторського звіту має бути зрозумілим та не викликати двозначності розуміння.

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК АКТИВІВ, ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Лекції № 6 – 7

Тема 6. ОБЛІК І АУДИТ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

1. Поняття і склад необоротних активів
2. Поняття та оцінка основних засобів
3. Облік руху основних засобів
4. Облік зносу (амортизації) основних засобів
5. Поняття та облік інших необоротних активів
6. Облік нематеріальних активів
7. Аудит необоротних активів

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 «Нематеріальні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-15#Text>

4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

5. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019.– 509с.

1. Поняття і склад необоротних активів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **необоротні активи** – це всі активи, що не є оборотними, тобто це активи, очікуваний термін корисного використання яких більше операційного циклу або дванадцяти місяців з дати балансу. Підприємства самостійно визначають термін корисного використання необоротних активів на дату їх зарахування на баланс. При цьому враховуються технічні характеристики об'єкту, практики використання аналогічних об'єктів, передбачувана інтенсивність експлуатації, тощо. Для цілей бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на такі групи:

1) основні засоби: земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом; будівлі, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю; багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини; інші основні засоби;

2) інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

При складанні фінансової звітності до необоротних активів відносяться також довгострокові фінансові інвестиції, порядок обліку яких визначається нормативно-правовими актами Міністерства фінансів України.

2. Поняття та оцінка основних засобів

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», **основні засоби** – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства/установи за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних засобів. **Об'єкт основних засобів** - це:

- закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього;
- конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій;
- відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс - певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно;
- інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством / установою.

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

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

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. **Справедлива вартість** – сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.

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, первісно очікуваних від використання об'єкта.

3. Облік руху основних засобів

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби визначені в НП(С)БО 7 «Основні засоби». Для обліку основних засобів використовується рахунок бухгалтерського обліку **10 «Основні засоби»**. За дебетом рахунку 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкту окремо.

Для обліку витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів призначений рахунок **15 «Капітальні інвестиції»**. За дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» відображається збільшення зазнаних витрат на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом – їх зменшення (введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених нематеріальних активів тощо).

Зарахування на баланс збудованого об'єкта відображається за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 15. Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших

матеріальних необоротних активів, нематеріальних активів, а також за окремими об'єктами капітальних вкладень (інвентарними об'єктами).

Витрати на будівництво (виготовлення), придбання і поліпшення об'єктів основних засобів з початку і до закінчення зазначених робіт та введення об'єктів в експлуатацію визнаються незавершеними капітальними інвестиціями (незавершеним будівництвом) (табл. 6.1).

Таблиця 6.1. Облік надходження та експлуатації основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік капітальних інвестицій		
1	Придбання устаткування, інструменту, інвентарю, меблів тощо	152	631
2	Відображення сум ПДВ	641	631
3	Сума витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядників і проектних організацій	151, 152	631
4	Відображення сум ПДВ в рахунках підрядників і проектних організацій	641	631
5	Затрати на транспортування і монтаж безоплатно отриманих основних засобів	152	685
6	Сума ПДВ в рахунках на послуги транспортування	641	685
7	Витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		
а)	матеріали	151, 152	205
б)	послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів тощо)	151, 152	23
в)	оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	151, 152	661
г)	відрахування на соціальні заходи	151, 152	651
8	Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	151, 152	685
9	Відображення суми ПДВ у рахунку за послуги машин і механізмів	641	685
10	Затрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання об'єктів основних засобів	152	631

11	Сума ПДВ	641	631
	Облік надходження основних засобів		
12	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після введення в експлуатацію	10	151, 152
13	Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10	46
14	Відображення вартості безоплатно отриманих основних засобів	10	424
15	Зарахування витрат на транспортування і монтаж до складу первісної вартості безоплатно отриманих основних засобів	152 641 10	631 631 152
16	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10	746
	Облік ремонту та поліпшення основних засобів		
17	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їх первісної вартості	10	152
18	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23, 91, 92,93, 94	20, 661, 685

При передачі кожного об'єкта основних засобів в експлуатацію комісією, яка створена за наказом керівника підприємства і здійснює приймання об'єкта, складається Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. В цьому документі вказується первісна вартість об'єкта, місце експлуатації, його відповідність технічним умовам.

Кожному об'єкту надається **інвентарний номер**, який наноситься на об'єкт і в подальшому проставляється у всіх документах, на підставі яких відбувається внутрішнє переміщення об'єкта, або його вибуття, а також в інвентарній картці.

Інвентарна картка — реєстр аналітичного обліку основних засобів. У ній містяться такі дані: інвентарний номер, назва об'єкта, коротка технічна характеристика, місце експлуатації, дата введення в експлуатацію, рік випуску або будівництва, норма амортизації, дата вибуття з експлуатації, відомості про переоцінку, реконструкцію, модернізацію об'єкта та інші.

Облік вибуття необоротних активів відображається в обліку наступними проводками (табл. 6.2):

Таблиця 6.2. Облік вибуття основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Ліквідація основних засобів		
1	Списання первісної вартості ліквідованого об'єкта за рахунок накопиченого зносу	131	10
2	Списання залишкової вартості	976	10
3	Витрати на демонтаж об'єкта основних засобів:		
а)	оплата праці	976	661
б)	відрахування на соціальні заходи	976	651
в)	послуги підрядника, інших сторонніх організацій	976	685
г)	одержані ТМЦ від ліквідації об'єкта	20	746
	Реалізація основних засобів		
а)	Реалізація при попередній оплаті		
4	Надійшла попередня оплата від покупця	311	681
5	Податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
6	Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів	361	742
7	Податкове зобов'язання з ПДВ	742	643
8	Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10
9	Списано залишкову вартість об'єкта	972	10
10	Відображено взаємозалік	681	361
11	Витрати сторонніх організацій, пов'язані з реалізацією об'єкта	972	685
12	Списано дохід від реалізації об'єкта	742	793
13	Списано витрати на реалізацію об'єкта	793	972
14	Визначено фінансовий результат від реалізації : прибуток збиток	793 44	44 793
б)	Реалізація без попередньої оплати		
15	Відвантажено (реалізовано) об'єкт основних засобів	361	742
16	Податкове зобов'язання з ПДВ	742	641
17	Списано суму зносу об'єкта основних засобів	131	10
18	Списано залишкову вартість об'єкта	972	10
19	Витрати сторонніх організацій, пов'язані з реалізацією об'єкта	972	685
20	Списано дохід від реалізації об'єкта	742	793
21	Списано витрати на реалізацію об'єкта	793	972
22	Визначено фінансовий результат від реалізації : прибуток збиток	793 44	44 793
23	Надійшла оплата від покупця	311	361

Основні засоби можуть бути передані/отримані в оренду. За своїми умовами **оренда** поділяється на два види:

- **фінансова оренда** – оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних із правом користування та володіння активом.
- **операційна оренда** – оренда інша, ніж фінансова, тобто не відповідає вище наведеним критеріям фінансової оренди.

4. Облік зносу (амортизації) основних засобів

Відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби», **амортизація** – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. **Ліквідаційна вартість** – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство/установа очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів:

$$\text{Річна сума амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Строк корисного використання}}$$

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної

норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість:

Річна сума амортизації = Залишкова вартість * Річна норма амортизації

$$\text{Річна норма амортизації} = 1 - \sqrt[\text{Кількість років}]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}}$$

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється:

Річна сума амортизації = Залишкова вартість * Річна норма амортизації

$$\text{Річна норма амортизації} = 2 * \frac{1}{\text{Строк корисного використання об'єкта}}$$

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму чисел років його корисного використання:

Річна сума амортизації = (Первісна вартість – Ліквідаційна вартість) *
* Кумулятивний коефіцієнт

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт для } i - \text{того року} = \frac{n - i + 1}{1 + 2 + 3 + \dots + n}$$

n – загальна кількість років експлуатації об'єкту.

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням

вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів:

$$\text{Місячна сума амортизації} = \text{Місячний обсяг продукції} * \\ * \text{Ставка амортизації}$$

$$\text{Ставка амортизації} = \frac{\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Загальний обсяг продукції}}$$

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачено у Плані рахунків рахунок **13 «Знос необоротних активів»**. За кредитом рахунку 13 відображається нарахування амортизації та індексації зносу (накопиченої амортизації) необоротних активів, за дебетом – зменшення суми зносу (накопиченої амортизації) (табл. 6.3):

Таблиця 6.3. Облік зносу (амортизації) основних засобів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Нараховано амортизацію об'єктів:		
а)	виробничого призначення	23, 91	131
б)	загальногосподарського призначення	92	131
в)	які забезпечують збут	93	131

5. Поняття та облік інших необоротних активів

Інші необоротні матеріальні активи (ІНМА) – це необоротні активи, які не відображені у складі об'єктів обліку на рахунку 10 «Основні засоби».

Для обліку наявності та руху зазначених активів передбачений рахунок **11 «Інші необоротні матеріальні активи»**. За дебетом рахунку 11 відображається:

- надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих інших необоротних матеріальних активів на підприємство (за первісною вартістю);
- сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (реконструкція, модернізація), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта;
- сума дооцінки вартості об'єкта необоротних матеріальних активів.

За кредитом рахунку 11 відображаються вибуття інших необоротних матеріальних активів внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом, а також у разі часткової ліквідації об'єкта та сума їх уцінки.

Аналітичний облік необоротних матеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта цих активів.

Амортизація інших необоротних активів здійснюється прямолінійним або виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50% його вартості, яка амортизується, та решта 50% вартості – у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100% його вартості (табл. 6.4):

Таблиця 6.4. Облік інших необоротних матеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання інших необоротних активів		
а)	отримано ІНМА від постачальника	153 641	631 631
б)	сплачено постачальнику	631	301,311

в)	придбано ІНМА підзвітною особою	153 641	372 372
г)	видано кошти підзвітній особі	372	301
д)	придбані активи зараховуються до складу ІНМА	11	153
2	Оприбутковано безкоштовно отримані ІНМА	11	424
3	Нараховано амортизацію ІНМА	23, 91, 92, 93	132
4	Продаж ІНМА		
а)	ІНМА передано покупцеві за продажною вартістю	361 742	742 641
б)	списано суму зносу ІНМА	132	11
в)	списано залишкову вартість ІНМА	976	11
г)	визнано дохід від реалізації ІНМА	742	793
д)	списана собівартість реалізованих ІНМА на зменшення доходу	793	976
є)	визначено прибуток від реалізації ІНМА	793	44
5	Ліквідація ІНМА		
а)	списано суму накопиченого зносу ІНМА	132	11
б)	списано залишкову вартість ІНМА	976	11

6. Облік нематеріальних активів

Відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», **нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Немонетарні активи – усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться щодо кожного об'єкта за такими групами:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. Первісна вартість нематеріальних активів визначається аналогічно первісній вартості основних засобів.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Нематеріальний актив списується з балансу у випадку його вибуття внаслідок безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання. Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходом від вибуття (за вирахуванням непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям) та їх залишковою вартістю.

Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух нематеріальних активів призначений рахунок **12 «Нематеріальні активи»**. За дебетом відображається придбання або отримання в результаті розробки нематеріальних активів, які обліковуються за первісною вартістю, та сума дооцінки таких активів, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання та сума уцінки нематеріальних активів (табл. 6.5):

Таблиця 6.5. Облік нематеріальних активів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбання нематеріальних активів		
а)	відображено витрати на придбання нематеріального активу	154 641	631 631
б)	сплачено постачальнику	631	301, 311
в)	зараховані придбані активи до складу нематеріальних активів	12	154
2	Створення нематеріальних активів власними силами	154	20, 22, 661, 651
3	Внесення засновниками нематеріальних активів	12	46
4	Безоплатне надходження нематеріальних активів	12	424
5	Нарахування зносу нематеріальних активів	23,91, 92, 93	133
6	Ліквідація нематеріального активу		
а)	списання суми накопиченої амортизації	133	12
б)	списання недоамортизованої частини	976	12
в)	списання витрат від ліквідації нематеріального активу на зменшення доходів звітного періоду	793	976

7. Аудит необоротних активів

Мета аудиту необоротних активів полягає у формування обґрунтованої думки аудитора щодо достовірності первинних даних з обліку необоротних активів, повноти та своєчасності відображення інформації про них у облікових регістрах, правильності бухгалтерського обліку необоротних активів відповідно до облікової політики, достовірності відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємств. Твердження фінансової звітності, що виступають цілями аудиту необоротних активів:

- необоротні активи реально існують і відносяться до звітного періоду;
- необоротні активи відображені в бухгалтерському обліку у повному обсязі;
- наявні необоротні активи є власністю підприємства, що документально підтверджено, та необмежені правами третіх осіб;
- необоротні активи оцінені за вартістю, яка відповідає вимогам НП(С)БО або М(С)ФЗ у відповідному звітному періоді;
- залишкова вартість та амортизація необоротних активів, які вибули, відображено в системі бухгалтерських рахунків, відповідно до НП(С)БО або М(С)ФЗ;
- необоротні активи належним чином відображені у фінансовій звітності.

Основні завдання аудиту необоротних активів:

- перевірка правильності віднесення активів підприємства до необоротних активів;
- вивчення складу і структури необоротних активів;
- вивчення умов збереження та експлуатації основних засобів;
- оцінка якості проведеної інвентаризації;
- перевірка правильності формування первісної вартості необоротних активів, які отримані з різних джерел;
- встановлення правильності документального оформлення та своєчасного відображення в обліку операцій з надходження, внутрішнього

переміщення, ремонту, модернізації, амортизації та вибуття необоротних активів;

- перевірка доцільності використання обраних методів амортизації, їх відповідність зазначеним в обліковій політиці, правильності розрахунку та своєчасного відображення в обліку зносу основних засобів;

- перевірка доцільності проведення ремонту необоротних активів, якості контролю за витратами на модернізацію та поточний ремонт, за правильністю їх відображення в обліку;

- підтвердження законності та правильності відображення в обліку операцій з оренди необоротних активів;

- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших операцій з необоротними активами.

Для оцінки системи внутрішнього контролю можуть розроблятися тести оцінки стану внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку. Оскільки операції з необоротними активами, як правило, є не чисельними на підприємстві, аудитор детально перевіряє кожну операцію.

Основні методи аудиту необоротних активів: опитування, фактична перевірка, перерахунок, документальна перевірка.

Для підтвердження існування основних засобів можна використати один із двох способів: проведення інвентаризації безпосередньо аудитором (є доцільним при невеликій кількості основних засобів) або шляхом документальної перевірки.

Етапи документальної перевірки:

- 1) аналіз наведеної інформації у фінансовій звітності та в примітках, їх узгодженість між собою, порівняння з рахунками обліку та документами (наказ про облікову політику, форми статистичної звітності та інші);

- 2) перевірка правильності визначення сальдо по рахунках обліку необоротних активів та перенесення їх до Балансу;

3) перевірка відповідності сум та найменувань, зазначених у первинних документах, відповідним записам в облікових регістрах аналітичного та синтетичного обліку, відповідність критеріям визнання активам;

4) перевірка правильності оформлення документів та правомірності відображення операцій.

Лекції № 8 – 9

Тема 7. ОБЛІК І АУДИТ ЗАПАСІВ

1. Поняття та оцінка запасів.
2. Облік виробничих запасів.
3. Поняття та облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів.
4. Облік виробництва.
5. Облік готової продукції.
6. Поняття та облік товарів.
7. Аудит запасів.

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

4. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran10713#n10713>

5. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. –509с.

1. Поняття і оцінка запасів

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», **запаси** – це активи, які:

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

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.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- 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.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. **Чиста вартість реалізації запасів** – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів.

В бухгалтерському обліку запаси відображаються на рахунках другого класу.

2. Облік виробничих запасів

У бухгалтерському обліку виокремлюють поняття **виробничі запаси** – предмети праці, призначені для оброблення, перероблення або використання у промисловому виробництві чи для господарських потреб, а також засоби праці, які відповідно до чинних положень входять до складу оборотних засобів як малоцінні та швидкозношувані предмети.

Запаси надходять на підприємство в результаті:

- придбання у постачальників відповідно до укладених договорів;
- внеску засновників підприємства до статутного капіталу;
- обміну на подібні та неподібні активи;
- безоплатної передачі;
- оприбуткування раніше не врахованих запасів на балансі.

Запаси, що надходять від постачальників, супроводжуються такими документами: накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, податкова

накладна, рахунок-фактура тощо. Матеріально відповідальна особа (завідувач складу, комірник), приймаючи запаси на складі, здійснює перевірку відповідності даних документів постачальника фактичній наявності цінностей. За умови повної відповідності здійснюється оприбуткування запасів на складі. Це підтверджується складанням **прибуткового ордера**, основні реквізити: номенклатурний номер, назва, сорт, розмір, одиниця виміру, кількість за даними документів і прийнята на склад, ціна, сума, підписи того, хто здав цінності (експедитор, представник постачальника тощо), і того, хто прийняв (завідувач складу, комірник).

У разі невідповідності фактичної наявності цінностей даним документів постачальника при прийманні вантажу від залізниці (або пристані) складається **комерційний акт**, а при оприбуткуванні на складі — **акт приймання**. Ці документи є підставою для пред'явлення претензії постачальнику або транспортній організації. Оприбуткування запасів, що надійшли від постачальників без супроводжувальних документів, здійснюється на підставі акта. Такі поставки називаються **невідфактурованими**.

Надходження запасів від власного виробництва оформляється накладною, яка виписується в двох примірниках. Один використовується як прибутковий документ складу, другий — як видатковий документ цеху, що здав невикористані матеріали, відходи виробництва, напівфабрикати, готову продукцію.

На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи в **картках складського обліку**, які є реєстром аналітичного обліку запасів на складі. Ці картки виписуються в бухгалтерії підприємства і передаються на склад. Записи по кожній операції руху (надходження і вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу.

Після оприбуткування запасів на складі документи постачальників разом з прибутковими ордерами передаються до бухгалтерії для записів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок **20 «Виробничі запаси»**. Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів (у т. ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва. За дебетом рахунку 20 відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

У випадку, коли від постачальників надходять виробничі запаси, що не відповідають умовам договору, то підприємство має право на відмову від оплати рахунків. Такі запаси приймаються за актом на відповідальне зберігання, а їх облік до прийняття рішення про відправку постачальнику або реалізацію ведеться на забалансовому рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Сума транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), пов'язаних з придбанням виробничих запасів, узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Щомісячно вона розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів:

$$\text{Середній відсоток ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}}{\text{З}_{\text{поч}} + \text{З}},$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$ – залишок ТЗВ на початок місяця, грн.;

ТЗВ – сума ТЗВ за місяць, грн.;

$\text{З}_{\text{поч}}$ – сума запасів на початок місяця;

З – надходження запасів за місяць, грн.

Основні проводки щодо обліку операцій з надходження виробничих запасів наведено у табл. 7.1.

Таблиця 7.1. Облік надходження виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Придбання виробничих запасів у постачальника		
а)	без попередньої оплати		
1	Придбані і оприбутковані виробничі запаси	20 641	631 631
2	Сплачено постачальнику	631	301, 311
б)	з попередньою оплатою		
1	Попередня оплата постачальнику	371 641	311 644
2	Одержані і оприбутковані виробничі запаси	20 644	631 631
3	Відображено взаємозалік заборгованості	631	371
	Інші джерела надходження виробничих запасів		
1	Придбані і оприбутковані запаси підзвітними особами	20 641	372 372
2	Внесок засновників до статутного капіталу	20	46
3	Оприбутковані запаси, виготовлені у власному виробництві	20	23
4	Оприбутковані запаси, що надійшли на склад від забракованої продукції	20	24

Виробничі запаси відпускаються зі складу підприємства для:

- виробництва продукції, надання послуг;
- виправлення браку;
- обслуговування устаткування;
- пакування готової продукції;
- реалізації тощо.

Основними документами, на підставі яких здійснюється відпуск виробничих запасів, є лімітно-забірні карти і накладні-вимоги. Наприкінці місяця всі документи про видачу запасів зі складу передаються за реєстром до бухгалтерії для відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку.

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.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів (табл. 7.2).

Таблиця 7.2. Облік вибуття виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Відпущено виробничі запаси зі складу для власних потреб на:		
1	виробництво продукції	23	20
2	капітальне будівництво	15	20
3	загальновиробничі потреби	91	20
4	адміністративні потреби	92	20
5	забезпечення збуту продукції	93	20
6	на виправлення браку у виробництві	24	20
	Вибуття в результаті нестачі		
1	Виявлено нестачу запасів, до прийняття рішення про конкретних винуватців	072	-
2	Списано за балансовою вартістю нестачі запасів, винного не встановлено	947	20
3	Нестачі запасів віднесено на матеріально відповідальну особу (балансова вартість запасів)	375	20
4	Сума збитку від нестачі віднесена на винну особу	375 716	716 642
5	Списання з позабалансового рахунка суму нестачі	-	072
6	Погашено сума нестачі винною особою	301, 311, 661	375
7	Перераховано до бюджету податкове зобов'язання	642	311
8	Нестачі в межах норм природного убутку	949,	20

		91, 92	
9	Списання запасів в результаті стихійного лиха	991	20
	Інші варіанти вибуття		
1	Безоплатна передача запасів	949 949	20 641
2	Передача до статутного капіталу іншого підприємства:		
а)	списана балансова вартість запасів	14	20
б)	відображена різниця між балансовою та справедливою вартістю	14	746
в)	відображено податкове зобов'язання з ПДВ	949	641

3. Поняття і облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси», **малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП)** – предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, наприклад: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух МШП призначений рахунок **22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»**. За дебетом рахунку 22 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. Аналітичний облік МШП ведеться

за видами предметів по однорідних групах, установлених, виходячи з потреб підприємства.

Основні бухгалтерські проводки щодо обліку руху МШП на підприємстві ідентичні тим, що використовуються для виробничих запасів.

4. Облік виробництва

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», 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.

Залишки незавершеного виробництва на початок та кінець звітного періоду становлять складову запасів підприємства. До **незавершеного виробництва** відносяться продукція, роботи, що не пройшли всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

Витрати на завершене виробництво визначаються за даними рахунка **23 «Виробництво»**, на якому протягом звітного періоду ведеться облік операційних витрат виробничого характеру. За дебетом рахунку 23 відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом - вартість фактичної виробничої собівартості заведеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Таким чином, у дебеті рахунку 23 групуються всі витрати, що складають виробничу собівартість продукції, а по кредиту – виробничу собівартість випущеної із виробництва готової продукції, вартість повернених виробничих запасів, відходів, супутньої продукції (табл. 7.3). Виробнича собівартість готової продукції за звітний період:

$$\text{Собівартість ГП} = \text{НЗВ}_{\text{поч}} + \text{ВВ}_{\text{п}} - \text{ЗВ} - \text{СП} \pm \text{БП} - \text{НЗВ}_{\text{кін}}$$

де ГП – готова продукції;

$\text{НЗВ}_{\text{поч}}$ – сума незавершеного виробництва на початок звітного періоду, грн.;

$\text{НЗВ}_{\text{кін}}$ – сума незавершеного виробництва на кінець звітного періоду, грн;

$\text{ВВ}_{\text{п}}$ – виробничі витрати звітного періоду, грн;

ЗВ – зворотні матеріали та відходи, грн;

СП – супутня продукція, грн;

БП – брак продукції (технологічний, не з вини працівника), грн.

Таблиця 7.3. Облік витрат на виробництво

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані матеріальні цінності на виробництво продукції	23	20
2	Нарахована основна заробітна плата виробничим робочим	23	661
3	Нарахований ЄСВ на заробітну плату робочих	23	651
4	Включені до собівартості продукції витрати допоміжних виробництв	23	23

5	До складу собівартості включені загальновиробничі витрати	23	91
6	Акцентовані рахунки постачальників за електроенергію, за отримані послуги	23	631, 685
7	Нарахована амортизація необоротних активів, які безпосередньо використовуються у виготовленні продукції (робіт, послуг)	23	13
8	Передані в експлуатацію МШП	23	22
9	Списані на витрати збитки від браку	23	24
10	Оприбуткована на склад готова продукція	26	23
11	Оприбутковані на склад напівфабрикати власного виробництва	25	23
12	Собівартість виконаних робіт, наданих послуг	903	23

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред'явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним. Виправним вважається такий брак, який можна усунути після відповідної доробки. Витрати на виправлення браку відображаються в документах на витрати матеріалів (накладні-вимоги) і про виробіток робітників (наряди). Остаточний брак — це такий брак, який технічно неможливо або економічно недоцільно виправити. Виявлення такого браку оформлюється актом про брак.

Для узагальнення інформації про брак використовується рахунок **24 «Брак у виробництві»**. За дебетом рахунку відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку) тощо; за кредитом — суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання

з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції (табл. 7.4).

Аналітичний облік за рахунком 24 «Брак у виробництві» ведеться за видами виробництва.

Таблиця 7.4. Облік браку у виробництві

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Списані матеріальні цінності на виправлення браку	24	20
2	Нарахована основна заробітна плата робочим за виправлення браку	24	661
3	Нарахований ЄСВ на заробітну плату робочих за виправлення браку	24	651
4	Оприбутковано на склад матеріали або відходи від забракованої продукції	20	24
5	Утримано із заробітної плати винуватців витрати на брак	661	24
6	Остаточні витрати включено до собівартості продукції	23	24

5. Облік готової продукції

До **готової продукції** належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Після проходження технічного контролю готова продукція передається з виробництва на склад здавальними накладними. Накладні виписуються у двох екземплярах: один залишається в цеху, а другий – передається на склад, де готова продукція обліковується у кількісному та грошовому виразі за видами (номенклатурними номерами) на картках або в книгах складського обліку.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства призначено рахунок **26 «Готова продукція»**. За дебетом рахунку відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю, за

кредитом – вибуття готової продукції підприємства внаслідок її продажу, безоплатної передачі тощо. Дебетовий залишок по рахунку 26 показує фактичну виробничу собівартість готової продукції на кінець звітного періоду. Собівартість реалізованої продукції визначається за методом оцінки вибуття запасів, відповідно до НП(С)БО 9 «запаси». Аналітичний облік готової продукції ведеться за її видами.

Надходження готової продукції на склад відображається проводкою Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво». Вибуття готової продукції реєструється записом Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 26 «Готова продукція».

6. Поняття та облік товарів

Торговельна діяльність здійснюється у сфері оптової та роздрібної торгівлі, а також у торговельно-виробничій діяльності. Аналітичний облік товарів на складах ведеться матеріально відповідальними особами у картках складського обліку.

Облік товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою продажу, ведеться на рахунку **28 «Товари»**. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування. На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

7. Аудит запасів

Мета аудиту запасів полягає у формування обґрунтованої думки аудитора щодо наступних питань:

- повнота, достовірність, законність та правильність відображення операцій із запасами в обліку;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових документів щодо обліку запасів;
- достовірність та повнота інформації про запаси, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Твердження фінансової звітності, що виступають цілями аудиту запасів:

- запаси, відображені на рахунках, становлять повний їх перелік та належать підприємству;
- такі запаси фізично доступні, знаходяться у дорозі або зберігаються у інших осіб на дату складання звітності;
- підприємство є власником всіх запасів, що відображені в Балансі;
- всі запаси і пов'язані з ними зобов'язання, відображені в обліку і фінансовій звітності, оцінені відповідно до вимог нормативних документів і у відповідному звітному періоді;
- спосіб оцінки запасів при їх вибутті застосовується послідовно і відповідає нормам НП(С)БО або МСФЗ, а також обліковій політиці підприємства;
- операції щодо руху запасів належним чином і в повному обсязі відображені на рахунках обліку;
- запаси належним чином класифіковані, інформація про методи оцінки та інша суттєва інформація про запаси розкрита.

Завдання аудиту запасів:

- правильність віднесення активів підприємства до запасів та до їх видів;
- забезпечення зберігання запасів і дотримання встановлених норм природного убутку;

- правильність визначення первісної вартості або чистої вартості реалізації запасів;
- повнота і правильність відображення в обліку надходження та вибуття запасів за їхніми напрямками;
- доцільність вибору підприємством методу списання запасів при вибутті і дотримання його в обліку, послідовність застосування облікової політики;
- правильність формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;
- правильність формування, розподілу та списання торговельної націнки на підприємствах роздрібної торгівлі;
- дотримання вимог щодо проведення інвентаризації запасів;
- оцінювання стану синтетичного й аналітичного обліку запасів.

Під час проведення аудиту запасів, аудитор здійснює оцінку системи внутрішнього контролю, а також загальний аудиторський ризик. З метою зменшення часу на перевірку за умови достатності та достовірності доказів, аудитор може застосовувати вибіркові методи. Якщо підприємство має великий обсяг операцій із запасами, а аудитор не був присутній під час проведення інвентаризації, як правило, робиться застереження в аудиторському звіті, що аудитор не може підтвердити залишок запасів на початок періоду. Обсяг вибірки для перевірки сальдо по рахунках обліку запасів визначається на основі оцінки аудиторського ризику ще не етапі планування аудиту.

Основні етапи аудиту запасів:

- 1) перевірка правильності сум, зазначених у фінансових звітах, сумам Головної книги та облікових регістрів; вивчення наказу про облікову політику з питань обліку запасів;
- 2) тестування синтетичного обліку запасів (перевірка розрахунку сум оборотів та сальдо по рахунках запасів);
- 3) перевірка правильності формування даних в облікових регістрах на основі інформації первинних документів (правильність складання проводок, відповідність критеріям визнання, оцінки);

4) перевірка законності господарських операцій та правильності їх документального оформлення.

На першому та другому етапах документальної перевірки можуть бути застосовані методи вибіркового дослідження. На третьому та четвертому етапах перевірки можуть застосовуватися інвентаризація, документальна перевірка (зустрічна звірка) документів або змішаний метод.

Лекції № 10 – 11

Тема 8. ОБЛІК І АУДИТ ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ

1. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами
2. Облік операцій по рахунках у банках
3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками
4. Облік операцій з іншими дебіторами
5. Аудит грошових коштів та дебіторської заборгованості

Рекомендована література:

1. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ № 148 від 29.12.2017 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0148500-17#Text>

2. Інструкція про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0162500-22#Text>

3. Закон України «Про платіжні послуги». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20#n2>

4. Інструкція про службові відрядження в межах України та за її кордон, затверджена наказом МФУ від 13.03.1998р. № 59. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98#Text>

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>

6. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019.– 509с.

1. Облік касових операцій та операцій з іншими грошовими коштами

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **грошові кошти (гроші)** – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Для узагальнення інформації про наявність і рух грошових коштів (у національній та іноземній валюті у касах, на розрахункових (поточних), валютних та інших рахунках у банках), електронних грошей, грошових документів, короткострокових векселів одержаних і фінансових інвестицій, дебіторської заборгованості, резерву сумнівних боргів і витрат майбутніх періодів призначені рахунки **класу 3 «Кошти, розрахунки та інші активи»**.

Вільні грошові кошти підприємства повинні обов'язково зберігати в банках, які вони самостійно обирають. Готівку, необхідну для забезпечення господарської діяльності, підприємства зберігають в касах. Основний нормативний документ щодо обліку касових операцій – Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене Постановою Правління НБУ. **Готівка (готівкові кошти)** – грошові знаки національної валюти України – банкноти і монети, у тому числі розмінні, обігові, пам'ятні монети, які є дійсними платіжними засобами.

Каса – приміщення або місце здійснення готівкових розрахунків, а також приймання, видачі, зберігання готівкових коштів, інших цінностей, касових документів. Матеріальну відповідальність за збереження коштів і ведення касових операцій покладено на касира, з яким укладають договір про матеріальну відповідальність.

Підприємства (підприємці) мають право здійснювати розрахунки готівкою між собою та/або з фізичними особами протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами в межах граничних сум розрахунків готівкою, установлених відповідною постановою Правління Національного

банку України. Платежі понад установлені граничні суми проводяться через банки або небанківські фінансові установи, які в установленому законодавством порядку отримали ліцензію. Кількість підприємств (підприємців) та фізичних осіб, з якими здійснюються розрахунки, протягом дня не обмежується. Постановою Правління Національного банку України встановлено **граничну суму розрахунків готівкою:**

- підприємств (підприємців) між собою протягом одного дня в розмірі 10 000 грн.;

- фізичної особи з підприємством (підприємцем) протягом одного дня за товари (роботи, послуги) у розмірі 50 000 грн.

Уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та в повній сумі оприбутковуватися. Оприбуткуванням готівки в касах підприємств є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі прибуткових касових ордерів. Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, розрахунковими документами.

Підприємства можуть тримати в позаробочий час у своїх касах готівкову виручку (готівку) у межах, що не перевищують установлений ліміт каси. Підприємства встановлюють його, виходячи з потреби прискорення обігу готівки та своєчасного її надходження до кас банків. Готівкова виручка (готівка), що перевищує встановлений ліміт каси, обов'язково здається до національних операторів, небанківських надавачів платіжних послуг, комерційних агентів із приймання готівки.

Порядок оформлення касових операцій. Касові операції оформляються касовими ордерами, видатковими відомостями, 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) готівкових коштів.

Приймання готівки в каси проводиться за прибутковими касовими ордерами, підписаними головним бухгалтером або особою, уповноваженою керівником підприємства. Видача готівки з кас проводиться за видатковими касовими ордерами або видатковими відомостями. Документи на видачу готівки мають підписувати керівник і головний бухгалтер або працівник підприємства, який на це уповноважений керівником. До видаткових ордерів можуть додаватися заява на видачу готівки, розрахунки тощо.

Видачу готівки касир проводить тільки особі, зазначеній у видатковому касовому ордері або видатковій відомості.

Приймання одержаної з банку готівки в касу та видача готівки з каси для здавання її до банку оформляються відповідними касовими ордерами (прибутковим або видатковим) з відображенням такої касової операції в касовій книзі. Документом, що свідчить про здавання виручки до банку, є відповідна квитанція до прибуткового документа банку на внесення готівки, засвідчена підписами відповідальних осіб банку та відбитком печатки (штампа) банку.

Виплати, пов'язані з оплатою праці, проводяться касиром підприємства або за видатковими касовими ордерами на кожного одержувача чи за видатковими відомостями. На титульній сторінці видаткової відомості робиться дозвільний напис про видачу готівки за підписами керівника і головного бухгалтера або осіб, уповноважених керівником, із зазначенням строків видачі готівки і суми.

Видача касових ордерів і видаткових відомостей на руки особам, що вносять або одержують готівку, забороняється.

Приймання і видача готівки за касовими ордерами може проводитися тільки в день їх складання. Виправлення в касових ордерах та видаткових відомостях забороняються.

Прибуткові та видаткові касові ордери до передавання в касу реєструються бухгалтером у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів, який ведеться окремо за прибутковими та видатковими

операціями. Видаткові касові ордери, що оформлені на підставі видаткових відомостей, реєструються в такому журналі після здійснення виплат, зазначених у видатковій відомості.

Касові документи після складання касиром звіту та оброблення цього звіту комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються в окремі папки та зберігаються відповідно до законодавства України відповідальною особою, на яку керівником покладено обов'язок щодо їх зберігання.

Порядок ведення касової книги та обов'язки касира

З метою забезпечення здійснення розрахунків готівкою підприємства повинні мати касу, а їх керівники мають забезпечити належне облаштування цієї каси та надійне зберігання готівкових коштів у ній. Зберігання в касі готівки та інших цінностей, що не належать цьому підприємству, забороняється.

Усі надходження і видачу готівки в національній валюті підприємства відображають у касовій книзі. Кожне підприємство (юридична особа), що має касу, веде одну касову книгу для обліку операцій з готівкою в національній валюті (без урахування кас відокремлених підрозділів).

Аркуші касової книги мають бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені відбитком печатки підприємства (юридичної особи). Кількість аркушів у касовій книзі засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства (юридичної особи). Записи в касовій книзі здійснюються у двох примірниках (через копіювальний папір) чорнилом темного кольору чорнильною або кульковою ручкою. Перші примірники, що є невідривною частиною аркуша касової книги – «Вкладні аркуші касової книги», залишаються в касовій книзі. Другі примірники, що є відривною частиною аркуша касової книги – «Звіт касира», є документом, за яким касири звітують щодо руху грошей у касі. Перші і другі примірники мають однакові номери. Виправлення в касовій книзі, як правило, не допускаються.

Якщо виправлення зроблені, то вони засвідчуються підписами касира, а також головного бухгалтера або особи, що його заміщує.

Записи в касовій книзі здійснюються на підставі відповідної інформації з касових документів. Записи в касовій книзі мають робитися до початку наступного робочого дня (тобто із залишками на кінець попереднього дня), а також містити всі реквізити, що передбачені формою касової книги. Сторінки касової книги мають нумеруватися автоматично в порядку зростання з початку року.

«Вкладний аркуш касової книги» протягом року зберігається касиром окремо за кожний місяць. Після закінчення календарного року (або залежно від потреби) «Вкладний аркуш касової книги» формується в підшивки в хронологічному порядку. Загальна кількість аркушів за рік засвідчується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства – юридичної особи, а підшивки формуються в книгу, яка скріплюється відбитком печатки підприємства (юридичної особи).

Контроль за правильним веденням касової книги покладається на головного бухгалтера або працівника підприємства, який на це уповноважений керівником. З метою контролю за схоронністю готівкових коштів на підприємствах проводяться **інвентаризації кас**.

Звіт касира з доданими касовими документами ретельно перевіряється в бухгалтерії і служить основою для бухгалтерського обліку касових операцій на рахунку 301 «Готівка в національній валюті».

Якщо на підприємстві є в наявності готівка в іноземній валюті, відкривається окрема касова книга. А бухгалтерський облік готівки в іноземній валюті ведеться на рахунку 302 «Готівка в іноземній валюті».

За дебетом рахунку 30 «Готівка» відображається надходження грошових коштів у касу підприємства, за кредитом – виплата грошових коштів із каси підприємства (табл. 8.1).

Таблиця 8.1. Облік готівкових операцій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Надходження готівки до каси		
1	Оприбуткована готівка, що надійшла з поточного рахунку	301	311
2	Надійшла виручка за реалізовану продукцію (роботи, послуги)	301	361
3	Повернуто видані під звіт суми	301	372
4	В касу внесено відшкодування матеріального збитку винною особою	301	375
5	Внесена засновниками готівка	301	46
	Видача готівки з каси		
1	Внесено готівку з каси на поточний рахунок	311	301
2	Виплачено з каси заробітну плату	661	301
3	Видано суми під звіт	372	301
4	Сплачено податки готівкою	68, 65	301
5	Видано позику працівникам	37	301

2. Облік операцій по рахунках в банках

Для зберігання вільних грошових коштів і здійснення безготівкових розрахунків підприємство відкриває в банку поточний (розрахунковий) рахунок. Умови відкриття рахунку та особливості його обслуговування і закриття зазначаються в договорі, що укладається між надавачем платіжних послуг та користувачем - власником рахунку. Користувач (крім фізичної особи, фізичної особи-підприємця та фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) подає/надсилає до надавача платіжних послуг під час відкриття поточного, платіжного рахунку перелік осіб, які мають право розпоряджатися рахунком і підписувати платіжні інструкції.

Надавач платіжних послуг має право відкрити рахунок користувачу, який не має рахунків у цього надавача платіжних послуг, на підставі поданих користувачем (представником користувача) документів під час віддаленого встановлення ділових відносин із дотриманням вимог, установлених

нормативно-правовими актами Національного банку з питань фінансового моніторингу.

Відкриття нового рахунку користувачу, який уже має рахунок у цього надавача платіжних послуг, ідентифікований та верифікований надавачем платіжних послуг, може здійснюватися надавачем платіжних послуг на підставі поданих користувачем за допомогою засобів дистанційної комунікації документів в електронній формі.

Форми заяв про відкриття/закриття рахунків розробляються надавачем платіжних послуг самостійно з урахуванням указівок щодо заповнення реквізитів заяви про відкриття рахунків, зазначених у додатку 1, та вказівок щодо заповнення реквізитів заяви про закриття рахунків, зазначених у додатку 2 до Інструкції про порядок відкриття та закриття рахунків користувачам надавачами платіжних послуг з обслуговування рахунків.

Для одержання готівки з поточного рахунка оформлюється грошовий чек, а для внеску готівки — об'ява на внесок готівки.

Після відкриття поточного рахунка банк видає підприємству чекову книжку, яка являє собою бланки суворої звітності і зберігається в сейфі як і готівкові гроші. Об'ява на внесок готівки виписується в банку касиром чи іншою особою, що вносить готівку. Цей документ являє собою три частини однакової форми: одна повертається представнику підприємства як квитанція, що підтверджує одержання суми банком, друга частина залишається банку, а третя — повертається підприємству разом із випискою.

Виписка банку з поточного рахунка — це зведений документ грошових операцій. У ній зареєстровані всі операції, як безготівкові, так і готівкові. Виписка надається підприємству щоденно або в інші терміни залежно від кількості операцій. В ній зазначаються суми на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом.

Виписка банку служить основою для бухгалтерського обліку грошових коштів на поточному рахунку.

Для обліку наявності та руху грошових коштів, що знаходяться на рахунках в банку та можуть бути використані для поточних операцій, використовується рахунок **31 «Рахунки в банках»**, який має наступні субрахунки:

311 «Поточні рахунки в національній валюті»

312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»

За дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» відображається надходження грошових коштів, за кредитом – їх використання (табл. 8.2).

Таблиця 8.2. Облік операцій на поточному рахунку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Надходження безготівкових коштів		
1	Надійшла оплата від покупця	311	361
2	Погашена довгострокова дебіторська заборгованість	311	16
3	Здано готівку з каси в банк	311	301
4	Надійшла на поточний рахунок сума погашення по векселю	311	34
5	Зарахування на поточний рахунок довгострокової позики банку	311	501
6	Зарахування на поточний рахунок короткострокової позики банку	311	601
7	Надходження оплати від інших дебіторів	311	377
8	Надійшла попередня оплата від замовника	311	681
	Списання коштів з поточного рахунку		
1	Оплачено рахунок постачальника	631	311
2	Здійснено попередню оплату постачальнику	371	311
3	Оплачено послуги сторонніх організацій	685	311
4	Сплачено податки до бюджету	64	311
5	Погашено заборгованість перед соціальними фондами	65	311
6	Погашено позику банку	501, 601	311
7	Знято готівку в касу	301	311
8	Перераховано зарплату працівникам на їх карткові рахунки	661	311

Підприємствам, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю мають у своєму грошовому обігу іноземну валюту, для чого відкривається поточний рахунок в іноземній валюті.

На **рахунку 33 «Інші кошти»** ведеться узагальнення інформації про наявність та рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться в касі підприємства, електронних грошей та про кошти в дорозі, тобто грошові суми, внесені в каси банків, ощадні каси або поштові відділення для подальшого їх зарахування на розрахункові або інші рахунки підприємства. За дебетом рахунку 33 «Інші кошти» відображається надходження грошових документів у касу підприємства та коштів в дорозі, за кредитом - вибуття грошових документів та списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їх видами.

3. Облік розрахунків з покупцями та замовниками

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності регламентується НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату, дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод та може бути достовірно визначена її сума. За строками погашення дебіторська заборгованість поділяється на поточну та довгострокову.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг та оцінюється за первісною вартістю. **Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської

заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Більшу частину поточної дебіторської заборгованості становить заборгованість покупців (замовників) перед підприємством. Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками регламентується умовами укладеної між ним угоди. Облік розрахунків з покупцями і замовниками ведеться на бухгалтерському рахунку **36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»**. За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у тому числі на виконання бартерних контрактів), яка включає ПДВ, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів та включені у вартість реалізації, 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 одержані продукцію (роботи, послуги).

Поточна дебіторська заборгованість включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. **Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості** – сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. **Сумнівний борг** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. **Безнадійна дебіторська заборгованість** – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина **резерву сумнівних боргів**.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;
- застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату. Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Бухгалтерські проводки з обліку розрахунків з покупцями та замовниками наведено у табл. 8.3.

Таблиця 8.3. Облік розрахунків з покупцями і замовниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відвантажено (реалізовано) готову продукцію, включаючи ПДВ	361	701
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	701	641
3	Списана собівартість реалізованої готової продукції	901	26
4	Списано чистий дохід від реалізації на фінансові результати	701	791
5	Списано витрати на фінансові результати	791	901
6	Визначено фінансовий результат від реалізації:		
	- прибуток	791	44
	- збиток	44	791

7	Надійшла оплата від покупця	311	361
8	Нараховано резерв сумнівних боргів	944	38
9	Списання простроченої дебіторської заборгованості за рахунок резерву сумнівних боргів	38	36

4. Облік операцій з іншими дебіторами

Для обліку розрахунків з іншими дебіторами використовується **рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»** – розрахунків за поточною дебіторською заборгованістю з різними дебіторами за авансами виданими, нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членів кредитних спілок та за іншими операціями.

За дебетом рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами» відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання. Аналітичний облік ведеться за кожним дебітором, за видами заборгованості, термінами її виникнення й погашення.

Особливої уваги заслуговують **розрахунки з підзвітними особами** — з працівниками, які одержали грошовий аванс для оплати витрат, доручених підприємством. Розрахунки з підзвітними особами виникають при оплаті дрібних господарських витрат і витрат у відрядженнях. Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника.

Фактичні витрати, оплачені підзвітними особами, підтверджуються товарними і фіскальними чеками магазинів, квитанціями відділень зв'язку, актами купівлі – продажу, проїзними документами, квитанціями готелів тощо. Зведеним документом витрат, оплачених підзвітними особами, є **авансовий звіт**, який складається не пізніше 3-х робочих днів після повернення з відрядження і на наступну добу після одержання авансу на господарські потреби.

Аналітичний облік розрахунків із підзвітними особами організовується у розрізі особових рахунків і щодо кожної авансової суми окремо.

Основний нормативний документ, що регламентує питання відряджень працівників підприємства у відрядження, є Інструкція про службові

відрядження в межах України та за її кордон. **Службовим відрядженням** вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства.

Підприємство, що відряджає працівника, здійснює реєстрацію особи, яка вибуває у відрядження, у спеціальному журналі. Підприємство, що відряджає працівника, забезпечує його коштами для здійснення поточних витрат під час службового відрядження (авансом). Аванс відряженому працівникові може видаватися готівкою або перераховуватися у безготівковій формі на відповідний рахунок для використання із застосуванням платіжних карток.

Днем вибуття у відрядження вважається день відправлення поїзда, літака, автобуса або іншого транспортного засобу з місця постійної роботи відряженого працівника, а днем прибуття з відрядження - день прибуття транспортного засобу до місця постійної роботи відряженого працівника. При відправленні транспортного засобу до 24-ї години включно днем вибуття у відрядження вважається поточна доба, а з 0 години і пізніше – наступна доба. Аналогічно визначається день прибуття відряженого працівника до місця постійної роботи.

Окремим видом витрат, що не потребують спеціального документального підтвердження, є **добові витрати** (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням). Максимальні норми добових визначені Податковим кодексом України, залежно від розміру мінімальної заробітної плати, що діяв для працездатної особи на 1 січня податкового року. Податковий кодекс не містить норми, що зменшує розмір добових в залежності від кількості разів харчування:

- в межах України – не вище 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року;

– за кордон – не вище 80 євро за кожен календарний день відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день.

У разі виплати добових у сумі, яка перевищує вище вказані розміри, різниця оподатковується ПДФО за ставкою 18% і військовим збором за ставкою 1,5%. Для бюджетних установ суми добових для відряджень визначені в додатку 1 до постанови КМУ від 02.02.2011 р. № 98.

Визначення кількості днів відрядження для виплати добових проводиться з урахуванням дня вибуття у відрядження й дня прибуття до місця постійної роботи, що зараховуються як два дні.

Термін відрядження визначається керівником, але не може перевищувати 30 (в межах України) та 60 (за кордон) календарних днів, за винятком випадків, установлених Кабінетом Міністрів України.

За час перебування у відрядженні працівникові **відшкодовуються витрати:**

а) на проїзд (у тому числі на перевезення багажу, бронювання транспортних квитків, оплату аеропортних зборів, користування постільними речами в поїздах) до місця відрядження і назад, а також за місцем відрядження;

б) на оплату вартості проживання у готелях, інших житлових приміщеннях;

в) на побутові послуги, що включені до рахунків на оплату вартості проживання у місцях проживання (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), але не більш як 10% сум добових витрат для держави, до якої відряджається працівник;

г) на бронювання місць у готелях (мотелях) у розмірах не більш як 50% вартості місця за добу;

г) на оформлення закордонних паспортів;

д) на оформлення дозволів на в'їзд (віз);

е) на оплату вартості страхового поліса життя або здоров'я відрядженого працівника або його цивільної відповідальності;

є) на обов'язкове страхування та інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування в місці;

ж) на оплату службових телефонних розмов (у розмірах, погоджених з керівником);

з) на оплату комісійних витрат у разі обміну валюти.

Витрати на відрядження відшкодовуються лише за наявності документів в оригіналі, що засвідчують вартість цих витрат.

Після повернення з відрядження працівник зобов'язаний до закінчення п'ятого банківського дня, наступного за днем прибуття до місця постійної роботи, подати звіт про використання коштів, наданих на відрядження. Сума надміру витрачених коштів (залишку коштів понад суму, витрачену згідно із звітом про використання коштів, наданих на відрядження) підлягає поверненню працівником до каси або зарахуванню на відповідний рахунок підприємства, що їх надало, у грошових одиницях, в яких було надано аванс, у встановленому законодавством порядку (табл. 8.4).

Таблиця 8.4. Облік розрахунків з іншими дебіторами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Розрахунки з підзвітними особами		
1	Видано працівнику суми під звіт	372	301
2	Затверджено авансовий звіт	92	372
3	Придбано матеріальні цінності під звіт	20, 22 641	372 372
4	Повернуто залишок підзвітних сум	301	372
5	Видано працівнику суму коштів, перевитрачених них	372	301
6	Нараховано ПДФО за несвоєчасність повернення підзвітних сум	661	641
7	Перераховано до бюджету ПДФО	641	311
8	Утримано із заробітної плати працівника суму неповернутих коштів	661	372

6. Аудит грошових коштів і дебіторської заборгованості

Мета аудиту грошових коштів – формування обґрунтованої думки аудитора щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку грошових коштів, дотримання вимог нормативно-правових актів достовірність відображення інформації про грошові кошти, у фінансовій звітності.

Твердження фінансової звітності, що є цілями аудиту:

- грошові кошти фактично існують і належать суб'єкту господарювання;
- залишок грошових коштів точно відображає різницю між надходженнями і оплатою;
- залишок грошових коштів точно відображає всю готівку, кошти в дорозі і грошові кошти, на рахунках в банку;
- грошові кошти належним чином класифіковані у фінансовій звітності і будь-які обмеження щодо доступності грошових коштів належним чином розкриті.

Завдання аудиту грошових коштів:

- перевірка наявності грошових коштів у підприємства та виявлення нестач або надлишків;
- перевірка стану збереження грошових коштів і цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;
- перевірка дотримання Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні;
- перевірка своєчасності та повноти оприбуткування грошових коштів;
- перевірка законності витрачання грошових коштів;
- оцінювання стану синтетичного й аналітичного обліку коштів, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, облікових регістрах і звітності.

Ймовірність зловживань з грошовими коштами дуже висока, тому значна увага приділяється оцінці системи внутрішнього контролю грошових коштів.

Основні етапи аудиту грошових коштів:

1) оцінка методики та організації обліку грошових коштів, визначених у наказі про облікову політику підприємства; ознайомлення з внутрішнім положенням про розрахунок ліміту каси, про порядок оприбуткування готівки в касі;

2) перевірка правильності сум, зазначених у фінансових звітах, сумах Головної книги та облікових регістрів;

3) перевірка первинних документів та даних обліку, юридичної обґрунтованості операцій.

Аудит грошових коштів не потребує значних витрат часу, аудитор перевіряє всі операції по касі та на поточних рахунках на предмет виявлення порушень. Доцільним є на початку аудиту готівки проведення інвентаризації готівки в касі в присутності аудитора. Особлива увага при аудиті грошових коштів приділяється при операціях з незвичними сумами.

Лекція № 12

Тема 9. ОБЛІК І АУДИТ ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

1. Сутність та види фінансових інвестицій
2. Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики
3. Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні підприємств
4. Аудит фінансових інвестицій

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Закон України «Про господарські товариства». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>

4. Національний стандарт бухгалтерського обліку № 2 «Консолідована фінансова звітність». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>

5. Національний стандарт бухгалтерського обліку № 12 «Фінансові інвестиції». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>

6. Національний стандарт бухгалтерського обліку № 19 «Об'єднання підприємств». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99#Text>

7. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509с.

1. Фінансові інвестиції та основні принципи їх оцінки й обліку

Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються НП(С)БО 2 «Консолідована звітність», НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Фінансові інвестиції – це вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності. Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може отримувати дохід, набувати контроль над об'єктом інвестування та мати інші вигоди.

Залежно від терміну, протягом якого підприємство планує володіти фінансовими інвестиціями, вони поділяються на:

- **поточні** – інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати протягом дванадцяти місяців з дати придбання або протягом операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну;
- **довгострокові** – інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує дванадцять місяців або операційний цикл.

Залежно від виду відносин між інвестором та об'єктом інвестування вони поділяються на:

- **інвестиції, що засвідчують відносини позики** – підприємство придбає їх із метою отримання процентів від надання в тимчасове

користування вільних активів (облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати);

— **інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства** — здійснюються з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого підприємства у вигляді дивідендів, для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим підприємством (акції, приватизаційні папери).

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку за собівартістю. Сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

Для обліку операцій з фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачені такі рахунки:

- 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 35 «Поточні фінансові інвестиції».

Рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» призначений для узагальнення інформації про наявність та рух довгострокових інвестицій (вкладень) у цінні папери інших підприємств, облігації державних та місцевих позик, статутний капітал інших підприємств, створених на території країни та за кордоном. За дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» відображається вартість довгострокових інвестицій, за кредитом — їх вибуття (списання) чи зменшення вартості, а також одержання дивідендів від об'єкта інвестування, якщо облік інвестицій ведеться за методом участі в капіталі.

Аналітичний облік за рахунком 14 ведеться за видами довгострокових фінансових вкладень та об'єктами інвестування. При цьому побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про довгострокові фінансові вкладення в об'єкти як на території країни, так і за кордоном.

Для обліку поточних фінансових інвестицій призначений рахунок 35 «Поточні фінансові інвестиції», який має субрахунки:

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

За дебетом рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів та поточних фінансових інвестицій, за кредитом – зменшення їх вартості та вибуття. Аналітичний облік ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації про інвестиції як на території країни, так і за кордоном.

Однією з основних ознак, що зумовлює відмінності в обліку фінансових інвестицій є вид відносин, які складаються між інвестором та об'єктом інвестування, — відносини позики або власності.

2. Облік інвестицій, які засвідчують відносини позики

Оцінка фінансових інвестицій, які засвідчують відносини позики, відображається в бухгалтерському обліку залежно від того, яка мета їх здійснення.

Підприємство може придбати цінні папери за собівартістю, яка нижче їх номінальної вартості (з дисконтом), або вище (з премією). Сума дисконту або премії амортизується протягом періоду часу з дати придбання цінного паперу до дати його погашення за методом ефективної ставки відсотка, відповідно до складеного графіка амортизації премії або дисконту. **Амортизована собівартість фінансової інвестиції** – собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Наприкінці кожного звітного періоду на суму амортизації премії зменшується балансова вартість фінансової інвестиції та відображається за дебетом рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій». Відповідно сума амортизації дисконту збільшує балансову вартість інвестиції

та відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно. Проценти визнаються доходами у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування активами.

У результаті вартість інвестиції на дату погашення відповідає її номінальній вартості. Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, на кожну дату балансу відображаються за амортизованою собівартістю.

Ефективна ставка відсотка (ЕСВ) визначається за наступною формулою:

$$ЕСВ = \frac{\text{Сума річного процента} + \text{Річна сума дисконту (або - Річна сума премії)}}{(\text{Собівартість інвестиції} + \text{Номінальна вартість}) \div 2}$$

Сума відсотка за ефективною ставкою визначається шляхом множення амортизованої собівартості на попередню дату на ефективну ставку процента. Амортизована собівартість інвестиції визначається шляхом додавання до амортизованої її собівартості суми амортизації дисконту.

У бухгалтерському обліку придбання облігацій та амортизація дисконту будуть відображені проводками (табл. 9.1).

Сума відсотка за ефективною ставкою визначається шляхом множення амортизованої собівартості на попередню дату на ефективну ставку процента. Амортизована собівартість інвестиції визначається шляхом віднімання від амортизованої її собівартості суми амортизації премії.

Таблиця 9.1. Облік облігацій з дисконтом

Дата	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума грн.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
03.01.23	Перераховано кошти для придбання облігацій	371	311	4500
03.01.23	Оприбутковані облігації	143	371	4500
31.12.23	Нараховані відсотки за перший рік	373	73	450
31.12.23	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73	72
31.12.24	Нараховані відсотки за другий рік	373	73	450
31.12.24	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73	80
31.12.25	Нараховані відсотки за третій рік	373	73	450
31.12.25	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73	90
31.12.26	Нараховані відсотки за четвертий рік	373	73	450
31.12.26	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73	100
31.12.27	Нараховані відсотки за п'ятий рік	373	73	450
31.12.27	Переоцінена балансова вартість фінансової інвестиції (на суму амортизації дисконту)	143	73	158
31.12.27	Пред'явлені облігації для погашення	377	143	5000
31.12.27	Надійшли кошти в погашення облігацій	311	377	5000

Інвестиції, утримувані підприємством для перепродажу, мають бути переоцінені на дату балансу за кожною інвестицією окремо, виходячи з їхньої справедливої вартості. При зростанні справедливої вартості інвестиції на звітну дату — дооцінка відображається за кредитом рахунка 746 «Інші доходи від звичайної діяльності». Зниження справедливої вартості інвестиції, тобто уцінка, відноситься в дебет рахунка 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій».

3. Облік інвестицій, які засвідчують право власності на частку в майні підприємств

Інвестиції, що засвідчують право власності, здійснюються з метою одержання доходу у вигляді дивідендів, для створення бажаних відносин з об'єктом інвестування або інших вигод.

Цінні папери, що засвідчують право власності на частку майна підприємства, можуть бути придбані з метою подальшого перепродажу або для отримання доходу в майбутньому. Якщо термін володіння ними планується більше 12 місяців, то вкладення в такі цінні папери відносяться до довгострокових фінансових інвестицій, в противному випадку – до поточних фінансових інвестицій. Облік таких цінних паперів ведеться аналогічно обліку інвестицій, які засвідчують відносини позики та утримуються для продажу. Відповідно до принципу обачності (обережності), який передбачає запобігання завищенню оцінки активів і доходів, а також заниженню оцінки зобов'язань і витрат, інвестиції повинні бути переоцінені та відображені в балансі за справедливою ринковою вартістю. Сума збільшення або зменшення БВ інвестицій відображається у складі інших доходів або інших витрат відповідно.

При реалізації таких цінних паперів собівартість інвестицій та інші витрати, пов'язані з їх реалізацією, списуються в дебет рахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», а виручка — в кредит рахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій».

У бухгалтерському обліку операції з фінансовими інвестиціями підприємства відображаються наступним чином (табл. 9.2):

Таблиця 9.2. Облік придбання та продажу фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Придбано акції за ринковою вартістю	35	311
2	Відображено витрати брокера	35	685

3	Сплачено за послуги брокера	685	311
4	Переоцінка вартості інвестицій (уцінка)	975	35
5	Списано втрати від переоцінки на фінансові результати	793	975
6	Фінансовий результат від переоцінки фінансових інвестицій (збиток)	44	793
7	Реалізовано фінансові інвестиції	311	741
8	Списано облікову собівартість інвестицій	971	35
9	Списано доходи від реалізації на фінансові результати	741	792
10	Списано собівартість інвестицій на фінансові результати	792	971
11	Визначено фінансовий результат (прибуток)	792	44

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності – поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства або підрозділу до іншого, придбання всіх або деяких чистих активів, прийняття зобов'язань або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. При цьому під **контролем** розуміють вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигод від його діяльності. В результаті об'єднання виникають материнське та дочірнє підприємство. **Материнське підприємство** – це підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств. Відповідно, **дочірнє підприємство** – це підприємство, яке перебуває під контролем материнського підприємства. Контроль – це вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Під час поєднання підприємств може виникати **гудвіл** – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань на дату придбання. **Ідентифіковані активи та зобов'язання** – це придбані активи та

зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності відображається в обліку за сумою сплачених грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо об'єднання здійснюється шляхом передачі інших активів або прийняття на себе зобов'язання, то вартість інвестицій дорівнює справедливій вартості на дату обміну активів або зобов'язань, наданих покупцем в обмін на контроль за чистими активами іншого підприємства, збільшеної на суму витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням.

Фінансові інвестиції в асоційовані та дочірні підприємства на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі. **Метод участі в капіталі** – метод обліку інвестицій, згідно з яким БВ інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. БВ таких фінансових інвестицій збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрат) від участі в капіталі. Одночасно БВ фінансових інвестицій зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування.

Сума збільшення (зменшення) БВ фінансових інвестицій включається (виключається) до іншого додаткового капіталу. Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора більше накопиченої суми додаткового капіталу інвестора, то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх БВ досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюються за кожною фінансовою інвестицією.

Материнське підприємство подає консолідовану фінансову звітність, яка включає показники фінансової звітності материнського та всіх дочірніх

підприємств. Звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства.

При складанні консолідованої фінансової звітності виключаються:

- БВ фінансових інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство та частка материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства;
- сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо;
- сума нереалізованих прибутків та збитків від внутрішньогрупових операцій.

Материнське підприємство для складання консолідованої фінансової звітності визначає **неконтрольовану частку** – частину чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством; причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включено до консолідованої фінансової звітності; перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду; вплив придбання або продажу дочірніх підприємств на фінансовий стан, фінансові результати звітного та попереднього періоду тощо.

4. Аудит фінансових інвестицій

Мета аудиту фінансових інвестицій – формування обґрунтованої думки аудитора щодо повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку фінансових інвестицій, дотримання вимог нормативно-правових актів достовірність відображення інформації про фінансові інвестиції, у фінансовій звітності.

Твердження фінансової звітності, що є цілями аудиту:

- фінансові інвестиції фактично існують і належать суб'єкту господарювання;
- сума фінансових інвестицій точно відображає всі фінансові інвестиції, здійснені підприємством, що знаходяться на його балансі;
- фінансові інвестиції належним чином класифіковані у фінансовій звітності і будь-які обмеження щодо доступності належним чином розкриті.

Завдання аудиту фінансових інвестицій:

- перевірка наявності фінансових інвестицій у підприємства та виявлення нестач або надлишків;
- перевірка стану збереження цінних паперів у касі та правильності організації ведення касового господарства;
- перевірка своєчасності та повноти відображення фінансових інвестицій;
- перевірка законності здійснення фінансових інвестицій;
- оцінювання стану синтетичного й аналітичного обліку фінансових інвестицій, якості відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку, облікових регістрах і звітності.

Основні етапи аудиту фінансових інвестицій:

- перевірка правильності сум, зазначених у фінансових звітах, сумам Головної книги та облікових регістрів; вивчення наказу про облікову політику з питань обліку фінансових інвестицій;
- тестування синтетичного обліку фінансових інвестицій (перевірка розрахунку сум оборотів та сальдо по рахунках фінансових інвестицій);
- перевірка правильності формування даних в облікових регістрах на основі інформації первинних документів (правильність складання проводок, відповідність критеріям визнання, оцінки);
- перевірка законності господарських операцій та правильності їх документального оформлення.

Оскільки у підприємства, як правило, не велика кількість операцій з фінансовими інвестиціями, необхідно здійснювати суцільну перевірку.

Лекція № 13

Тема 10. ОБЛІК І АУДИТ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

1. Поняття власного капіталу та його складові
2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу
3. Облік додаткового та резервного капіталу
4. Облік нерозподіленого прибутку
5. Облік неоплаченого та вилученого капіталу
6. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів
7. Аудит власного капіталу

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Закон України «Про господарські товариства». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1576-12#Text>
4. Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>
5. Національний стандарт бухгалтерського обліку № 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>
6. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509 с.

1. Поняття власного капіталу та його складові

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **власний капітал** – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу відносяться:

- зареєстрований (пайовий) капітал – внески засновників при реєстрації підприємства;
- капітал у дооцінках – дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід);
- додатковий капітал – суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу;
- резервний капітал – капітал підприємства, створений відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- неоплачений капітал – сума зобов'язань засновників за внесками до статутного капіталу;
- вилучений капітал – собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників, та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства. Вилучений капітал зменшує величину власного капіталу.

Засновниками та учасниками товариства можуть бути підприємства, установи, організації, а також громадяни.

Законодавством України передбачено мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства – 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення

(реєстрації) акціонерного товариства. Для інших видів товариств сума мінімального розміру статутного капіталу не регламентується. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів.

Власний капітал (вартість чистих активів) товариства - різниця між сукупною вартістю активів товариства та вартістю його зобов'язань перед іншими особами. Він утворюється двома шляхами:

- внесення власниками (засновниками) підприємства;
- накопичення суми доходу, що залишається в розпорядженні підприємства.

2. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу

Для проведення державної реєстрації юридичної особи засновник (засновники) або уповноважена ними особа повинні особисто подати державному реєстратору (надіслати поштовим відправленням з описом вкладення або в разі подання електронних документів подати опис, що містить відомості про надіслані електронні документи, в електронній формі) такі документи:

- заповнену заяву про проведення державної реєстрації юридичної особи, до якої може бути подана як додаток заява щодо обрання юридичною особою спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість за формою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику;
- примірник оригіналу (ксерокопію, нотаріально засвідчену копію) рішення засновників або уповноваженого ними органу про створення юридичної особи;
- установчий документ;
- документ, що засвідчує внесення реєстраційного збору за проведення державної реєстрації юридичної особи;

— інформацію з документами, що підтверджують структуру власності засновників - юридичних осіб, яка дає змогу встановити фізичних осіб - власників істотної участі цих юридичних осіб.

За відсутності підстав для відмови у проведенні державної реєстрації юридичної особи державний реєстратор повинен внести до реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи ідентифікаційний код відповідно до вимог Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України та внести до Єдиного реєстру запис про проведення державної реєстрації юридичної особи на підставі відомостей цієї реєстраційної картки.

Дата внесення до Єдиного державного реєстру запису про проведення державної реєстрації юридичної особи є датою державної реєстрації юридичної особи.

Строк державної реєстрації юридичної особи не повинен перевищувати три робочих дні з дати надходження документів для проведення державної реєстрації юридичної особи.

Державний реєстратор у день державної реєстрації юридичної особи зобов'язаний передати відповідним органам статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи.

Не пізніше наступного робочого дня після отримання державним реєстратором від органів статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України даних про взяття на облік юридичної особи державним реєстратором видається (надсилається поштовим відправленням з описом вкладення) засновнику або уповноваженій ним особі один примірник оригіналу установчих документів з відміткою державного реєстратора про проведення державної реєстрації юридичної особи та виписка з Єдиного державного реєстру.

Для обліку пайового капіталу призначено рахунок **40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»** призначено для обліку та узагальнення інформації про

стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

За кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» відображається збільшення зареєстрованого і пайового капіталу, а також надходження внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості.

Товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) розмір статутного (складеного) капіталу. Збільшення статутного капіталу може бути здійснено лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій). Статутний капітал товариства **збільшується** шляхом підвищення номінальної вартості акцій або розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості. Статутний капітал акціонерного товариства зменшується в порядку, встановленому Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, шляхом зменшення номінальної вартості акцій або шляхом анулювання раніше викуплених товариством акцій та зменшення їх загальної кількості, якщо це передбачено статутом товариства (табл. 10.1).

Таблиця 10.1. Облік статутного капіталу підприємства

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено реєстрацію статутного капіталу	46	40

	підприємства		
2	Погашення заборгованості засновниками за внесками до статутного капіталу	10,11, 12,14, 20,28,30	46
3	Збільшено статутний капітал товариства за рахунок: - додаткового капіталу - резервного капіталу - реінвестування прибутку	42 43 44	40
4	Зменшення статутного капіталу через викуп власних акцій з метою їх анулювання	40	45

3. Облік додаткового та резервного капіталу

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу. За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

У товаристві створюється **резервний (страховий) фонд** у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25% статутного (складеного) капіталу, а також інші фонди, передбачені законодавством України або установчими документами товариства. Розмір щорічних відрахувань до резервного (страхового) фонду передбачається установчими документами, але не може бути меншим 5 % суми чистого прибутку.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку призначено **рахунок 43 «Резервний капітал»**.

За кредитом рахунку 43 «Резервний капітал» відображається створення резервів, за дебетом – їх використання (табл. 10.2). Сальдо цього рахунку відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Таблиця 10.2. Облік резервного та додаткового капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік додаткового капіталу		
1	Відображено перевищення продажної над номінальною вартістю акцій	46	421
2	Безоплатне надходження необоротних активів	10, 11, 12	424
3	Дооцінка необоротних активів	10,11,12 423	423 13
4	Уцінка необоротних активів: - у межах попередньої дооцінки - понад суму попередньої дооцінки	423 949	10,11 10,11
5	Збільшено додатковий капітал за рахунок нерозподіленого прибутку	44	42
6	Анульовано акції, що раніше були викуплені на суму, що перевищує номінальну вартість	421	451
	Облік резервного капіталу		
1	Спрямовано кошти на створення резервного капіталу	443	43
2	Збільшення резервного капіталу за рахунок зменшення додаткового капіталу	42	43
3	Збільшення статутного капіталу за рахунок резервного капіталу	43	40
4	Використання резервного капіталу на покриття збитків підприємства	43	442

4. Облік нерозподіленого прибутку

Нерозподілений прибуток – це сума прибутку, реінвестована у підприємство, **непокритий збиток** – це сума збитку, яка не покрита одержаним прибутком. Нерозподілений прибуток є складовою власного капіталу, він залишається у підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу.

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку. За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку (табл. 10.3).

Виправлення помилок за минулий рік, що виявлені в поточному році, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» відображається кореспонденцією рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» з рахунками бухгалтерського обліку відповідних об'єктів класів 1-6.

Таблиця 10.3. Облік нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Визначено фінансовий результат поточного періоду: - прибуток - збиток	79 442	441 79
2	Збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування прибутку	441	40
3	Формування (поповнення) резервного / додаткового капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку	441	43 42
4	Нараховані дивіденди акціонерам	443	671
5	Покриття збитків додатковим, резервним капіталом	42, 43	443
6	Анулювання раніше викуплених акцій власної емісії	45	44

5. Облік неоплаченого та вилученого капіталу

Вилучений капітал – це фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених акціонерним товариством у його учасників. Викуплені акції мають бути протягом року реалізовані або анульовані. Протягом цього періоду розподіл прибутку (нарахування дивідендів) здійснюється без врахування

викуплених власних акцій. На **рахунку 45 «Вилучений капітал»** ведеться облік вилученого капіталу, у разі викупу власних акцій (часток) у акціонерів з метою їх перепродажу, анулювання (зменшення статутного капіталу) тощо.

За дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його учасників, за кредитом - вартість анульованих або перепроданих акцій (часток) (табл. 10.4). Аналітичний облік вилученого капіталу ведеться за видами акцій (вкладів, паїв).

Неоплачений капітал – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. **Рахунок 46 «Неоплачений капітал»** призначено для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства. За дебетом рахунку відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом - погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу (табл. 10.4).

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Таблиця 10.4. Облік вилученого та неоплаченого капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік вилученого капіталу		
1	Викуплені акції власної емісії за рахунок грошових коштів	451	301, 311
2	Анулювання викуплених акцій (зменшення статутного капіталу)	40	451
3	Продаж викуплених раніше акцій	301	451
	Облік неоплаченого капіталу		
1	Зареєстрованого господарське товариство	46	40
2	Погашення заборгованості засновниками за внесками до статутного капіталу	10, 11, 12, 14, 20, 28, 30	46

6. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Сума **забезпечення на виплату відпусток** визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.

Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою

з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.

7. Аудит власного капіталу

Мета аудиту установчих документів та формування статутного капіталу – перевірка фактичного права економічного суб'єкта на існування та встановлення відповідності засновницьких документів нормам чинного законодавства, правильності формування (зміни) капіталу.

Твердження фінансової звітності, що є цілями аудиту:

- фактично наявна уся необхідна установча документація;
- статутні документи відображають всі необхідні аспекти для здійснення діяльності організації;
- права власності обумовлені статутними документами, підтверджені свідоцтвом про державну реєстрацію;
- внески до зареєстрованого капіталу і заборгованість засновників по внесках до зареєстрованого капіталу оцінені відповідно до вимог нормативно-правових актів;
- процес формування зареєстрованого капіталу і розрахунків із засновниками відображено відповідно до правил ведення бухгалтерського обліку, дані фінансової звітності про статутний капітал відповідають даним синтетичного і аналітичного обліку;

– формування зареєстрованого капіталу і стан розрахунків із засновниками розкриті і представлені у фінансовій звітності.

Завдання аудиту:

- вивчення статуту юридичної особи, сфери діяльності і права її функціонування;
- перевірка порядку формування (зміни) зареєстрованого капіталу та його структури;
- підтвердження правильності розрахунків з учасниками;
- перевірка правильності оподаткування при формуванні зареєстрованого капіталу і при розрахунках з учасниками.

При аудиті установчих документів аудитор використовувати юридичний підхід. Якщо аудитор встановлює, що зареєстрований капітал повністю не сформований, то необхідно перевірити повноту внесків кожного учасника.

Мета аудиту власного капіталу – формування обґрунтованої думки аудитора щодо достовірності первинних даних по формуванню та використанню власного капіталу, повноти та своєчасності відображення інформації у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку власного капіталу відповідно до установчих документів та облікової політики, достовірності відображення у звітності підприємства.

Твердження фінансової звітності, що є цілями аудиту:

- власний капітал та його складові відображені на рахунках бухгалтерського обліку на дату складання фінансової звітності;
- операції з власним капіталом дозволені, легальні та правильно відображені на бухгалтерських рахунках у відповідний період часу;
- власний капітал належним чином представлений відповідно до вимог НП(С)БО або МСФЗ та юридичних вимог.

Завдання аудиту власного капіталу:

- перевірка достовірності відображення показників власного капіталу в обліку та звітності, встановлення законності та правильності їх формування та цільового використання;

- встановлення обґрунтованості операцій з формування прибутків, їх розподілу та використання, одержання збитків та їх покриття;
- встановлення повноти формування статутного та пайового капіталу, внесків засновників, дотримання строків внесення часток до зареєстрованого та пайового капіталу;
- перевірка обліку та розрахунку суми неоплаченого та вилученого капіталу;
- перевірка величини зареєстрованого капіталу сумі, визначеній в установчих документах;
- перевірка правильності формування та використання інших видів капіталу: додаткового, резервного та інших видів капіталу.

Аудит операцій з капіталом здійснюється методами суцільної перевірки, при цьому ретельно вивчається система внутрішнього контролю обліку операцій з капіталом.

Етапу аудиту:

- 1) перевірка правильності суми у звітності з даними Головної книги та облікових регістрів; вивчення наказу про облікову політику;
- 2) перевірка оборотів та сальдо по рахунках класу 4 в облікових регістрах;
- 3) перевірка правильності вказаних сум та кореспонденції рахунків у первинних документах та облікових регістрах, виходячи зі змісту господарської операції;
- 4) перевірка легітимності, законності господарських операцій, реальності їх існування, правильність документального оформлення.

Лекція № 14

Тема 11. ОБЛІК І АУДИТ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

1. Поняття та класифікація зобов'язань
2. Облік довгострокових зобов'язань
3. Облік поточних зобов'язань

4. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)
5. Аудит зобов'язань

Рекомендована література:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. за № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.01.2020р. № 20 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>

5. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509с.

1. Поняття та класифікація зобов'язань

Відповідно до НС(П)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», **зобов'язання** – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

НП(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

- довгострокові – всі зобов'язання, які не є поточними;
- поточні – це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу;
- непередбачені зобов'язання – це:

а) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

б) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити. Непередбачені зобов'язання відображаються на позабалансових рахунках підприємства за обліковою оцінкою.

– доходи майбутніх періодів – це такі доходи, які виникли в даний час, але відносяться до майбутніх періодів.

2. Облік довгострокових зобов'язань

До довгострокових зобов'язань належать довгострокові кредити банків; інші довгострокові зобов'язання; відстрочені податкові зобов'язання; довгострокові забезпечення.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Для обліку даних та узагальнення інформації про:

- заборгованість підприємства банкам за отриманими від них кредитами, яка не є поточним зобов'язанням;
- заборгованість підприємства щодо зобов'язань із залученням позикових коштів (крім кредитів банків), на які нараховуються відсотки;

– суму податку на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах внаслідок тимчасової різниці між обліковою та податковою базами оцінки;

– заборгованість за виданими довгостроковими векселями й розповсюдженими облігаціями призначені рахунки **класу 5 «Довгострокові зобов'язання»**.

Довгострокові зобов'язання відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок їх погашення.

На рахунку **50 «Довгострокові позики»** ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням. 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 (табл. 11.1).

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

Таблиця 11.1. Облік довгострокових позик банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання і зарахування довгострокової позики на поточний рахунок підприємства	311 312	501 502
2	Погашення підприємством довгострокового кредиту	501 502	311 312
3	Погашення довгострокового кредиту короткостроковим кредитом	501 502	601 602
4	Щомісячне нарахування відсотків за кредит	951	684
5	Сплата нарахованих відсотків	684	311, 312
6	Переведено частину довгострокового кредиту до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	501 502	611 612

7	Погашення поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями	611	311
		612	312

При настанні строку погашення кредиту протягом дванадцяти місяців з дати балансу довгостроковий кредит переводиться до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями – рахунок **61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»**. За кредитом рахунку 61 відображається та частина довгострокових зобов'язань, яка підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, за дебетом – погашення поточної заборгованості, її списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кредиторами та видами заборгованості.

До довгострокових зобов'язань відносяться також **«Довгострокові зобов'язання за облігаціями» (рахунок 52)** – випущені та сплачені власні облігації підприємства. Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки:

521 «Зобов'язання за облігаціями»

522 «Премія за випущеними облігаціями»

523 «Дисконт за випущеними облігаціями»

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення (табл. 11.2).

Таблиця 11.2. Облік довгострокових зобов'язань за облігаціями

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображена номінальна вартість випущених і розміщених облігацій власної емісії	311, 301	521
2	Відображено різницю між номінальною вартістю облігації та вартістю її продажу: - дисконт - премія	523 521	521 522
3	Нараховано амортизацію дисконту / премії протягом періоду погашення облігації	95 521	523 73
4	Нараховані відсотки по облігаціях	95	684

5	Сплачені відсотки по облігаціях	684	311
6	Погашено (викуплено) облігації (за номінальною вартістю)	521	311, 301

На рахунку **53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»** узагальнюється інформація про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу. За кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом – її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом орендованих необоротних активів.

На рахунку **54 «Відстрочені податкові зобов'язання»** ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування. За кредитом рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» відображається сума податку на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць, за дебетом – зменшення відстрочених податкових зобов'язань за рахунок нарахування поточних податкових зобов'язань.

Визначення суми відстроченого податкового зобов'язання здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податки на прибуток».

Рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточним зобов'язанням та облік яких не відображається на решті рахунках класу 5 «Довгострокові зобов'язання». За кредитом рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається

збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом – їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

3. Облік поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання включають:

- короткострокові кредити банків;
- поточну кредиторську заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, за розрахунками зі страхування, за розрахунками з оплати праці, за розрахунками з учасниками, за розрахунками із внутрішніх розрахунків;
- короткострокові векселі видані;
- поточні забезпечення;
- інші поточні зобов'язання.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначені рахунки класу **6 «Поточні зобов'язання»**.

На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63, 64, 65, 68 сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках.

На **рахунку 60 «Короткострокові позики»** ведеться облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув. За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом – сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик). Аналітичний

облік ведеться за позикодавцями (банками) в розрізі кожного кредиту (позики) окремо та строками їх погашення (табл. 11.3).

Таблиця 11.3. Облік короткострокових позик банку

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримання і зарахування короткострокової позики на поточний рахунок підприємства	311 312	601 602
2	Погашення підприємством короткострокового кредиту	601 602	311 312
3	Погашення короткострокового кредиту за рахунок отримання довгострокового кредиту	601 602	501 502
4	Щомісячне нарахування відсотків за кредит	951	684
5	Сплата нарахованих відсотків	684	311, 312

На рахунку **62 «Короткострокові векселі видані»** ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

За кредитом рахунку **62 «Короткострокові векселі видані»** відображається видача векселів в забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом – погашення заборгованості за виданими векселями, її списання тощо. Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем та за строками їх погашення (табл. 11.4).

Таблиця 11.4. Облік короткострокових векселів виданих

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Видано короткостроковий вексель в погашення заборгованості перед постачальниками та іншими кредиторами	63, 67	62
2	Погашення короткострокового векселя	62	31

Рахунок **64 «Розрахунки за податками й платежами»** призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про інші розрахунки з бюджетом, зокрема за субсидіями, дотаціями та іншими асигнуваннями. Порядок справляння таких платежів регулюється чинним законодавством.

За кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо (табл. 11.5). Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведеться за їх видами.

Таблиця 11.5. Облік розрахунків за податками й платежами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Облік податку на додану вартість		
1	Реалізовано готову продукцію (надано послуги, виконано роботи) покупцю без попередньої оплати:		
	- на загальну суму	36	70
	- на суму ПДВ (податкове зобов'язання)	70	641
2	Отримано попередню плату від покупця:		
	- на загальну суму	31	681
	- на суму ПДВ (податкове зобов'язання)	643	641
3	Відвантажено готову продукцію (надано послуги, виконано роботи) після попередньої оплати	36 70	70 643
4	Відображено взаємозалік заборгованості	681	36
5	Оприбутковано матеріальні цінності від постачальника:	20, 21, 22, 28,	
	- на суму без ПДВ	15	63
	- на суму ПДВ (податковий кредит)	641	63
6	Здійснено попередню оплату постачальнику:		
	- на загальну суму	371	311
	- на суму ПДВ (податковий кредит)	641	644

7	Оприбутковані матеріальні цінності від постачальника після попередньої оплати:	20, 21, 22, 28,	
	- на суму без ПДВ	15	63
	- на суму ПДВ	644	63
8	Відображено взаємозалік заборгованості	63	371
9	Сплачено до бюджету суму ПДВ	641	311
	Облік податку на прибуток		
1	Нараховано податок на прибуток	981	641
2	Списано на зменшення фінансового результату суму нарахованого податку на прибуток	79	981

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету визначається:

$$\text{ПДВ}_{\text{до сплати}} = \text{Податкове зобов'язання} - \text{Податковий кредит}$$

Податкове зобов'язання – це сума ПДВ, що нарахований на обсяг реалізованої продукції, **податковий кредит** – сума ПДВ, сплачена (нарахована) стороннім організаціям при придбанні товарно-матеріальних цінностей чи послуг. Кредитове сальдо показує суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету за результатами звітного періоду. Дебетове сальдо – сума бюджетного відшкодування підприємству за результатами звітного періоду.

Податок на прибуток підприємства нараховується на суму прибутку підприємства до оподаткування за ставкою, встановленою Податковим кодексом України. Зокрема, для юридичних осіб основна ставка податку становить 18%.

$$\text{Податок на прибуток} = \text{Прибуток до оподаткування} * \text{Ставка податку}$$

Сума прибутку, визначена за стандартами бухгалтерського обліку, може відрізнитися від суми прибутку, обчисленого відповідно до норм Податкового кодексу. В даному випадку, податок, що сплачується до бюджету, обчислюється на основі податкового прибутку. Відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток», **податкова різниця** – різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами,

визначеними податковим законодавством. Вона може бути позитивною і негативною:

$$\begin{aligned} & (\text{Бухгалтерський (обліковий)прибуток} - \text{Податковий прибуток}) * \text{Ставка податку} \\ & = \text{Відстрочене податкове зобов'язання} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & (\text{Податковий прибуток} - \text{Бухгалтерський (обліковий)прибуток}) * \text{Ставка податку} \\ & = \text{Відстрочений податковий актив} \end{aligned}$$

Відстрочене податкове зобов'язання (рахунок 54 «Відстрочені податкові зобов'язання») – це сума податку на прибуток, який буде сплачуватися в наступних періодах, а відстрочений податковий актив (рахунок 17 «Відстрочені податкові активи») підлягає відшкодуванню у наступних періодах. Поточний податок на прибуток визнається зобов'язанням у сумі, що підлягає сплаті. Перевищення сплаченої суми податку на прибуток над сумою, яка підлягає сплаті, визнається дебіторською заборгованістю.

Сума зменшення податку на прибуток, що визначається з суми податкового збитку поточного або попереднього періоду, визнається відстроченим податковим активом.

Рахунок 67 «Розрахунки з учасниками» призначено для узагальнення інформації про розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом власного капіталу (дивіденди, повернення часток тощо). За кредитом рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства, за дебетом – її зменшення (погашення), в тому числі реінвестування доходів тощо.

На **рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями»** ведеться облік розрахунків за операціями, що не можуть бути відображені на рахунках 63-67. Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за підприємствами, організаціями, установами та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки.

4. Облік кредиторської заборгованості за товари (роботи, послуги)

На рахунку **63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»** ведеться облік розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги. На цьому рахунку учасник промислово-фінансової групи веде облік розрахунків за одержані від учасників ПФГ товарно-матеріальні цінності (роботи, послуги).

Промислово-фінансова група (ПФГ) - об'єднання, до якого можуть входити промислові підприємства, сільськогосподарські підприємства, банки, наукові і проектні установи, інші установи та організації всіх форм власності, що мають на меті отримання прибутку, та яке створюється за рішенням Уряду України на певний термін з метою реалізації державних програм розвитку пріоритетних галузей виробництва і структурної перебудови економіки України, включаючи програми згідно з міждержавними договорами, а також виробництва кінцевої продукції.

За кредитом рахунку **63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»** відображається заборгованість за одержані від постачальників та підрядників товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи, послуги, за дебетом – її погашення, списання тощо (табл. 11.6).

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

Таблиця 11.6. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Оприбуткування матеріальних цінностей від постачальника без попередньої оплати		
1	Оприбутковано матеріальні цінності від постачальника: - на суму без ПДВ - на суму ПДВ (податковий кредит)	20, 21, 22, 28, 15 641	63 63
2	Відображено витрати на доставку, розвантаження:	20, 21, 22, 28, 15	63, 685 63, 685

	- на суму без ПДВ - на суму ПДВ (податковий кредит)	641	
3	Оплачено послуги постачальника, транспортної організації	63, 685	31, 30, 62, 60, 50
	Оприбуткування матеріальних цінностей від постачальника з попередньою оплатою		
1	Здійснено попередню оплату постачальнику: - на загальну суму - на суму ПДВ (податковий кредит)	371 641	311 644
2	Оприбутковані матеріальні цінності від постачальника після попередньої оплати: - на суму без ПДВ - на суму ПДВ	20, 21, 22, 28, 15 644	63 63
3	Відображено взаємозалік заборгованості	63	371

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій та погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди. П(С)БО 11 «Зобов'язання» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання. Теперішня вартість – це дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

На рахунку **50 «Довгострокові позики»** ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами в інших осіб, які не є поточним зобов'язанням. За кредитом рахунку 50 відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених) позик, за дебетом – погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями.

При настанні строку погашення кредиту протягом дванадцяти місяців з дати балансу довгостроковий кредит переводиться до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями – рахунок **61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»**.

До довгострокових зобов'язань відносяться також «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» (рахунок 52) – випущені та сплачені власні облігації підприємства.

На рахунку **53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»** узагальнюється інформація про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу.

Поточні зобов'язання відображаються в балансі за сумою погашення.

Для обліку даних та узагальнення інформації про зобов'язання, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців з дати балансу призначені рахунки класу 6 «Поточні зобов'язання».

На окремих субрахунках синтетичних рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями» сальдо на кінець місяця може бути не лише кредитовим, але й дебетовим. Такі показники не згортаються, а сальдо синтетичного рахунку визначається розгорнуто за дебетом і кредитом як сума відповідного сальдо на субрахунках.

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

На рахунку **62 «Короткострокові векселі видані»** ведеться облік розрахунків за заборгованістю постачальникам, підрядникам та іншим

кредиторам за одержані сировину, матеріали, товари, послуги, роботи та за іншими операціями, на яку підприємством видані векселі.

Рахунок **64 «Розрахунки за податками й платежами»** призначено для узагальнення інформації про розрахунки підприємства за усіма видами платежів до бюджету, включаючи податки з працівників підприємства, та за фінансовими санкціями, що справляються в дохід бюджету.

5. Аудит зобов'язань

Мета аудиту зобов'язань полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку зобов'язань;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема НП(С)БО 11 «Зобов'язання»;
- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Цілі аудиту зобов'язань перед постачальниками та підрядниками і відповідні твердження фінансової звітності:

- заборгованість перед постачальниками і підрядниками правильно оцінена, належить до звітного періоду та в повній мірі відображає санкціоновані короткострокові зобов'язання, які виникають у відносинах покупки товарів і послуг;
- заборгованість перед постачальниками і підрядниками належним чином класифікована як короткострокові зобов'язання, розкриття інформації про заборгованість відповідає вимогам стандартів.

Завдання аудиту зобов'язань:

- перевірка достовірності залишків за видами зобов'язань;
- дотримання фінансово-розрахункової дисципліни та її вплив на платоспроможність підприємства;
- реальність кожної заборгованості, особливо простроченої;

- правильність віднесення розрахунків за банківськими позиками до довгострокової та поточної заборгованостей;
- встановлення основної форми розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- перевірка наявності договорів з постачальниками та підрядниками, правильності їх оформлення і відповідності змісту договорів економічному змісту операції;
- перевірка наявності, правильності застосування та закриття розрахунків за авансами отриманими;
- перевірка наявності та правильності розрахунків за бартерними операціями, за векселями виданими;
- правильність віднесення за термінами погашення, законність виникнення і своєчасність погашення кредиторської заборгованості, списання безнадійних боргів;
- правильність відображення зобов'язань у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Кредиторська заборгованість тестується на предмет її зниження. Обсяг вибірки для перевірки кредиторської заборгованості визначається аудитором з врахуванням оцінки системи внутрішнього контролю та аудиторських ризиків, здійсненої на етапі планування.

Лекція № 15

Тема 12. ОБЛІК І АУДИТ ПРАЦІ, ЇЇ ОПЛАТИ ТА СОЦІАЛЬНОГО СТРАХУВАННЯ ПЕРСОНАЛУ

1. Поняття, види та форми оплати праці
2. Методика нарахування заробітної плати
3. Види утримань та оподаткування заробітної плати
4. Нарухування допомоги з тимчасової непрацездатності
5. Облік нарахування та виплати відпускних
6. Аудит розрахунків з персоналом

Рекомендована література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
 2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
 3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.01.2020р. № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text>
 4. Закон України «Про оплату праці». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text>
 5. Закон України «Про колективні договори і угоди». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3356-12#Text>
 6. Закон України «Про відпустки». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/504/96-%D0%B2%D1%80#Text>
 7. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1105-14#Text>
- 6.Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. –509с.

1. Поняття, види та форми оплати праці

Заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу. Розмір заробітної плати залежить від складності та умов виконуваної роботи, професійно-ділових якостей працівника, результатів його праці та господарської діяльності підприємства.

Форми і системи оплати праці – це перелік певних понять та правил, за допомогою яких встановлюється залежність оплати праці від фактичних

результатів (витрат) праці. Вимірник витрат праці – кількість виготовленої продукції або кількість відпрацьованого часу, термін виконання робіт.

Для оцінки розміру заробітної плати найманих працівників застосовується показник фонду оплати праці. До **фонду оплати праці** включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат.

Структура заробітної плати складається з наступних видів:

- основна заробітна плата - винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки). Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців;

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

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

До складу інших виплат, що не належать до фонду оплати праці, відносяться: внески підприємств на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; допомоги та інші виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування; оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства; соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, установлені

колективним договором; одноразова допомога працівникам при виході на пенсію тощо.

2. Облік нарахування заробітної плати

Основою організації оплати праці є **тарифна система**, яка включає: тарифні сітки, тарифні ставки, схеми посадових окладів і тарифно-кваліфікаційні характеристики (довідники).

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

Тарифна сітка (схема посадових окладів) формується на основі:

- тарифної ставки робітника першого розряду;
- міжкваліфікаційних (міжпосадових) співвідношень розмірів тарифних ставок (посадових окладів).

Законодавство про оплату праці ґрунтується на Конституції України і складається з Кодексу законів про працю України, Закону України «Про оплату праці», Закону України «Про колективні договори і угоди» та інших актів законодавства України.

Розмір мінімальної заробітної плати встановлюється Верховною Радою України за поданням Кабінету Міністрів України не рідше одного разу на рік у законі про Державний бюджет України. **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. Мінімальна заробітна плата встановлюється у розмірі не нижчому від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб. Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат,

премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами у колективному договорі.

Оплата праці працівників підприємства здійснюється в першочерговому порядку. Всі інші платежі здійснюються підприємством після виконання зобов'язань щодо оплати праці.

Заробітна плата виплачується працівникам регулярно в робочі дні у строки, встановлені колективним договором або нормативним актом роботодавця, 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.

Виплата заробітної плати здійснюється за місцем роботи. За особистою письмовою згодою працівника виплата заробітної плати може здійснюватися через установи банків, поштовими переказами на вказаний ними рахунок (адресу) з обов'язковою оплатою цих послуг за рахунок роботодавця.

Робочий день – це встановлена законом норма робочого часу протягом доби, яка лежить в основі його правового регулювання. Нормування робочого часу протягом календарного тижня здійснюється через **робочий тиждень** – максимальну тривалість роботи протягом тижня. При п'ятиденному робочому тижні встановлена тривалість робочого тижня – 40 годин.

Облік використання робочого часу, а також контроль за станом трудової дисципліни на підприємствах здійснюється шляхом табельного обліку. При прийомі на роботу працівникові надається **табельний номер**, а в трудовій книжці (що знаходиться у відділі кадрів) робиться позначка про його зарахування на підставі Наказу керівника підприємства. На кожного працівника у відділі кадрів відкривають особову картку, в якій зазначають необхідні анкетні дані про працівника і всі зміни, що відбуваються в його роботі. Бухгалтерія відкриває особову картку кожному працівникові. Облік фактично відпрацьованого часу ведеться у **Табелі обліку використання**

робочого часу за місяць, куди заносяться прізвища всіх працюючих. Табелів ведеться окремо по кожному цеху, відділу тощо. В таблиці позначається кількість відпрацьованих годин кожним працівником та неявки на роботу (за допомогою умовних позначень). Наприкінці місяця дані табелів підсумовуються по кожному працівнику та передаються в бухгалтерію для нарахування заробітної плати працівникам за звітний місяць. При відрядній формі оплати праці облік фактичного виробітку робітників здійснюється на підставі **нарядів** (індивідуальний виробіток), **рапортів** або **відомостей виробітку** бригади (бригадний виробіток). Операції, передбачені технологічним процесом, оплачуються за нарядами на відрядні роботи, а різні доплати – **за листками на доплату** (виконання державних або громадських обов’язків, оплата відпусток тощо).

При нарахуванні заробітної плати розраховують заробіток за місяць і необхідні відрахування у розрахунковій або розрахунково-платіжній відомостях. У лівій частині розрахунково-платіжної відомості записують суми всіх видів нарахованої заробітної плати за її видами, а в правій – утримання за їх видами і суми до видачі.

При індивідуальному виробництві первинним документом з обліку праці, виробітку та основної заробітної плати є наряд, у серійному та масовому виробництві – маршрутний лист. Заробітна плата за місяць визначається множенням встановленої розцінки за одиницю виробітку на суму виробітку робітником за місяць. Первинними документами для нарахування доплат робітникам-відрядникам є: список осіб, які працювали у понадурочний час; листок обліку простоїв; акт про брак; табелів обліку використання робочого часу.

Заробітну плату робітникам за тарифом розраховують множенням годинної тарифної ставки на кількість годин зміни. Розподіл заробітної плати при бригадній відрядній формі оплати праці здійснюється пропорційно коефіцієнту виробітку.

Порядок оплати часу простою не з вини працівника оплачується на підставі простійних листів у зменшеному розмірі, але не нижче $\frac{2}{3}$ тарифної ставки встановленого працівникові розряду (окладу). Час простою з вини працівника не оплачується.

Надурочні роботи можуть провадитися лише з дозволу профспілкового комітету підприємства, причому не більше 4 годин протягом двох днів підряд і 120 годин на рік. Оплата надурочних робіт здійснюється у подвійному розмірі.

Доплата за **роботу у нічний час** здійснюється у розмірі, що встановлюється генеральною, галузевою угодами, колективним договором, але не менше 20% тарифної ставки (окладу) за кожну годину роботи в нічний час. Нічним вважається час з 22-ї до 6-ї години ранку.

Робота у **святкові й неробочі дні** оплачується у подвійному розмірі.

На різних підприємствах можливі інші нарахування: за шкідливі умови праці, за професійну майстерність, одноразові премії тощо.

Індексація грошових доходів населення – це встановлений законами та іншими нормативно-правовими актами України механізм підвищення грошових доходів населення, що дає можливість частково або повністю відшкодовувати подорожчання споживчих товарів і послуг. Індексацию грошових доходів громадян зобов'язані проводити всі підприємства, установи, організації незалежно від форми власності та господарювання, а також фізичні особи-підприємці, які використовують працю найманих працівників. Підвищення грошових доходів населення у зв'язку з індексацією здійснюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому опубліковано індекс споживчих цін. Індексации підлягають грошові доходи громадян, одержані в гривнях на території України, які не мають разового характеру.

3. Види утримань та оподаткування заробітної плати

Із заробітної плати працівника здійснюються податкові та інші утримання (профспілкові внески, утримання за виконавчими листами тощо) (рис. 12.1).



Рисунок 12.1. Види утримань із заробітної плати

До податкових платежів, що утримуються із заробітної плати працівників, відносяться податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Утримується військовий збір у розмірі 5 % та податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) 18 %. Базою оподаткування є сума нарахованої заробітної плати, нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності, винагороди за цивільно-правовими договорами.

Об'єктом оподаткування ПДФО резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, доходи з джерела їх походження в Україні, іноземні доходи. Об'єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні.

Порядок нарахування ПДФО:

$$\text{ПДФО} = (\text{Заробітна плата} - \text{ПСП}) * 18\%$$

Податкова соціальна пільга (ПСП) – сума, на яку платник податку з доходів фізичних осіб має зменшити суму свого загального місячного оподаткованого доходу, отримуваного з джерел на території України від одного працедавця у вигляді заробітної плати. 100% ПСП дорівнюють 50% розміру

мінімального прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому на 1 січня звітного податкового року. ПСП надається працівнику у випадку, якщо розмір його доходу не перевищує суми, яка дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень (граничний розмір доходу).

Із заробітної плати можуть здійснюватися інші утримання. Відрахування із заробітної плати можуть провадитися тільки у випадках, передбачених законодавством. При кожній виплаті заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 25%, а у випадках, передбачених законодавством, – 50% заробітної плати, що належить до виплати працівникам.

Зазначені обмеження не поширюються на відрахування із заробітної плати при відбуванні покарання у вигляді виправних робіт і при стягненні аліментів на неповнолітніх дітей. У цих випадках розмір відрахувань із заробітної плати не може перевищувати 70%.

На заробітну плату працівників нараховується єдиний соціальний внесок (ЄСВ) 22%, який включається до складу витрат підприємства та оплачується ним (табл. 12.1).

Таблиця 12.1. Облік нарахування заробітної плати

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано заробітну плату:		
	- основним робочим		
	- загальновиробничому персоналу	23	661
	- адміністративному персоналу	91	661
	- працівникам, зайнятим збутом продукції	92	661
		93	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату:		
	- основних робочих	23	651
	- загальновиробничого персоналу	91	651
	- адміністративного персоналу	92	651
	- працівників, зайнятих збутом	93	651

	продукції		
3	Утримано із заробітної плати:		
	- ПДФО	661	641
	- військовий збір	661	642
	- інші утримання	661	685
4	Виплачено заробітну плату	661	301
5	Невиплачену своєчасно заробітну плату депоновано	661	662

4. Нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності

Розрахунок та виплату допомоги з тимчасової непрацездатності здійснюють на підставі листка непрацездатності. Якщо в отриманому від працівника листку непрацездатності виявлено неточності (неправильності), виплачувати допомогу за ним не можна.

Для розрахунку виплати допомоги з тимчасової непрацездатності визначальними є три моменти:

- кількість днів непрацездатності, які підлягають оплаті;
- середньоденний (середньо-годинний) заробіток працівника;
- трудовий стаж працівника.

Допомога з тимчасової непрацездатності повинна надаватись за календарні дні.

Перші 5 днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, оплачуються за кошти підприємства. Наступні дні оплачуються за рахунок коштів Фонду непрацездатності.

Суму допомоги з тимчасової непрацездатності визначають залежно від того, який страховий стаж має працівник. Страховий стаж обчислюють на день настання страхового випадку:

50% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованій особі, яка має страховий стаж до 3 років;

60% середньої заробітної плати (доходу) – застрахованій особі, яка має страховий стаж від 3 до 5 років;

70% середньої заробітної плати (доходу) – особам зі страховим стажем від 5 до 8 років;

100% середньої заробітної плати (доходу) – особам, які:

- мають страховий стаж понад 8 років;
- віднесені до 1 — 4 категорій осіб, які потерпіли внаслідок Чорнобильської катастрофи;
- одному з батьків або особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка потерпіла від Чорнобильської катастрофи;
- є ветеранами війни та особам, прирівняним до них;
- віднесені до жертв нацистських переслідувань;
- є донорами.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період (12 календарних місяців) заробітної плати (доходу, грошового забезпечення), на яку нарахований ЄСВ, на кількість календарних днів зайнятості у розрахунковому періоді без урахування календарних днів, не відпрацьованих з поважних причин:

- тимчасова непрацездатність;
- відпустка у зв'язку з вагітністю та пологами;
- відпустка по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та шестирічного віку за медичним висновком;
- відпустка без збереження заробітної плати.

Місяці розрахункового періоду (з першого до першого числа), в яких застрахована особа не працювала з поважних причин, виключаються з розрахункового періоду.

Середньоденна заробітна плата (дохід, грошове забезпечення) не може перевищувати максимальну величину бази нарахування ЄСВ з розрахунку на один календарний день, яка обчислюється шляхом ділення встановленого її розміру в останньому місяці розрахункового періоду на середньомісячну кількість календарних днів (30, 44).

Розрахунковим періодом, за який обчислюється середня заробітна плата, є 12 календарних місяців перебування у трудових відносинах (з першого до першого числа) за останнім основним місцем роботи застрахованої особи, що передують місяцю, в якому настав страховий випадок.

Якщо застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше 12 календарних місяців за останнім основним місцем роботи, розрахунковий період визначається за фактично відпрацьовані календарні місяці (з першого до першого числа).

У разі коли застрахована особа перебувала у трудових відносинах менше ніж календарний місяць за останнім основним місцем роботи, розрахунковий період визначається за фактично відпрацьований час (календарні дні) перед настанням страхового випадку.

Якщо у розрахунковому періоді перед настанням страхового випадку застрахована особа з поважних причин не мала заробітку або страховий випадок настав у перший день роботи, середня заробітна плата визначається виходячи з тарифної ставки (посадового окладу) або її частини, встановленої на день настання страхового випадку. Якщо тарифна ставка (посадовий оклад) не встановлюється, розрахунок проводиться виходячи з розміру мінімальної заробітної плати (або її частини), встановленого законом на день настання страхового випадку.

Якщо протягом дванадцяти місяців перед настанням страхового випадку за даними Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування застрахована особа має **страховий стаж менше шести місяців**, середня заробітна плата визначається для розрахунку оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця - виходячи з нарахованої заробітної плати, з якої сплачуються страхові внески, але в розрахунку на місяць не вище за розмір мінімальної заробітної плати, встановлений законом у місяці настання страхового випадку.

До розрахунку середньої зарплати (доходу, грошового забезпечення) включається зарплата (дохід, грошове забезпечення) у межах максимальної

величини (граничної суми) зарплати (доходу, грошового забезпечення) та оподаткованого доходу (прибутку), з яких сплачується єдиний соціальний внесок.

За перші 5 календарних днів роботодавець **оплачує** з власних коштів. Таку виплату здійснюють у найближчий після дня призначення допомоги з тимчасової непрацездатності термін, установлений для виплати заробітної плати. Решту днів (починаючи з 6-го календарного дня) лікарняні оплачує Фонд соціального страхування. Для отримання коштів від Фонду на оплату листка непрацездатності слід відкрити окремий поточний рахунок у будь-якому банку України, на який і будуть зараховуватися кошти від Фонду соціального страхування.

Рішення про оплату за рахунок коштів Фонду наданого працівником листка непрацездатності приймає комісія (або уповноважений) із соціального страхування підприємства, яка складає протокол з рішенням про призначення матеріального забезпечення застрахованій особі. На підставі протоколу бухгалтер оформляє заяву-розрахунок, де буде наведено інформацію про нараховані застрахованій особі суми лікарняних, що буде виплачено за рахунок Фонду соціального страхування. Заяву-розрахунок подають до територіального органу Фонду соціального страхування для отримання коштів на виплату лікарняних. Фонд перевіряє дані, зазначені у заяві-розрахунку, і якщо не виявлено помилок, — перераховуються на спецрахунок підприємства кошти для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності. Зазначені кошти повинні надійти протягом 10 робочих днів після надходження заяви-розрахунку. Саме після цієї події підприємство зі спецрахунка зможе виплатити працівникові допомогу з тимчасової непрацездатності.

Суми зі спецрахунку можна використати лише для виплати допомоги з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування та сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб, утриманих з суми такої допомоги.

Розмір допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю є об'єктом оподаткування єдиним соціальним внеском, військовим збором, податком на доходи фізичних осіб, оскільки з метою оподаткування їх прирівняно до зарплати.

У бухгалтерському обліку нарахування та виплату лікарняних здійснюється на субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами», а розрахунки з Фондом соціального страхування — на субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» (табл. 12.2).

Таблиця 12.2. Облік нарахування та виплата допомоги з тимчасової непрацездатності

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нараховано зарплату за місяць	93	661
2	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок підприємства	93	663
3	Нараховано допомогу з тимчасової непрацездатності за рахунок Фонду соціального страхування	378	663
4	Нараховано ЄСВ на заробітну плату та допомогу з тимчасової непрацездатності	93	651
5	Утримано військовий збір із заробітної плати	661	642
6	Утримано військовий збір з допомоги	663	642
7	Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641
8	Утримано ПДФО з допомоги	663	641
9	Отримано кошти від Фонду соціального страхування на спецрахунок	3112	378
10	Сплачено ЄСВ	651	311, 3112
11	Сплачено військовий збір	642	311, 3112
12	Сплачено ПДФО	641	311, 3112
13	Виплачено зарплату та лікарняні	661, 663	311, 3112

5. Розрахунок відпускних

Відповідно до Закону України «Про відпустки», встановлено такі види відпусток:

- щорічні відпустки (основна і додаткова);
- додаткові відпустки у зв'язку з навчанням;
- творча відпустка;
- соціальні відпустки (у зв'язку з вагітністю та пологами, для догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку, додаткова відпустка працівникам, які мають дітей);
- відпустка без збереження заробітної плати.

Тривалість відпусток визначається Законом України «Про відпустки» та іншими законами та нормативно-правовими актами і розраховуються в календарних днях. Святкові та неробочі дні збільшують тривалість відпустки, але не оплачуються. Тривалість щорічної основної відпустки становить не менше 24 календарних днів за відпрацьований робочий рік, що починається з дати укладання трудового договору. Відпустка без збереження заробітної плати може надаватися працівнику на період не більше 15-ти календарних днів на рік.

У випадку звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі невикористані ним дні щорічної відпустки, а також додаткової відпустки для осіб, які мають дітей.

Нарахування відпускних проводиться виходячи із розміру середньоденної (годинної) заробітної плати, помноженої на число оплачуваних календарних днів (табл. 12.3).

Нарахування відпускних здійснюється на підставі наступних первинних документів:

- наказ про надання відпустки;
- наказ про компенсацію за невикористану відпустку;
- наказ про звільнення тощо.

Таблиця 12.3. Нарахування та виплата відпускних

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Створено резерв на сплату відпусток	23, 91, 92, 93	471
2	Нараховано відпустку	471	661
3	Нараховано ЄСВ на відпускні	471	651
4	Утримано ПДФО з відпускних	661	641
5	Утримано військовий збір з відпускних	661	642
6	Виплачено відпускні	661	311
7	Перераховано податки і збори	641, 642, 651	311

6. Аудит розрахунків з персоналом

Мета аудиту розрахунків з персоналом полягає у формуванні обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку розрахунків з персоналом;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів з обліку кадрів, нарахуванню та оподаткуванню оплати праці;
- достовірності та повноти інформації про розрахунки з персоналом, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Цілі аудиту розрахунків з персоналом і відповідні твердження фінансової звітності:

- трудові відносини з персоналом підприємства оформлені відповідно до вимог законодавства;
- суми нарахованої зарплати, відпускних, допомоги з тимчасової непрацездатності та податків і податкових платежів по оплаті праці правильно нараховані, належать до звітного періоду та в повній мірі відображають зобов'язання з оплати праці, які виникають у розрахунках з персоналом;

– заборгованість перед персоналом, фондами соціального страхування належним чином класифікована як короткострокові зобов'язання, розкриття інформації про заборгованість відповідає вимогам стандартів.

Завдання аудиту розрахунків з персоналом:

- перевірка обліку особового складу працівників підприємства;
- перевірка правильності документального оформлення розрахунків з оплати праці;
- перевірка правильності нарахування основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат;
- перевірка правильності розрахунку середньої заробітної плати;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат на оплату праці на собівартість продукції або на витрати операційної діяльності, які не включаються до собівартості реалізованої продукції;
- вивчення правильності розподілу витрат на оплату праці між видами готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) та по звітних періодах; перевірка своєчасності розрахунків з працівниками з оплати праці; перевірка правильності нарахувань на фонд оплати праці та утримань із заробітної плати, своєчасність їх сплати відповідним органам; перевірка стану обліку розрахунків з працівниками з оплати праці;
- перевірка своєчасності виплати зарплати тощо.

Етапи аудиту розрахунків з персоналом:

- 1) перевірка дотримання трудової дисципліни та трудового законодавства;
- 2) визначити організацію та стан обліку оплати праці та розрахунків з персоналом; перевірити правильність встановлених тарифних ставок, місячних окладів, відрядних розцінок і норм виробітку, своєчасність і правильність розрахунків по оплаті праці;
- 3) перевірити, які форми та системи оплати праці використовуються на підприємстві; чи є внутрішнє положення про оплату праці персоналу та

колективний трудовий договір; перевірити списковий та середньосписковий склад працівників, прийнятих на роботу з дня зарахування;

4) перевірити порівнянність інформації про обороти та сальдо рахунків по розрахунках з оплати праці та оподаткуванню з даними Головної книги та фінансової звітності;

5) перевірити первинні документи та облікові регістри з нарахування оплати праці та відповідних податків і зборів, а також їх виплати;

Методом вибіркової перевірки аудитор аналізує правильність нарахування заробітної плати та інших виплат персоналу підприємства.

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ ВИТРАТ, ДОХОДІВ, ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Лекція № 16

Тема 13. ОБЛІК І АУДИТ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1. Поняття і класифікація витрат виробництва
2. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Облік загальновиробничих витрат
4. Облік адміністративних витрат
5. Облік витрат на збут
6. Облік інших витрат
7. Аудит витрат

Рекомендована література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16

«Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17

«Податок на прибуток». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>

6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон

України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

7. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я.

Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509с.

1. Поняття і класифікація витрат виробництва

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 16 «Витрати», **витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення 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, основні засоби, що використовуються більше 12 місяців – витрати на їх придбання відносяться на витрати підприємства у вигляді амортизації.

Водночас, не визнаються витратами:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу;
- балансова вартість іноземної валюти.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами. Облік витрат за видами діяльності відображає, на які цілі витрачені активи підприємства, а облік витрат за елементами показує, які саме ресурси витрачені. Відповідно до стандартів бухгалтерського обліку, виділяють наступні види його діяльності:

- звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;
- основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу;
- операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів;
- фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

В бухгалтерському обліку витрати за видами діяльності відображаються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності», а витрати за елементами – класу 8 «Витрати за елементами». На рахунках класу 8, крім рахунку 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати (рахунок 80), витрати на оплату праці (рахунок 81), відрахування на соціальні заходи (рахунок 82), амортизація (рахунок 83) та інші операційні витрати (рахунок 84). Рахунок 85 застосовується для

узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про інші витрати діяльності.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. За дебетом рахунків цього класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат. **Об'єктом витрат** є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

2. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованих товарів визначається за нормами НП(С)БО 9 «Запаси». **Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)** складається з наступних елементів:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – це основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». До неї включаються:

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

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в

оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг використовується рахунок **90 «Собівартість реалізації»**. За дебетом рахунку 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 11.3). Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

902 «Собівартість реалізованих товарів»

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

904 «Страхові виплати»

Таблиця 13.1. Облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
	Перша подія – відвантаження продукції		
1	Відображено дохід від реалізації	361	70
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70	641
3	Списано собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	901 902 903	26 28 23
4	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	70	791
5	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	90
6	Надійшла оплата від покупця (замовника)	311	361
	Перша подія – надходження попередньої		

	оплати		
1	Надійшла попередня оплата	311	681
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відображено дохід від реалізації	361	70
4	Зменшено суму доходу на ПДВ	70	643
5	Списано собівартість продукції (товарів, робіт, послуг)	901 902 903	26 28 23
6	Віднесено суму чистого доходу на збільшення фінансового результату	70	791
7	Списано собівартість реалізації на зменшення фінансового результату	791	90
8	Відображено залік заборгованості	681	361

3. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати також включаються до виробничої собівартості, проте вони мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг / робіт. Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних

комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

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

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища тощо.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділень), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

На **рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»** ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» (табл. 13.2). Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Таблиця 13.2. Облік загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Нарахована заробітна плата загальновиробничим працівникам	91	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату персоналу загальновиробничого призначення	91	651
3	Списано запаси, використані на загальновиробничі потреби	91	20, 22, 25, 26
4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення	91	13
5	Відображено послуги сторонніх організацій на загальновиробничі потреби	91 641	685 685
6	Віднесено на витрати виробництва розподілені загальновиробничі витрати	23	91
7	Списано нерозподілені загальновиробничі витрати на собівартість реалізації	90	91

4. Облік адміністративних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати – це 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 необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (аудиторські, юридичні тощо);
- витрати на зв'язок;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти тощо.

На **рахунку 92 «Адміністративні витрати»** відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства. За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 13.3). Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

Таблиця 13.3. Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналу	92	661
2	Нараховано ЄСВ на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
3	Списано запаси, використані на адміністративні потреби	92	20, 22, 25,26

4	Нараховано амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
5	Відображено послуги сторонніх організацій загальногосподарського призначення	92 641	685 685
6	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791	92

5. Облік витрат на збут

Витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства тощо.

На **рахунку 93 «Витрати на збут»** ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

6. Облік інших витрат

До **інших операційних витрат** включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» – субрахунок 941;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією – субрахунок 943;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів – субрахунок 944;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства) – субрахунки 942 і 945;
- втрати від знецінення запасів – субрахунки 940 і 946;
- нестачі й втрати від псування цінностей – субрахунок 947;
- визнані штрафи, пеня, неустойка – субрахунок 948;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності – субрахунок 949.

На **рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності»** ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До **витрат фінансової діяльності** відносяться витрати на проценти за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою, а також витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу. Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено **рахунок 95 «Фінансові витрати»**. На рахунку 95 ведеться облік

витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями. Він має такі субрахунки:

951 «Відсотки за кредит»

952 «Інші фінансові витрати»

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати інвестиційної діяльності включаються в себе витрати на капітальне будівництво, придбання та виготовлення основних засобів, нематеріальних активів, придбання довгострокових та поточних фінансових інвестицій, а також витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій.

Облік витрат на капітальні та фінансові інвестиції ведеться на рахунках 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції». На рахунках класу 9 ведеться облік лише втрат від участі в капіталі і витрат від реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. На **рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі»** ведеться облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. За дебетом рахунку відображається сума визнаних втрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На **рахунку 97 «Інші витрати»** ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг. За дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На **рахунку 98 «Податок на прибуток»** ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого

податкового активу і визначається відповідно до НП(С)БО 17 «Податок на прибуток». За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Дт 98 Кт 641 – нараховано податок на прибуток

Дт 641 Кт 311 – перераховано до бюджету податок на прибуток

7. Аудит витрат

Мета аудиту витрат – формування обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку витрат і собівартості;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 9 «Запаси»;
- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Цілі аудиту витрат і відповідні твердження:

- всі реально понесені витрати зареєстровані і відображені у звітності;
- сума витрат правильно визначена відповідно до прийнятої облікової політики підприємства;
- витрати були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;
- всі відображені витрати належать даному підприємству;
- витрати були зареєстровані на належних рахунках.

Завданнями аудиту витрат є наступні:

- вивчення системи формування витрат та організації їх обліку;
- визначення основних статей витрат, яким аудитор повинен приділити більше уваги під час аудиту;
- визначення незвичайних операцій, витрат значних сум, витрат у валюті;

- перевірка первинних документів з обліку витрат та їх відповідності бухгалтерським записам;
- перевірка правильності віднесення витрат на відповідні періоди;
- перевірка правильності віднесення витрат на відповідні рахунки обліку;
- перевірка законності (санкціонованості відповідними посадовими особами) витрат;
- перевірка правильності ведення обліку витрат та обліку майбутніх витрат;
- перевірка нестандартних бухгалтерських записів;
- перевірка правильності формування собівартості готової продукції, собівартості її реалізації, обсягів незавершеного виробництва та відображення їх в обліку.

Враховуючи результати оцінки системи внутрішнього контролю витрат та аудиторський ризик, аудитор розраховує ризик невиявлення і розробляє план та програму аудиту.

Етапи аудиту витрат:

- 1) ознайомлення з процесом виробництва та реалізації продукції, складання плану перевірки;
- 2) спостереження за процесом виробництва, безпосередня участь у контрольних процедурах;
- 3) тестування системи внутрішнього контролю підприємства за допомогою тестів;
- 4) дослідження документів, що підтверджують витрати;
- 5) тестування на відповідність витрат, відображених у звітності, критеріям визнання;
- 6) перевірка правильності формування собівартості продукції та розподілу загальновиробничих витрат, оцінка правильності класифікації витрат;

7) перевірка обліку витрат, правильності складання звітності та податкових декларацій.

На перших чотирьох етапах аудитор особисто перевіряє процес виробництва, знайомиться з організаціями та технологічними особливостями виробництва та видами продукції, що виробляється, використовуваними ресурсами; проводить «контрольні заміри»; бере участь або спостерігає за інвентаризацією; вивчає документальне оформлення на підприємстві.

Лекція № 17

Тема 14. ОБЛІК І АУДИТ ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

1. Поняття, класифікація та оцінка доходів
2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
3. Облік інших доходів
4. Порядок формування та облік фінансових результатів
5. Аудит доходів і фінансових результатів

Рекомендована література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>
5. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

6. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509 с.

7. Облік і аудит: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навчальний посібник для студентів спеціальності 073 «Менеджмент» / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Т. П. Лободзинська, Т. В. Павленко. – Електронні текстові данні (1 файл: 3,8 Мбайт). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2019. – 162 с.

1. Поняття, класифікація і оцінка доходів

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 15 «Дохід», **доходи** – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). **Не визнаються доходами** такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;
- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та

непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу **інших операційних доходів** включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

- дохід від операційної оренди активів;
- дохід від операційних курсових різниць;
- відшкодування раніше списаних активів;
- дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу **фінансових доходів** включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу **інших доходів** включаються:

- дохід від реалізації фінансових інвестицій;
- дохід від неопераційних курсових різниць;
- інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

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 справедливую 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.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:

- можливості достовірної оцінки доходу;
- імовірності надходження економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг проводиться:

- вивченням виконаної роботи;
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазанані витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства згідно з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

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

Якщо безоплатно отриманий актив забезпечує надходження економічних вигід протягом кількох звітних періодів, то доходи визнаються на систематичній основі (наприклад, у сумі нарахованої амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

На рахунках **класу 7 «Доходи і результати діяльності»** протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

2. Облік доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, 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 призначено **рахунок 70 «Доходи від реалізації»** призначено для.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»

702 «Дохід від реалізації товарів»

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

704 «Вирахування з доходу»

705 «Перестраховання»

За кредитом субрахунків 701 – 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного податку, ПДВ та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховання (у кореспонденції з субрахунком 705 «Перестраховання»); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 14.1).

Таблиця 14.1. Облік доходів від реалізації

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображена продажна вартість продукції (товарів, робіт, послуг), включаючи ПДВ	361	701, 702, 703
2	Нараховані непрямі податки, що утримуються відповідно до законодавства (ПДВ, акцизний податок)	701 702 703	641
3	Віднесено чистий дохід на збільшення фінансових результатів	701 702 703	791

3. Облік інших доходів

На **рахунку 71 «Інший операційний дохід»** ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного податку та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 71 «Інший операційний дохід» має такі субрахунки:

710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» - дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів, та від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають дохід від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю;

711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» - додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю;

712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

713 «Дохід від операційної оренди активів»;

714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» - штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків;

716 «Відшкодування раніше списаних активів»;

717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;

718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Бухгалтерські проводки з обліку інших операційних доходів наведено у табл. 14.2.

Таблиця 14.2. Облік інших операційних доходів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Дохід від реалізації іноземної валюти	31, 37	711
2	Дохід від реалізації інших оборотних активів	37	712
3	Дохід від операційної оренди активів	37	713
4	Дохід від операційної курсової різниці	36, 37, 63	714
5	Визнання доходу від отриманих штрафів, пені, неустойки	31, 37	715
6	Відшкодування раніше списаних активів	37	716
7	Визнання доходу від списання кредиторської заборгованості	63, 64, 68	717
8	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	20, 22, 23, 25	718
9	Списання інших операційних доходів в порядку закриття рахунків	71	791

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» призначено для узагальнення інформації про доходи від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом рахунку відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Аналітичний облік доходів від участі в капіталі ведеться за кожним об'єктом інвестування та іншими ознаками, визначеними підприємством (табл. 14.3).

Таблиця 14.3. Облік доходів від участі в капіталі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення доходу від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства	14	72
2	Списання доходу від участі в капіталі в порядку закриття рахунків	72	792

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначено для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності, які не обліковуються на рахунку 72. За кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати» (табл. 14.4).

Таблиця 14.4. Облік доходів від інших фінансових доходів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Визнання інших фінансових доходів: - дивідендів отриманих - відсотків отриманих - інших доходів від фінансових операцій	37	731 732 733
2	Списання доходу від інших фінансових доходів в порядку закриття рахунків	73	792

Рахунок 74 «Інші доходи» призначено для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства. За кредитом рахунку 74 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизного податку

та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 76 «Страхові платежі» призначено для обліку страховиками надходжень страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами страхування. За кредитом рахунку 76 відображається збільшення у страховика страхових платежів, за дебетом – повернення страхувальнику страхових платежів у разі дострокового припинення дії договору страхування.

Щомісяця рахунок 76 закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

4. Порядок формування та облік фінансових результатів

У кінці періоду рахунки доходів та рахунки витрат закриваються через списання їх сальдо на рахунок **79 «Фінансові результати»**. Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітного року.

Рахунок 79 «Фінансові результати» призначено для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати діяльності підприємства. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунку при його закритті списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Рахунок 79 «Фінансові результати» має такі субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»

792 «Результат фінансових операцій»

793 «Результат іншої діяльності»

На **субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»** визначається прибуток (збиток) від операційної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображається в порядку закриття рахунків сума доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної

діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом - сума в порядку закриття рахунків обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

На **субрахунку 792 «Результат фінансових операцій»** визначається прибуток (збиток) від фінансових операцій підприємства. За кредитом субрахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів, за дебетом - списання фінансових витрат з рахунків 95 «Фінансові витрати» та 96 «Втрати від участі в капіталі».

На **субрахунку 793 «Результат від іншої діяльності»** визначається прибуток (збиток) від іншої діяльності підприємства. За кредитом рахунку відображається списання суми в порядку закриття рахунків обліку доходів від інвестиційної та іншої діяльності підприємства, за дебетом - списання витрат з рахунку 97 «Інші витрати».

Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за групами наведена у таблиці 14.5.

Таблиця 14.5. Співвідношення рахунків доходів та витрат

Рахунки витрат		Рахунки доходів	
№	Назва рахунків	№	Назва рахунків
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податок на прибуток	79	Фінансові результати
		76	Страхові платежі

Облік фінансових результатів підприємства в системі рахунків бухгалтерського обліку наведено у табл. 14.6.

Таблиця 14.6. Облік фінансових результатів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списання доходів в порядку закриття рахунків	70, 71, 72, 73, 74	79
2	Списання витрат в порядку закриття рахунків	79	90, 92 - 97
3	Збільшення прибутку підприємства від усіх видів діяльності	79	44
4	Віднесення на збитки негативного результату діяльності підприємства	44	79

5. Аудит доходів і фінансових результатів

Мета аудиту доходів і фінансових результатів – формування обґрунтованої думки аудитора щодо:

- повноти, достовірності, законності та правильності відображення в обліку доходів і фінансових результатів;
- дотримання підприємством вимог нормативно-правових актів, зокрема П(С)БО 15 «Доходи»;
- достовірності та повноти інформації про них, відображеної у фінансовій звітності підприємства.

Завдання аудиту доходів і фінансових результатів:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та визначення доходів;
- перевірка правильності та своєчасності відображення доходів, виходячи із допустимого часового визначення фактів господарської діяльності, а саме в момент відвантаження або в інший визначений у договорі момент переходу прав власності на продукцію до покупця (замовника);
- перевірка наявності відокремленого обліку доходів, які отримуються від здійснення різних видів діяльності;

- підтвердження правильності оцінки доходів у відповідності з наказом про облікову політику;
- перевірка правильності відображення в обліку доходів від здійснення експортних операцій;
- вивчення правильності нарахування та відображення в обліку податкових зобов'язань з податку на додану вартість та акцизного податку;
- перевірка правильності відображення в обліку операцій при поверненні продукції (товарів) від покупців, знижок, які надаються покупцям, нарахування перед комітентом заборгованості, інших сум, які підлягають вирахуванню з доходів;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку доходів підприємства;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про доходи підприємства у фінансовій звітності;
- перевірка правильності формування і відображення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Етапи аудиту доходів:

- 1) аналітичні процедури з метою ідентифікації незвичайних тенденцій у динаміці доходів та витрат; перевірка відповідності складу та дати виникнення доходів вимогам НП(С)БО та МСФЗ;
- 2) порівняння даних фінансової звітності та Головної книги з даними синтетичного та аналітичного обліку;
- 3) перевірка первинних документів, що підтверджують отримання доходів (накладна, акт виконаних робіт, вантажно-митна декларація, акт приймання-передачі);
- 4) порівняти інформацію щодо результатів перевірки активів та зобов'язань з результатами перевірки доходів;
- 5) перевірка подій після дати фінансової звітності з метою визначення значних сум повернень продукції (товару) та коригування доходів від реалізації;

6) за допомогою аналітичних процедур розрахувати очікуваний розмір доходу та порівняти його з фактичними даними обліку, оцінити суттєвість та причини відхилень;

7) перевірка всіх наявних документів, при відсутності необхідних документів запросити у керівництва підприємства лист-підтвердження, що всі доходи відображені у звітності.

Доходи підприємства від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) складають основну частину доходів, тому їх перевірка займає основну частину часу. Для розробки ефективної програми аудиту на стадії планування здійснюється попередня оцінка системи внутрішнього контролю.

При аудиті доходів та фінансових результатів основні твердження, що перевіряє аудитор: закриття періоду; повнота; оцінка вартості; точність; подання та розкриття.

Лекція № 18

Тема 15. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

1. Загальні вимоги до фінансової звітності
2. Зміст та порядок складання балансу
3. Зміст та порядок складання звіту про фінансові результати
4. Зміст та порядок складання звіту про рух грошових коштів
5. Зміст та порядок складання звіту про зміни у власному капіталі
6. Консолідована фінансова звітність
7. Аудит фінансової звітності

Рекомендована література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

3. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>
5. Порядок подання фінансової звітності. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>
6. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
7. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ: ЦУЛ, 2019. – 509 с.

1. Загальні вимоги до фінансової звітності

Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Порядок подання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством.

Фінансова звітність складається з:

- балансу (звіту про фінансовий стан)
- звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід)

- звіту про рух грошових коштів,
- звіту про власний капітал
- приміток до фінансової звітності.

Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати, форма і порядок складання яких визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність».

Підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності і відповідно до міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» подають першу річну фінансову звітність за міжнародними стандартами, у балансі наводять інформацію на початок і кінець звітного періоду, а також на дату переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та заінтересовані у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише **доречну інформацію**, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути **достовірною**. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам **порівнювати:**

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою **зіставності** є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких **принципів**:

- автономності підприємства
- безперервності діяльності
- періодичності
- історичної (фактичної) собівартості
- нарахування та відповідності доходів і витрат
- повного висвітлення
- послідовності
- обачності
- превалювання сутності над формою
- єдиного грошового вимірника

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

2. Зміст та порядок складання Балансу

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду

рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Підсумок активів балансу повинен дорівнювати сумі

Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням.

Витрати на придбання та створення активу, який не може бути відображений в балансі, включаються до складу витрат звітного періоду.

Зобов'язання відображається у балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Власний капітал відображається в балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, які призводять до його зміни.

Баланс складається з використанням залишків рахунків 1 – 6 класу (табл. 15.1).

Таблиця 15.1. Взаємозв'язок плану рахунків та Балансу

Актив		Пасив	
Розділ активу	Клас рахунків	Розділ пасиву	Клас рахунків
I. Необоротні активи	1. Необоротні активи	I. Власний капітал	4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань

II. Оборотні активи	2. Запаси 3. Кошти, розрахунки та інші активи	II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення	5. Довгострокові зобов'язання
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	Рахунок 286. Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	III. Поточні зобов'язання і забезпечення	6. Поточні зобов'язання
		IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	Рахунок 680. Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу

До підсумку балансу включається залишкова вартість необоротних активів, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.

3. Зміст та порядок складання Звіту про фінансові результати

Метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Для складання звіту використовуються дані оборотів по рахунках класів 7 «Доходи і фінансові результати», 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності».

У статті «**Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)**» відображається дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

У статті «**Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)**» відображається виробнича собівартість реалізованої продукції

(робіт, послуг) та/або собівартість реалізованих товарів, тобто сума оборотів по рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Валовий прибуток (збиток) розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

У статті **«Інші операційні доходи»** відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг): дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття, дохід від списання кредиторської заборгованості, одержані штрафи, пені, неустойки тощо.

У статті **«Адміністративні витрати»** відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, тобто обороти по рахунку 92 «Адміністративні витрати».

У статті **«Витрати на збут»** відображаються витрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів), — витрати на утримання підрозділів, що займаються збутом продукції (товарів), рекламу, доставку продукції споживачам тощо, тобто обороти по рахунку 93 «Витрати на збут».

У статті **«Інші операційні витрати»** відображаються собівартість реалізованих виробничих запасів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття; відрахування на створення резерву сумнівних боргів і суми списаної безнадійної дебіторської заборгованості; втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні (фінансові) санкції; відрахування для забезпечення наступних операційних витрат, а також усі інші витрати, що виникають в процесі операційної діяльності підприємства.

Прибуток (збиток) від операційної діяльності визначається як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

Прибуток (збиток) до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів (прибутків), фінансових та інших витрат (збитків) з урахуванням сум, які наведені у додаткових статтях.

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

У **розділі II** звіту про фінансові результати наводиться інформація про інший сукупний дохід та розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді.

У **розділі III** звіту про фінансові результати наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво і збут, управління та інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством, тобто обороти по рахунках класу 8.

Розділ **IV** звіту про фінансові результати заповнюють акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

4. Зміст та порядок складання Звіту про рух грошових коштів

Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої

інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

У звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводяться суми надходжень та видатків грошових коштів підприємства, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми у звіті наводяться окремо у складі статей щодо відповідних видів діяльності. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за **прямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за **непрямим методом**, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

У статті «**Чистий рух коштів за звітний період**» відображається сума різниць між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях: «Чистий рух коштів від операційної діяльності», «Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності» та «Чистий рух коштів від фінансової діяльності».

У статті **«Залишок коштів на початок року»** відображається залишок грошових коштів на початок року, наведений у балансі.

У статті **«Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів»** відображається сума збільшення або зменшення (наводиться у дужках) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти при зміні валютних курсів протягом звітного періоду.

У статті **«Залишок коштів на кінець року»** наводиться різниця між сумою грошових надходжень та видатків, відображених у статтях «Залишок коштів на початок року», «Чистий рух коштів за звітний період» та «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів». Розрахований таким чином показник повинен дорівнювати наведеному в балансі залишку грошових коштів та грошових еквівалентів на кінець звітного періоду.

5. Зміст та порядок складання Звіт про зміни у власному капіталі

Метою складання звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Підприємства у графах звіту про власний капітал, в яких зазначаються складові власного капіталу, наводять лише ті з них, які зазначені у балансі. У консолідованому звіті про власний капітал також наводиться інформація про зміни у власному капіталі в розрізі неконтрольованої частки.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації до річного звіту звіт про власний капітал підприємства додають звіт про власний капітал за попередній рік.

6. Консолідована фінансова звітність

Консолідована фінансова звітність — це звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, а також його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство. Її складають з фінансової звітності групи підприємств з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то про це повідомляється у примітках.

Консолідована фінансова звітність складається шляхом впорядкованого додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства, виключаючи взаємні розрахунки між материнським та дочірніми підприємствами. Материнське підприємство для складання консолідованої звітності визначає неконтрольовану частку у власному капіталі, чистому прибутку (збитку) та сукупному доході дочірніх підприємств. Неконтрольована частка розраховується як добуток відсотка наявних голосів, які не належать материнському підприємству, відповідно до власного капіталу, чистого прибутку (збитку) та сукупного доходу дочірніх підприємств з урахуванням суми нереалізованого прибутку (збитку) від внутрішньогрупових операцій (крім випадків, пов'язаних з об'єднанням (придбанням) підприємств).

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, подають консолідовану фінансову звітність власникам (засновникам), до центру збору фінансової звітності та іншим користувачам не пізніше 45 днів після закінчення звітного кварталу та не пізніше строків, передбачених законодавством для оприлюднення річної консолідованої фінансової звітності.

У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про:

- перелік дочірніх підприємств, які контролюються материнським підприємством, із зазначенням додаткових даних про них;

- причини, з яких показники фінансової звітності дочірнього підприємства не включені до консолідованої фінансової звітності;
- перелік дочірніх підприємств, над якими втрачено контроль протягом звітного періоду;
- назви підприємств, у яких підприємству прямо або опосередковано належить більше половини голосів, але яке з причин відсутності контролю не є дочірнім підприємством;
- статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика тощо.

7. Аудит фінансової звітності

Основі вимоги до організації та проведення аудиту фінансової звітності визначені Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності призначається загальними зборами акціонерного товариства, учасником, засновником у недержавних унітарних підприємств, іншим вищим органом управління. На підприємствах, що становлять суспільний інтерес, проводять конкурс з відбору суб'єкта аудиторської діяльності. Політика та процедури, які складають систему внутрішнього контролю якості (систему управління якістю), повинні бути документально оформлені, а працівники суб'єкта аудиторської діяльності повинні бути ознайомленими з ними.

Призначений суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний виконувати завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності особисто. При цьому не забороняється залучати до виконання завдання зовнішніх експертів та/або учасників аудиторської мережі.

Суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний забезпечити складання аудитором, ключовим партнером з аудиту робочих документів аудитора для кожного завдання, у яких обов'язково документувати дані з оцінки

незалежності в обсязі, застосовані процедури, судження, підстави для висновків тощо, а також зберігати будь-яку іншу важливу інформацію і документи на підтвердження аудиторського звіту та для моніторингу дотримання вимог Закону про аудит та інших правових вимог.

Робочі документи аудитора мають бути остаточно сформовані і передані на зберігання не пізніше ніж через 60 днів з дня підписання аудиторського звіту.

При наданні послуг з обов'язкового аудиту консолідованої фінансової звітності групи ключовий партнер з аудиту групи:

1) несе відповідальність за аудиторський звіт та за додатковий звіт для аудиторського комітету;

2) оцінює та перевіряє результат аудиту фінансової звітності дочірніх та асоційованих підприємств або іншої роботи, виконаної іншими суб'єктами аудиторської діяльності, у тому числі з інших країн, з метою проведення аудиту консолідованої фінансової звітності групи та документує характер, тривалість та обсяг такої роботи, результати перевірки робочих документів аудитора, які підтверджують результати аудиту дочірніх та асоційованих підприємств.

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності не повинно включати надання впевненості щодо майбутньої дієздатності юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється, а також ефективності або результативності діяльності її органів управління або посадових осіб із провадження господарської діяльності на сьогодні або у майбутньому.

Якщо аудитор або ключовий партнер при виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, має достатні підстави підозрювати, що могли мати місце або мали місце порушення, зокрема шахрайство щодо фінансової звітності такого підприємства, він повинен поінформувати про них орган управління підприємства та спонукати орган управління розслідувати таке питання та

вжити відповідних заходів щодо усунення цих порушень і недопущення їх повторного вчинення в подальшому.

Якщо підприємство, що становить суспільний інтерес, не розслідує це питання, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний поінформувати про це орган, який згідно із законодавством здійснює нагляд за діяльністю відповідного підприємства, що становить суспільний інтерес.

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані подавати в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України "Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення", інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення, та центральному органу виконавчої влади з формування та забезпечення реалізації державної політики у сфері запобігання і протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

Предметом аудиту фінансової звітності є встановлення відображення в суттєвих реального фінансового стану суб'єкта господарювання, взаємозв'язку та порівнянності показників форм фінансової звітності, відповідності концептуальній основі фінансової звітності, розкриття облікової політики у фінансовій звітності відповідно чинного законодавства.

Основними завданнями аудиту фінансової звітності є наступні:

- визначення достовірності та відповідності даних фінансової звітності даним Головної книги, регістрів аналітичного обліку;
- перевірка узгодженості показників форм фінансової звітності;
- проведення аналізу фінансового стану суб'єкта господарювання;
- перевірка розкриття облікової політики у фінансовій звітності.

Етапи аудиту фінансової звітності:

- 1) перевірка фінансової звітності за формою;
- 2) перевірка правильності складання форм фінансової звітності;
- 3) перевірка узгодженості показників форм фінансової звітності.

Послідовність дій щодо аудиту Балансу:

- 1) перевірка реального існування активів, капіталу, зобов'язань, відображених в Балансі;
- 2) оцінка тотожності показників Балансу та облікових реєстрів;
- 3) оцінка відповідності бухгалтерського обліку нормам чинного законодавства і нормативним документам;
- 4) перевірка майнових прав на активи, відображені в Балансі;
- 5) перевірка достовірності, повноти, адекватності відображення активів і пасивів;
- 6) перевірка оцінки активів і пасивів протягом року відповідно до прийнятої облікової політики;
- 7) перевірка облікових записів і даних Балансу з точки зору їх належності до звітного періоду;
- 8) оцінка принципу безперервності функціонування суб'єкта господарювання;
- 9) аналіз виявлених порушень та помилок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.11.1999 №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text>
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
5. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>
6. Облік і аудит: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навчальний посібник для студентів спеціальності 073 «Менеджмент» / КПП ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Т. П. Лободзинська, Т. В. Павленко. – Електронні текстові данні (1 файл: 3,8 Мбайт). – Київ : КПП ім. Ігоря Сікорського, 2019. – 162 с.
7. Плаксієнко В.Я. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. / В.Я. Плаксієнко, Ю.А.Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – Київ, ЦУЛ, 2019. – 509 с.
8. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навчальний посібник / Н. Є. Скоробогатова ; КПП ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані (1 файл: 3,7 Мбайт). – Київ : КПП ім. Ігоря

Сікорського, 2017. – 248 с. – URL:
<https://ela.kpi.ua/handle/123456789/20080>

9. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік: навчально-методичний комплекс дисципліни: навчальний посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, спеціальності 051 «Економіка» [Електронний ресурс] / Скоробогатова Н. Є. ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані (1 файл). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського. – 2022. – 105 с. – Назва з екрана. <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/48881>
10. Скоробогатова, Н. Є. Бухгалтерський облік: конспект лекцій: навчальний посібник для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, спеціальності 051 «Економіка» [Електронний ресурс] / Скоробогатова Н. Є. ; КПІ ім. Ігоря Сікорського. – Електронні текстові дані. – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського. – 2024. – 162с. <https://ela.kpi.ua/handle/123456789/67359>
11. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. – 3тє вид. Допов. і перероб. – К.: Алерта, 2008. – 926 с.