

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ УКРАЇНИ
«КИЇВСЬКИЙ ПОЛІТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ
імені ІГОРЯ СІКОРСЬКОГО»

ОБЛІК І АУДИТ: КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Навчальний посібник з навчальної дисципліни

*Рекомендовано Методичною радою КПІ ім. Ігоря Сікорського
як навчальний посібник для студентів,
які навчаються за спеціальністю 073 «Менеджмент»*

Київ
КПІ ім. Ігоря Сікорського
2019

Облік і аудит: конспект лекцій [Електронний ресурс] : навч. посіб. для студ. спеціальності 073 «Менеджмент», / КПІ ім. Ігоря Сікорського ; уклад.: Т.П. Лободзинська, Т.В.Павленко. – Електронні текстові дані (1 файл: 2 Мбайт). – Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2019. – 162 с.

*Гриф надано Методичною радою КПІ ім. Ігоря Сікорського (протокол № 7 від 01.04.2019 р.)
за поданням Вченої ради факультету менеджменту та маркетингу (протокол № 7 від 25.02.2019 р.)*

Електронне мережне навчальне видання

ОБЛІК І АУДИТ: КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

Укладачі: *Лободзинська Тетяна Петрівна, канд. екон. наук, доц.
Павленко Тетяна Володимирівна, канд. екон. наук.*

Відповідальний редактор *Лободзинська Тетяна Петрівна, канд. екон. наук, доц.*

Рецензенти: *Дергачова Вікторія Вікторівна, д-р. екон. наук, проф.*

Призначення навчального посібника – представлення основного теоретичного програмного матеріалу з дисципліни. Посібник складається з 6 розділів, кожен з яких присвячений окремій темі дисципліни. Розділи містять таблиці, рисунки, які пояснюють та уточнюють процеси виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам про діяльність підприємства для прийняття рішень. Наведено відомості про міжнародну та українську законодавчу базу щодо бухгалтерського фінансового обліку. Подано україно-англійський термінологічний словник. У кінці навчального посібника наведено перелік посилань на літературу.

© КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2019

Зміст

Розділ 1. Загальна характеристика. Предмет і метод бухгалтерського обліку	5
<i>Лекція 1.</i> Господарський облік та його види. Бухгалтерський облік , його сутність і основи організації. Облікова політика. Предмет і метод бухгалтерського обліку.	5
<i>Лекція 2.</i> Класифікація господарських засобів та джерел їх утворення.	14
Розділ 2. Фінансова звітність. Бухгалтерський баланс та основи його побудови.	17
<i>Лекція 3.</i> Основні поняття про бухгалтерську звітність. Фінансова бухгалтерська звітність.	17
<i>Лекція 4.</i> Бухгалтерський баланс, його структура та методика складання. Актив, пасив, статті балансу.	23
Розділ 3. Система рахунків та їх класифікація.	29
<i>Лекція 5.</i> Бухгалтерські рахунки, їх побудова та зміст. Синтетичні та аналітичні рахунки, їхній взаємозв'язок. Подвійний запис, його сутність і значення.	29
<i>Лекція 6.</i> План рахунків бухгалтерського обліку, його структура. Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку. Контрактивні та контрпасивні рахунки. Узагальнення даних поточного обліку.	32
<i>Лекція 7.</i> Типи господарських операцій за їх впливом на структуру та валюту балансу.	36
Розділ 4. Документація. Облікові регістри. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. Форми ведення бухгалтерського обліку.	37
<i>Лекція 8.</i> Первинне спостереження, облікові документи, їх класифікація та обробка. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. Форми бухгалтерського обліку. Узагальнення даних поточного обліку.	37
Розділ 5. Організація бухгалтерського фінансового обліку.	47
<i>Лекція 9.</i> Формування та облік власного капіталу. Звіт про власний капітал.	47
<i>Лекція 10.</i> Облік і аудит доходів та витрат діяльності підприємства.	

Облік податку на додану вартість.	54
Лекція 11. Звіт по фінансові результати, його структура та методика складання. Визначення та облік фінансового результату діяльності.	62
Лекція 12. Облік і аудит зобов'язань.	66
Лекція 13. Облік і аудит необоротних активів.	74
Лекція 14. Облік і аудит придбання, зберігання та вибуття запасів.	86
Лекція 15. Облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.	96
Лекція 16. Облік і аудит грошових коштів, дебіторської заборгованості та розрахунків. Звіт про рух грошових коштів.	100
Розділ 6. Бухгалтерський облік як інформаційна система для здійснення аналізу та аудиту фінансово-економічної діяльності підприємства.	112
Лекція 17. Суть, предмет і мета аудиту. Аудит активів, пасивів та фінансової звітності.	112
Лекція 18. Показники фінансово-економічного стану підприємства.	132
Україно-англійський термінологічний словник.	135
Список використаних джерел.	159

Розділ 1. Загальна характеристика. Предмет і метод бухгалтерського обліку

Лекція 1.

Господарський облік та його види.

Бухгалтерський облік, його сутність і основи організації.

Облікова політика підприємства, її значення та вплив на якість інформації, що надається у фінансових звітах.

Предмет і метод бухгалтерського обліку.

Сутність бухгалтерського обліку, сфера використання, загальні принципи побудови, його державне регулювання, організація та ведення в Україні регламентовані Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV з наступними змінами та доповненнями, Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 (далі НП(С)БО)) з наступними змінами та доповненнями, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Існування людей можливе лише за наявності певних матеріальних благ. Ці блага необхідно виробляти, тобто здійснювати матеріальне виробництво. У процесі матеріального виробництва постає потреба в обліку кількості здобутих засобів існування, а пізніше — кількості предметів, необхідних для виробництва тих чи інших продуктів. Із розвитком матеріального виробництва потрібним стає облік міри праці і міри споживання. Такий облік ведеться шляхом спостереження, вимірювання і реєстрації елементів процесу виробництва (засобів і предметів праці, готової продукції, грошових коштів та ін.).

Господарський процес на підприємстві потребує планування, контролю та обліку. **Господарський облік** — це система спостереження, вимірювання і реєстрації господарських процесів з метою контролю та управління ними, кількісне відображення і якісна характеристика господарської діяльності з метою виявлення відхилень у реалізації планів виробничо-господарської діяльності підприємства та їхнього усунення.

Постійне ускладнення господарського життя спричинило поділ господарського обліку за видами:

- ◆ оперативний облік;
- ◆ статистичний облік;
- ◆ бухгалтерський облік.

Оперативний облік — це спосіб спостереження, відображення та контролю за окремими господарськими та технічними операціями безпосередньо в процесі їх здійснення з метою оперативного управління.

До прикладу, за допомогою оперативного обліку відображаються такі процеси, як вихід працівників на роботу, реєстрація підписаних за місяць угод та ін.

Відмінною особливістю оперативного обліку є оперативність отримання інформації, оскільки управляти виконанням господарських операцій, активно впливати на них можна тільки володіючи своєчасною інформацією.

Статистичний облік ведеться з метою вивчення і контролю масових явищ, а також закономірностей їх розвитку.

Предметом цього обліку є не тільки процеси, які відбуваються на виробництві, але й інші явища суспільного життя, наприклад, рівень продуктивності праці, забезпеченість працівників підприємства житлом, середній вік працюючих.

У статистичному обліку використовуються специфічні, властиві йому методи: зведення, групування, методи середніх чисел і т. ін.

Дані оперативного та статистичного обліку можуть не фіксуватися на спеціальних бланках.

Оперативний і статистичний облік не охоплює всі господарські операції і не ведеться безперервно.

Для управління підприємством потрібен постійний, безперервний, достовірний і юридично підтверджений облік господарських операцій, що охоплює всю діяльність підприємства. Таким є **бухгалтерський облік**. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично і послідовно, в міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне, безперервне спостереження, контроль за господарською діяльністю. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р.: «**Бухгалтерський облік** — процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень».

Особливостями бухгалтерського обліку є:

- безперервне, повне і послідовне відображення господарських операцій;
- обов'язкове документальне підтвердження наявності господарських засобів та здійснення господарських операцій;
- узагальнення даних у грошовому виразі;
- використання специфічних засобів та прийомів (оцінка, калькулювання, рахунки).

У країнах з розвиненою ринковою економікою бухгалтерський облік методологічно й організаційно поділяється на **фінансовий та управлінський (внутрішньогосподарський)**. Це дві галузі єдиної системи обліку, кожна з яких має своє призначення і відіграє свою роль в управлінні підприємством, у забезпеченні необхідною інформацією різних користувачів.

Фінансовий облік — це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку й оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства в цілому та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавства і стандартів обліку. Ведення фінансового обліку є обов'язковим для всіх підприємств.

Функції фінансового обліку:

- а) суцільне, повне і безперервне відображення всіх господарських операцій за звітний період;
- б) складання встановленої фінансової (бухгалтерської) звітності;
- в) надання необхідної та достовірної інформації користувачам.

Управлінський облік — це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством.

Синоніми управлінського обліку — внутрішній облік, внутрішньогосподарський облік, виробничий облік.

Управлінський облік — це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівників усього підприємства та його структурних підрозділів.

Порівняльну характеристику фінансового та управлінського обліку наведено у табл. 1.1.

Бухгалтерський облік є складною системою - сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю і особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік: по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання, по-друге, обробляє дані та інтерпретує їх таким чином, щоб вони придбали практичну корисність; по-третє, передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень.

Таблиця 1.1.

**Порівняльна характеристика
фінансового та управлінського обліку**

Назва ознаки	Фінансовий облік	Управлінський облік
Головні користувачі інформації	Внутрішні та зовнішні користувачі	Внутрішні (менеджери різних рівнів підприємства, засновники)
Регламентация	Нормативні акти. Ведення є обов'язковим згідно із законодавством.	Жодної регламентації. За рішенням адміністрації.
Використання вимірників	Єдиний грошовий вимірник	Різні вимірники, в т.ч. якісні показники
Об'єкт аналізу	Підприємство в цілому	Структурні підрозділи
Об'єкти обліку	Необоротні активи, виробничі запаси, грошові кошти, витрати, власний капітал, зобов'язання, доходи, фінансові результату	Витрати, доходи, фінансові результати у розрізі окремих видів продукції, структурних підрозділів і відповідальних осіб
Періодичність складання і подання інформації	Регулярно (квартальна, річна звітність)	Звітний інтервал (оперативна інформація) – щоденна, щодокадна, щомісячна
Ціль	Фіксація подій та оцінка минулого	Прогноз на майбутнє
Відкритість даних	Більшість даних доступні всім	Комерційна таємниця
Відповідальність	Адміністративна і кримінальна	Перед адміністрацією та засновниками
Точність даних, інформації	Максимально точна інформація	Можливі приблизні розрахунки щодо майбутніх витрат, доходів, результатів
Приклад	Облік активів, власного капіталу, зобов'язань, витрат, доходів	Облік складових собівартості тощо

Для бухгалтерського обліку, як елементу системи управління, характерні такі **функції**: інформаційна, контрольна, оціночна, аналітична, соціальна.

Суть **інформаційної функції** полягає в тому, що бухгалтерський облік за допомогою властивих лише йому прийомів формує і передає інформацію про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності. Облікова інформація передається користувачам у вигляді бухгалтерських звітів.

Суть **контрольної функції** – завдяки застосуванню способів документування, інвентаризації та поточної облікової реєстрації господарських операцій бухгалтер, підписуючи відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну операцію з використання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів, нормативів, а також, стан дотримання нормативно-правових актів, угод і контрактів.

Суть **аналітичної функції** – на підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів, здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій.

Суть **оціночної функції** – за її допомогою здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначити фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, співставляти результати діяльності за періоди, передбачати розвиток.

Соціальна функція бухгалтерського обліку спрямована на вирішення глобальних завдань розвитку суспільства через зміцнення локальної економіки. Це означає, що належним чином

поставлений облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування та розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем.

Перед бухгалтерським обліком стоять такі основні **завдання**:

- формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майновий і фінансовий стан, необхідної зовнішнім і внутрішнім користувачам;
- здійснення контролю за законністю господарських операцій, дотриманням нормативів і виконанням планових завдань, збереженням і раціональним використанням майна власників;
- запобігання виникненню кризових ситуацій та зменшення невизначеності у господарській діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості. Для забезпечення виконання покладених на бухгалтерський облік завдань і вимог щодо його ведення облікова інформація повинна відповідати загальноприйнятим принципам.

Принципи бухгалтерського обліку – це правила, якими слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, а також при відображенні їх результатів у звітності.

Для здійснення бухгалтерського обліку використовують дві групи принципів: основні та додаткові.

Основні принципи визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- **обачність** – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Сутність даного принципу полягає в більшій готовності до обліку потенційних збитків, а не потенційних прибутків, в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань - за найбільшою;

- **повне висвітлення** – в обліку повинна міститися вся інформація про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **автономність** – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відособлена від його власників, у зв'язку з чим особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- **послідовність** – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;

- **нарахування** – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- **превалювання сутності над формою** – операції враховуються відповідно до їх економічної сутності, а не тільки виходячи з юридичної форми. Принцип наказує відображати в обліку будь-яку господарську операцію не за формальними ознаками, а залежно від її економічного і смислового навантаження;

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з фактичних витрат на їх виробництво і придбання;

- **єдиний грошовий вимірник** – вимірювання і узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Додаткові принципи бухгалтерського обліку прямо чи опосередковано визначені практикою ведення бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами. Найважливішими серед них є наступні:

- *законність* – ведення бухгалтерського обліку та складання звітності повинні відповідати правилам і процедурам, які передбачені чинним законодавством;

- *достовірність* – правдиве відображення у бухгалтерському обліку та звітності фінансово-господарських операцій з дотриманням вимог відповідних нормативних актів;

- *дата операції* – господарські операції реєструються в бухгалтерському обліку в момент їх здійснення, тобто в день виникнення прав (активів) або зобов'язань (пасивів), незалежно від дати руху коштів за ними;

- *прийнятність вхідного балансу* – залишки за рахунками на початок звітного періоду мають відповідати залишкам за станом на кінець попереднього звітного періоду;

- *суттєвість* – у фінансових звітах повинна відображатись уся істотна інформація, корисна для прийняття рішень керівництвом. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або перекручення може вплинути на економічні рішення користувачів звітності;

- *доречність* – інформація бухгалтерського обліку та звітності повинна бути корисною для підготовки та прийняття управлінських рішень;

- *відкритість* – фінансові звіти мають бути достатньо зрозумілими й детальними, щоб уникнути двозначності, правдиво відображати операції з необхідними поясненнями в записках. Операції повинні відповідати змісту статей звітів. Звітність повинна бути чітко викладена та зрозуміла для користувача;

- *своєчасність* – забезпечення своєчасною обліковою інформацією користувачів, які приймають рішення;

- *консолідація* – складання підприємством зведеної фінансової та управлінської звітності з урахуванням інформації своїх дочірніх підприємств, за винятком залишків за внутрішньо-системними розрахунками. *Принципи бухгалтерського обліку взаємопов'язані та визначають правила його ведення.*

Працівники бухгалтерії мають дотримуватися наведених принципів. Відхилення від них є порушенням вимог Закону і знижує інформаційну цінність даних обліку та фінансової звітності.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства й до його ліквідації. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Згідно Закону: Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, включаючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідаційного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, яка утворюється відповідно до законодавства.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

– введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером;

– користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, який зареєстрований як підприємець, здійснює підприємницьку діяльність, але не є юридичною особою;

– ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або спеціалізованою фірмою;

– самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких має оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

- визначає свою облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способів реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства в цілому;
- визначає доцільність застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, крім випадків, коли така обов'язковість передбачена законодавством.

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

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; – організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Облікова політика підприємства, її значення та вплив на якість інформації, що надається у фінансових звітах.

З набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введено в облікову термінологію новий термін – **облікова політика**, під якою слід розуміти сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика є складовою організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Визначає облікову політику підприємство самостійно. Основна її **мета** – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних управлінських рішень. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика кожного підприємства встановлюється у відповідному наказі. Структура наказу про облікову політику визначається самим підприємством. Вона може бути розширеною і скороченою.

У першому випадку наказ може мати наступний вигляд:

Преамбула (загальні відомості про підприємство);

1. Організація роботи бухгалтерської служби;

2. Методи і способи відображення в обліку його об'єктів;

3. Організаційно-технічні аспекти обліку. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- 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 активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- класифікацію пов'язаних сторін;
- дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу;
- складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- спосіб складання Звіту про рух грошових коштів.

Основними складовими наказу про облікову політику у скороченому вигляді, в якому робиться акцент на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, є:

- методи обліку витрат на виробництво продукції, виконання робіт (послуг);
- види оцінки вибуття запасів;
- способи нарахування амортизації необоротних активів;

- межа вартісного розмежування основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;
- структура загальновиробничих витрат підприємства;
- методи розподілу загальновиробничих витрат між окремими видами продукції (роботами, послугами);
- структура адміністративних витрат та витрат на збут й інші.

Наказ про облікову політику – один з основних документів, наявність і дотримання якого перевіряється фіскальними органами, аудиторськими фірмами та іншими відповідними службами при підтвердженні реальності показників фінансової та податкової звітності.

Облікова політика розробляється на багато років і може змінюватись лише в тому випадку, якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Наказ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, наказ про облікову політику доцільно повністю викласти у новій редакції. На підприємстві окремі зміни в облікову політику можуть вноситися щорічно. Не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- а) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- б) подій або операцій, які раніше не відбувалися.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів. Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події і операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

У разі зміни облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності слід розкривати причини і сутність зміни; суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення, факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, повинна забезпечити:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- відображення у бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
- тотожність даних аналітичного обліку з оборотами та залишками на рахунках синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності з даними синтетичного та аналітичного обліку;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства.

Розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою зіставності фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств, тобто користувачі отримують змогу оцінити, наскільки порівняльними є дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого звітного періоду, того чи іншого підприємства.

Предмет і метод бухгалтерського обліку, його об'єкти

Бухгалтерський облік, як і кожна наукова дисципліна, вимагає чіткого визначення предмета вивчення. Це необхідно для встановлення місця та ролі бухгалтерського обліку в системі управління. Незважаючи на те, що бухгалтерський облік має загальнодержавне значення, об'єктом його застосування є відокремлена господарська одиниця — підприємство.

Кожне підприємство має матеріальні складові своєї діяльності, тобто засоби господарства.

До засобів господарства відносяться:

- засоби виробництва — майно, що одномоментно або багаторазово використовується у процесі виробництва;
- засоби у сфері обігу — готова продукція або товари, готівкові кошти та їх еквіваленти, кошти у розрахунках;
- засоби невиробничої сфери — об'єкти науки, культури, охорони здоров'я тощо.

Кожен із видів господарських засобів має свої складові, які детально будуть розглянуті у наступному розділі.

Усі засоби господарства мають свої джерела утворення, які можна об'єднати у дві великі групи:

- власні кошти,
- позикові кошти.

У процесі діяльності підприємства відбуваються постійні зміни у складі господарських засобів: придбання нових засобів, використання їх для виготовлення продукції, випуск готової продукції, її реалізація. Ці зміни називаються господарськими процесами. Підприємства повинні забезпечити облік і засобів господарства, і господарських процесів.

Таким чином, **предмет бухгалтерського обліку** складають господарські засоби і їх використання у ході господарських процесів.

Об'єкти бухгалтерського обліку можна об'єднати в групи:

- засоби господарства,
- джерела їхнього утворення,
- господарські процеси.

Метод бухгалтерського обліку — це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації.

Основними прийомами бухгалтерського обліку є:

- документація,
- інвентаризація,
- оцінка,
- калькуляція,
- система рахунків,
- подвійний запис,
- баланс.

Всі елементи тісно пов'язані між собою.

Документація — спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку. Документ — єдине обґрунтування відображення в обліку.

Інвентаризація — співставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів обліку для виявлення відхилень, виправлення помилок та контролю за збереженням цінностей.

Оцінка — відображення у грошовій формі об'єктів обліку для їх узагальнення.

Калькуляція — грошова оцінка об'єктів, вартість яких може бути визначена тільки після відображення всіх витрат.

Система рахунків — це спосіб групування господарських засобів та їх джерел за економічно однорідними ознаками та поточний облік їх змін у кількісному і вартісному параметрах. Для групування господарських засобів використовують активні рахунки, для обліку джерел — пасивні.

Подвійний запис — процес відображення господарських операцій та викликаних ними змін одночасно на двох рахунках бухгалтерського обліку в одній і тій самій сумі.

Баланс — метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату господарських засобів та їхніх джерел, при якому сума господарських засобів дорівнює сумі їхніх джерел.

Лекція 2.

Класифікація господарських засобів та джерел їх утворення.

Для ефективного управління діяльністю підприємства необхідно знати: які господарські засоби є у розпорядженні та використанні; де ці засоби розміщені; як вони функціонують у процесі діяльності, а також: за рахунок яких джерел утворилися і для чого призначені.

Тому, засоби господарства групують:

- за напрямками використання і видами (за функціональною участю в процесі діяльності);
- за джерелами утворення (формування або фінансування) і цільовим призначенням.

За напрямками використання вони поділяються на такі, що використовуються у сфері виробництва, у сфері обігу та у невиробничій сфері.

У свою чергу господарські засоби кожного напрямку класифікуються залежно від своєї функціональної ролі. Так, засоби виробництва поділяються на *засоби праці* та *предмети праці*.

Ознакою *засобів праці* виступають такі функції:

- багаторазове використання їх людиною для виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг);
- створення умов, без яких неможливий процес виробництва. Засоби праці завдяки цим ознакам вважаються основними засобами господарства.

За видами *засоби праці* можна поділити на такі групи:

- будівлі та споруди;
- машини та устаткування;
- інструменти;
- транспортні засоби;
- обчислювальна техніка;
- господарський інвентар.

На відміну від засобів праці ознакою *предметів праці* є їхня участь і повне використання лише в одному виробничому циклі.

За видами *предметів праці* поділяють на такі групи:

- сировина та основні матеріали;
- допоміжні матеріали;
- паливо;
- запасні частини;
- напівфабрикати;
- тара і тарні матеріали;
- незавершене виробництво.

Засоби у сфері обігу поділяються на:

- предмети обігу (готова продукція, товари відвантажені та ін.),
- грошові кошти та їх еквіваленти (каса, поточний рахунок тощо),
- кошти в розрахунках (дебіторська заборгованість, векселі отримані і т. ін.)
- засоби, що обслуговують обіг (торгівельно-складські будівлі, устаткування та інвентар).

Засоби невиробничої сфери включають: будівлі, устаткування та інвентар культурного-побутового призначення та охорони здоров'я.

За функціональною участю в процесі діяльності господарські засоби (ресурси) підприємства поділяються на необоротні й оборотні активи. Згідно з НП(С)БО та міжнародними стандартами, активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Тобто, ресурси підприємства мають активно працювати і приносити дохід.

Активи поділяються на *необоротні* та *оборотні*.

До **необоротних активів** належать:

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

- нематеріальні активи — немонетарні активи, необоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість, можуть бути ідентифіковані та можуть приносити підприємству дохід. До них належить вартість придбаних підприємством прав на користування майном та природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, на об'єкти промислової інтелектуальної власності (патенти, винаходи тощо), вартість права на використання програмного забезпечення для ЕОМ, авторське право та інші права, які визнані об'єктом права власності підприємства;

- довгострокові фінансові інвестиції — фінансові вкладення в цінні папери (акції, облігації тощо) інших підприємств на період більше одного року з метою одержання доходів (дивідендів, відсотків), збільшення власного капіталу та інших вигод для підприємства;

- інші необоротні активи (зокрема, довгострокова дебіторська заборгованість юридичних і фізичних осіб, отримання якої очікується підприємством після 12 місяців з дати балансу) та ін.

Згідно НП(С)БО, **оборотні активи** – грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Під операційним циклом розуміють проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції (товарів, робіт, послуг).

Виходячи з цього, до складу *оборотних активів* належать:

- грошові кошти в касі та на рахунках в банках, якщо вони можуть бути вільно використані для поточних операцій;

- короткострокові фінансові інвестиції – включаються до складу оборотних активів за умови, якщо вони є ринковими (тобто існує активний ринок, який дає змогу встановлювати їх ринкову вартість) і, як очікується, будуть реалізовані протягом строку, що не перевищує один рік;

- дебіторська заборгованість, пов'язана з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), належить до оборотних активів, якщо, як очікується, буде погашена протягом операційного циклу;

- виробничі запаси (сировини, матеріалів, палива, готової продукції, товарів тощо), які є частиною звичайного операційного циклу підприємства – відносять до оборотних активів, якщо навіть не очікується, що вони будуть використані (спожиті) або реалізовані протягом 12 місяців з дати балансу;

- витрати майбутніх періодів, тобто витрати грошових коштів, які мали місце в поточному або попередніх звітних періодах, але відносяться до витрат наступних звітних періодів (наприклад, витрати на освоєння нових видів продукції, оплачена наперед орендна плата, передплата періодичних видань тощо).

За *джерелами утворення* засоби господарства поділяються на **власний капітал** та **зобов'язання**.

Власний капітал включає статутний капітал, резерви, додатковий вкладений капітал, нерозподілений прибуток тощо.

Зобов'язання складаються з кредитів, кредиторської заборгованості, зокрема перед постачальниками, та зобов'язань перед бюджетом, з оплати праці, страхування тощо.

Джерела формування господарських засобів підприємства, у свою чергу, поділяють на:

- джерела власних засобів;
- джерела залучених (позикових) коштів.

До **власних джерел** відносять власний капітал та забезпечення. До власного капіталу належать: статутний і пайовий капітал (кошти, які внесли засновники на час реєстрації підприємства), додатковий та резервний капітал, прибуток, одержаний за результатами діяльності. Власний капітал підприємства визначається величиною чистих активів, що обчислюється як різниця між вартістю активів і залучених коштів.

Статутний (зареєстрований) капітал формується за рахунок сукупності вкладів засновників (власників) у майно підприємства для забезпечення його діяльності в розмірах, визначених установчими документами. Розмір статутного капіталу може змінюватися лише за рішенням акціонерів за рахунок додаткових вкладень засновників або за рахунок частини прибутку підприємства. Аналогічно формується і пайовий капітал у кооперативах та спілках. Резервний капітал створюється в результаті розподілу прибутку і є джерелом коштів, призначених для покриття можливих збитків, непередбачуваних витрат, виплати дивідендів за привілейованими акціями тощо. Його величина має становити не менше ніж 25% статутного капіталу, а розмір щорічних відрахувань - не менше ніж 5% від чистого прибутку підприємства. Додатковий капітал формується за рахунок емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатно одержаного майна тощо. Нерозподілений прибуток - це сума чистого прибутку, що залишилася в розпорядженні підприємства після сплати податків та розподілу між власниками.

Забезпечення являють собою зобов'язання з невизначеними на дату балансу сумою або часом погашення, до складу яких відносяться забезпечення виплат персоналу, гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення тощо.

Поряд із забезпеченням до власних джерел відносять *цільове фінансування та цільові надходження*, які надаються підприємству з Державного бюджету або іншими фізичними та юридичними особами для реалізації конкретних заходів (науково-дослідні роботи, підготовка кадрів, соціальні потреби тощо).

До **залучених джерел** формування господарських засобів належать такі, що тимчасово надаються у користування підприємству, а потім повертаються їх власникам на узгоджених між ними умовах. До них відносять: кредити банків, фінансові зобов'язання, кредиторську заборгованість. Залучені кошти можуть бути довгостроковими і поточними (короткостроковими) і називаються зобов'язаннями.

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

Кредити – це кошти, які надаються підприємству банками або іншими кредитними установами на умовах повернення, строковості, платності, цільового призначення та забезпеченості. Залежно від терміну повернення кредити поділяють на довгострокові (понад один рік) і короткострокові (до одного року). *Фінансові зобов'язання* – це додатково залучені кошти, які отримує підприємство в результаті емісії та розміщення боргових цінних паперів підприємства на умовах повернення і плати у вигляді відсотків або дисконту. Як і кредити банків, вони можуть бути довго- і короткостроковими.

Кредиторська заборгованість – це заборгованість підприємства перед іншими фізичними та юридичними особами за отриману від них продукцію, за надані ними послуги або виконані роботи, заборгованість за нарахованими, але не сплаченими податками та іншими платежами. Фізичні та юридичні особи, перед якими підприємство має кредиторську заборгованість, називаються кредиторами.

Доходами майбутніх періодів вважаються кошти, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать і будуть відносити до майбутніх звітних періодів (доходи у вигляді одержаної передоплати за здані в оренду основні засоби та інші необоротні

активи, одержаних авансових платежів за роботи або послуги, які будуть виконуватися строком більше одного місяця тощо).

Розділ 2. Фінансова звітність. Бухгалтерський баланс та основи його побудови.

Лекція 3.

Основні поняття про бухгалтерську звітність.

Фінансова бухгалтерська звітність.

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Завершенням облікового процесу є складання фінансової звітності про господарську діяльність підприємства. Правові основи з питань складання фінансової звітності регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законом від 05.10.2017 №2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень», а також Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку НП(С)БО, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку П(С)БО. Норми Законів та Положень (стандартів) слід застосовувати до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Державне регулювання фінансової звітності в Україні здійснюється з метою створення єдиних правил складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств.

Фінансова звітність — звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, а також про рух грошових коштів та власний капітал підприємства за звітний період.

Відповідно до ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО, **метою** ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Інформація, наведена у фінансовій звітності, базується винятково на даних бухгалтерського обліку і має бути тотожною з даними аналітичного і синтетичного обліку. Дані фінансової звітності вважаються достовірними, якщо вони не містять будь-яких перекозчень або помилок, які можуть надалі вплинути на прийняття рішень.

Порядок надання фінансової звітності користувачам визначається чинним законодавством. Під час підготовки до складання та подання фінансової звітності підприємство повинне дотримуватись вимог НП(С)БО, а також Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419, зі змінами: Постанова Кабміну від 11.07.2018 р. № 547, що визначають суб'єктів подання звітності, звітний період, склад та терміни її подання. Відповідальність за складання та надання фінансової звітності несе керівництво підприємства.

До основних форм фінансової звітності відносяться:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) – форма № 1, (квартальна, річна) характеризує наявність активів, капіталу та зобов'язань на початок і кінець звітного періоду.
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) – форма № 2, (квартальна, річна) розкриває інформацію про фінансові результати, сукупний дохід, елементи операційних витрат та прибутковість акцій підприємства за звітний період.
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3) – (річна) складається прямим та непрямим методами, узагальнює інформацію про грошові надходження і видатки за видами діяльності.
- Звіт про власний капітал (форма № 4) – (річна) характеризує збільшення і зменшення капіталу за окремими видами, а також його залишки на початок і кінець звітного періоду.

– Примітки до річної фінансової звітності – формуються за рік на підставі багатьох облікових стандартів, у яких передбачено порядок розкриття або деталізацію окремих показників, надання пояснень за ними.

Відповідно до ст. 1 Закону про бухгалтерський облік користувачами фінансової звітності є фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень. Групи користувачів бухгалтерської фінансової звітності:

- представники самого підприємства, як правило, вищий управлінський персонал;
- контрольні органи і податкова служба, позабюджетні фонди тощо;
- інвестори і кредитори;
- засновники і власники підприємства.

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів, необхідних для прийняття рішень щодо:

- придбання, продажу та володіння цінними паперами;
- участі в капіталі підприємства;
- оцінки якості управління;
- оцінки здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання;
- оцінки забезпеченості зобов'язань підприємства;
- визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу;
- регулювання діяльності підприємства;
- прийняття інших рішень.

Фінансова звітність в Україні формується з дотриманням тих десяти принципів, які сформульовані у статті 4 Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО.

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких **принципах**:

- *повне висвітлення* - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *автономність* - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- *послідовність* - постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;
- *безперервність* - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі;
- *нарахування* - доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;
- *превалювання сутності над формою* - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиний грошовий вимірник* - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;
- інших принципів, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

Якісні характеристики фінансової звітності досягаються за рахунок дотримання тих самих принципів бухгалтерського обліку: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання

сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

Головні вимоги до звітності — це обов'язковість подання, державна регламентація, своєчасність складання і подання, простота, зрозумілість і загальна доступність, достовірність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників за різні періоди, доречність, раціональність, економічність і дійовість.

Загальні вимоги до фінансової звітності (ст.11 Закону про бухгалтерський облік):

1. Підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

2. Порядок та строки подання фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави до органів державної влади визначаються Кабінетом Міністрів України, для банків - Національним банком України.

3. Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.

4. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків), фінансової звітності про виконання бюджетів встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

5. Склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності та звіту про управління банків встановлюються Національним банком України.

6. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Консолідована фінансова звітність (ст. 12 Закону):

1. Підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

балансова вартість активів - до 4 мільйонів євро;

чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - до 8 мільйонів євро;

середня кількість працівників - до 50 осіб.

2. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

3. Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

4. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, складає консолідовану фінансову звітність про загальний майновий стан і результати діяльності суб'єктів державного сектору та бюджетів.

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Фінансова звітність, відповідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» має містити дані про:

- підприємство (назва, місцезнаходження, адреса, короткий опис основної діяльності, назва материнської (холдингової) компанії, середня кількість працівників протягом звітного періоду, дата затвердження фінансової звітності, повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами);
- дату звітності та звітний період;
- облікову політику підприємства та її зміни (принципи оцінки статей звітності, методи обліку, щодо окремих статей звітності);
- призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу, крім зареєстрованого, та їх відображення у Примітках до фінансової звітності;
- загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у відповідному розрізі; акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями; накопичену суму дивідендів, не сплачених за привілейованими акціями; суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені (у примітках до фінансової звітності акціонерних товариств);
- розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками; права, привілеї або обмеження щодо цих часток; зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі (у Примітках до фінансової звітності інших підприємств, крім акціонерних);
- склад грошових коштів, склад статей Звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують декілька видів грошових потоків (у Примітках до фінансової звітності підприємств);
- загальна вартість придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць; частина вищезазваної загальної вартості, яка відповідно, була сплачена або отримана грошима; сума грошей у складі активів дочірніх підприємств та інших господарських одиниць, що були придбані чи продані; сума активів (крім грошей) придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей (у разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду);
- іншу інформацію, розкриття якої передбачене відповідними Положеннями (стандартами).

Відповідно до Закону про бухгалтерський облік та НП(С)БО 1, підготовка фінансової звітності ґрунтується на загальних принципах бухгалтерського обліку: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за НП(С)БО або МСФЗ або НП(С)БО в державному секторі відповідно до законодавства.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за МСФЗ публічними акціонерними товариствами, підприємствами – емітентами цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банками, страховиками, кредитними спілками, підприємствами, які провадять діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, великими підприємствами, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

- надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010);
- недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010);
- допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність у складі Балансу та Звіту про фінансові результати складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців, крім консолідованої, подається підприємствами у загальному випадку (крім органів Казначейства) не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна - не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців. Звітним періодом на підприємстві, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Крім фінансової звітності підприємства повинні подавати ще й інші форми звітності. З метою упорядкування та спрощення складання звітності її класифікують за певними ознаками:

- за змістом та джерелами складання: бухгалтерська, фінансова, статистична, оперативно-технічна, податкова;
- за охопленням видів діяльності: уся діяльність, основна діяльність;
- за змістом звітних даних та їх застосуванням: типова, спеціалізована;
- за характером направлення та використання: зовнішня, внутрішня;
- за періодичністю: періодична, річна;
- за обсягом: повна, скорочена;
- за способом складання: вручну, автоматизовано;
- за способом відправлення: поштова, телеграфна, електронна, особиста передача;
- за ступенем узагальнення: первинна, зведена, консолідована;
- за терміном подання: термінова, звичайна;
- за роллю в управлінні: державна, внутрішньогосподарська.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 Подання фінансової звітності

Цей стандарт визначає основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Він установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Фінансова звітність загального призначення («фінансова звітність») - це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами.

Призначення фінансової звітності

Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також демонструє результати того, як управлінський персонал суб'єктів господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки;
- г) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників;
- д) грошові потоки.

Ця інформація, разом з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та вірогідність.

Повний комплект фінансової звітності включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

Достовірне подання та відповідність МСФЗ:

Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат. Передбачається, що в результаті застосування МСФЗ з розкриттям додаткової інформації (за потреби) буде досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності.

Фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності складають підприємства, які відповідно до законодавства зобов'язані їх застосовувати, а також ті, які прийняли таке рішення (закріплене в обліковій політиці) самостійно.

Лекція 4.

Бухгалтерський баланс, його структура та методика складання.

Актив, пасив, статті балансу.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, власний капітал та зобов'язання у грошовому виразі.

Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду.

Метою складання балансу є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Форма і порядок заповнення балансу регламентовані НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Порядок складання балансу передбачений Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності.

Термін «*баланс*» у бухгалтерському обліку використовується у трьох значеннях:

— як форма звітності — таблиця, в якій майно підприємства відображається у грошовій формі на певну дату за ознаками: господарського управління — актив; права власності — пасив;

— як підсумок кожної сторони таблиці як визначення їх рівності;

— як метод групування й відображення в грошовій оцінці на певну дату активів, зобов'язань та власного капіталу, результати якого відображаються у формі звітності «Баланс».

Визначення «Баланс» включає три терміни: *«активи»*, *«зобов'язання»*, *«власний капітал»*, які характеризують складові частини балансу. Для правильного складання балансу важливим є розуміння цих термінів.

Згідно НП(С)БО: *«Активи — ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому»*.

Як бачимо, головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу є те, що підприємство контролює вигоди, отримані від використання майна, та переймає ризики, пов'язані з активом. Водночас право власності не є істотним при визнанні активу в балансі.

Визначення активів містить низку понять:

1. Виникнення у результаті минулих подій (тобто господарська операція чи інша подія, що забезпечує збільшення прав на вигоду або контроль над нею, вже відбулася). Наприклад: активом є придбання майна за гроші, в кредит, в обмін на інше майно, безкоштовно; в той же час підписання угоди про придбання не приведе до появи активу.

2. Здійснення контролю підприємством впливає з права управління певними ресурсами. Контроль не залежить від права власності, тобто підприємство здійснює контроль не через власність, а через управління.

3. Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, що сприяє надходженню грошових коштів чи їх еквівалентів на підприємство. Наприклад: продаж готової продукції забезпечує надходження грошових коштів, в той же час існує ризик неплатоспроможності покупця.

Актив відображається у балансі за умови, що:

- оцінка його може бути достовірно визначена;
- очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. Наприклад, невідшкодована заборгованість підприємства-банкрута не може бути відображена як актив у балансі його кредитора, оскільки надходження грошових коштів не відбудеться.

Активи поділяються на:

- *оборотні активи* — гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи використання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу;
- *необоротні активи* — всі активи, що не є оборотними. Термін використання необоротних активів перевищує один рік, фізична форма за час експлуатації не змінюється.

Наприклад: до оборотних активів відносяться грошові кошти, товарно-матеріальні запаси, дебіторська заборгованість, до необоротних активів — основні засоби, нематеріальні активи тощо.

Операційний цикл — проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності та отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Активами, також, є *витрати майбутніх періодів* — це витрати, які здійснені, оплачені у поточному періоді, але підлягають віднесенню на витрати у наступних облікових періодах, наприклад наперед сплачені послуги або орендна плата.

Пасиви поділяються на капітал і зобов'язання.

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

Зобов'язання відображається у балансі, якщо:

- його оцінка може бути достовірно визначена. Наприклад, сума зобов'язань за отримані товари однозначно визначена в контракті та документах, за якими здійснювалося надходження товарів;
- існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Наприклад, рішення про придбання активу у майбутньому не приводить до виникнення зобов'язання. Обов'язки можна розглядати як зобов'язання лише тоді, коли вони мають бути виконані неминуче та мають визначений термін виконання. Погашення зобов'язання, як правило, викликає зменшення ресурсів підприємства. Наприклад, оплата отриманих товарів викликає відтік грошових коштів.

Зобов'язання класифікуються залежно від терміну погашення на:

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

У деяких випадках у момент виникнення зобов'язання його сума визначається із застосуванням попередніх аналітичних або експертних оцінок. Такі зобов'язання називаються *забезпеченими*. До них відносяться, наприклад, зобов'язання щодо гарантійного ремонту. Оскільки конкретна сума таких витрат залежить від майбутніх подій, підприємство змушене створити відповідний резерв, якій відображається у пасиві балансу.

Доходи майбутніх періодів — це зобов'язання, які виникли в результаті попередньої довгострокової оплати замовником послуг підприємства у поточному періоді, але підлягають включенню до доходів у наступних звітних періодах.

Наприклад: отримана орендна плата за рік відноситься спочатку на доходи майбутніх періодів і списується в міру надання послуг щомісячно.

Власний капітал — різниця між активами і зобов'язаннями підприємства. Тобто:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Суму зобов'язань та власного капіталу називають пасивами.

Таким чином, у балансі підсумок усіх активів повинен дорівнювати підсумку пасивів. Цей підсумок називається *валютою балансу*.

Схематично баланс — це двостороння таблиця: ліва сторона — актив (необоротні та оборотні активи), права — пасив (зобов'язання і власний капітал). Їхня рівність пояснюється тим, що гроші, вкладені в активи, надаються кредиторам або власниками.

Активи і пасиви балансу поділяються на окремі показники — *статті балансу*, що є елементом фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(С)БО. Статті балансу групуються за розділами (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Групування статей Балансу за розділами

АКТИВ	ПАСИВ
I. Необоротні активи II. Оборотні активи III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	I. Власний капітал II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення. III. Поточні зобов'язання і забезпечення IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття

Як видно з вищевикладеного, **статті активу** балансу групуються в розділи за їх спроможністю перетворюватися на грошові кошти. Така ознака називається *ліквідністю*. У балансі статті розміщуються в міру зростання ліквідності: від нематеріальних активів, які досить важко реалізувати, до грошових коштів.

Першими подаються найменш ліквідні необоротні активи з найдовшим періодом капіталізації – списання через знос (амортизацію) з віднесенням на витрати і результати діяльності протягом довгострокового періоду.

Потім відображаються оборотні активи, які також у балансі розміщені в міру зростання ліквідності: запаси – капіталізовані витрати на придбання сировини, матеріалів, малоцінних предметів, товарів; рекапіталізовані витрати у незавершеному виробництві, готовій продукції; дебітори у розрахунках за реалізовану продукцію, товари, векселі, інші – декапіталізовані витрати, які уже враховані у кінцевих фінансових результатах, але ще не надійшла оплата від покупців, замовників; останніми серед оборотних активів подаються абсолютно ліквідні грошові кошти та їх еквіваленти.

Окремою статтею подаються витрати майбутніх періодів. Вони виникають, коли не співпали періоди здійснення витрат та одержання доходів за ними.

Відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» окремим III розділом активу балансу подаються основні засоби, інші матеріальні активи, виведені зі складу необоротних та обліковувані як специфічна група товарів для продажу.

Пасив Балансу побудований за відношенням до власності та зростанням терміновості повернення капіталу. Першим подається власний капітал: зареєстрований капітал, капітал в дооцінках, резервний, додатковий капітал, що повертається власникам в останню чергу. Далі йде нерозподілений прибуток, який може бути реінвестований власниками, але й може використовуватись на виплату дивідендів. Власний капітал зменшується на величину регулюючих статей – неоплаченого і вилученого капіталу.

У II розділі пасиву «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» відображаються залучені джерела з терміном повернення більше 12 місяців або операційного циклу. Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки (кредити банків, з фінансової оренди, за облігаціями тощо), подаються в балансі за теперішньою вартістю – дисконтованою сумою майбутніх платежів. Довгострокові забезпечення розраховуються і записуються в баланс на основі прогнозних даних щодо майбутніх витрат на виплату відпусток, гарантійних зобов'язань.

«Поточні зобов'язання і забезпечення» (III розділ пасиву) відображаються у балансі за сумою погашення щодо заборгованості за короткостроковими кредитами, векселями виданими, кредиторської заборгованості перед постачальниками, органами соціального страхування, з учасниками, за внутрішніми розрахунками. Окремо записуються поточні забезпечення, які планують використати протягом 12 місяців від дати балансу, а також доходи майбутніх періодів, отримані у поточному або попередніх звітних періодах.

Окремим IV розділом відображаються зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу, що регламентуються П(С)БО 27.

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Дата (рік, місяць, число)

Підприємство _____ за ЄДРПОУ
Територія _____ за КОАТУУ
Організаційно-правова форма господарювання _____ за КОПФГ
Вид економічної діяльності _____ за КВЕД
Середня кількість працівників¹ _____
Адреса, телефон _____
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту

КОДИ		
		01

про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на _____ 20__ р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002	()	()
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012	()	()
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021		
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	()	()
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095		
II. Оборотні активи			
Запаси	1100		
Виробничі запаси	1101		
Незавершене виробництво	1102		
Готова продукція	1103		
Товари	1104		
Поточні біологічні активи	1110		
Векселі одержані	1120		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
з нарахованих доходів	1140		
із внутрішніх розрахунків	1145		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
у т.ч. готівка	1166		
рахунки в банках	1167		

Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
Усього за розділом II	1195		
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300		
Пасив	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	()	()
Вилучений капітал	1430	()	()
Інші резерви	1435		
Усього за розділом I	1495		
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
Страхові резерви	1530		
Усього за розділом II	1595		
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600		
Векселі видані	1605		
Поточна кредиторська заборгованість:			
за довгостроковими зобов'язаннями	1610		
за товари, роботи, послуги	1615		
за розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
за розрахунками зі страхування	1625		
за розрахунками з оплати праці	1630		
за одержаними авансами	1635		
із внутрішніх розрахунків	1645		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
Усього за розділом III	1695		
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900		

Керівник
Головний бухгалтер

Розділ 3. Система рахунків та їх класифікація.

Лекція 5.

Бухгалтерські рахунки, їх побудова та зміст.

Синтетичні та аналітичні рахунки, їхній взаємозв'язок.

Подвійний запис, його сутність і значення.

Рахунки бухгалтерського обліку — це спосіб поточного обліку, контролю та групування за економічно однорідними видами господарських засобів, джерел їх утворення та операцій. Бухгалтерський рахунок – це бухгалтерський реєстр, на якому відображаються об'єкти бухгалтерського обліку.

Для обліку залишку і руху певного виду господарських засобів та джерел їх утворення використовують окремий рахунок. На підприємстві відкривається стільки рахунків, скільки існує об'єктів обліку, тому що кожен рахунок контролює свій об'єкт.

Рахунки мають вигляд двосторонніх таблиць, на яких окремо обліковуються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Ліву частину рахунка називають **дебет** (лат. debet – винен), праву — **кредит** (лат. credit – вірити). Дві частини рахунка має тому, що з об'єктами обліку можуть відбутися дві зміни: збільшення чи зменшення. У міру здійснення господарських операцій їх реєструють за дебетом або кредитом рахунка. Підсумок сум операцій за дебетом рахунка називають **дебетовим оборотом**, а підсумок сум операцій за кредитом рахунка — **кредитовим оборотом**.

Отже, дві частини рахунка має для того, щоб в одній частині записувати операції збільшення, в іншій – зменшення.

Кінцевий залишок за кожним з об'єктів обліку у грошовому виразі на рахунку називають **кінцевим сальдо**, або **залишком на кінець періоду**.

Для контролю руху за кожним об'єктом обліку відкривається окремий бухгалтерський рахунок, якому дають назву, виходячи з того, що буде обліковуватися на рахунку.

Умовно всі рахунки бухгалтерського обліку поділяються на: **балансові, номінальні та позабалансові**.

Балансові, у свою чергу, поділяються на: **активні та пасивні, активно-пасивні**. Рахунки, що призначені для обліку наявності і руху господарських коштів підприємства, виробничих і невиробничих витрат, називають **активними**. Наприклад, рахунки «Основні засоби», «Матеріали», «Каса».

Рахунки, що відображують облік наявності і зміни джерел формування господарських засобів (активів), називають **пасивними**. Наприклад, рахунки «Статутний капітал», «Резервний капітал» тощо – ті статті, що відображені в пасиві балансу.

Активно-пасивні рахунки – це рахунки, на яких поєднуються властивості активних і пасивних рахунків, тобто на них враховуються як господарські засоби, так і джерела їх утворення. Залишки за цими рахунками можуть бути як дебетовими, так і кредитовими, та знаходитися як в активі, так і в пасиві балансу. Наприклад, рахунок «Розрахунки за податками».

Запис на рахунку здійснюється за даними бухгалтерських документів, з котрих беруть суму, яку залежно від того, що змінилося і як (збільшилося чи зменшилося), записують на відповідному рахунку і у відповідній його частині (дебеті чи кредиті).

Ці зміни потрібно правильно записати. При обчисленні кінцевого сальдо активних і пасивних рахунків слід керуватися такими правилами:

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

— в пасивних рахунках — навпаки. Початковий залишок (сальдо) і всі збільшення показуються за кредитом рахунка, а всі зменшення — за дебетом (рис. 5.1.).

а) СТРУКТУРА АКТИВНОГО РАХУНКА	
Д-т	К-т
Сальдо — початковий залишок	
Збільшення «+»	Зменшення «-»
Сальдо — кінцевий залишок	

б) СТРУКТУРА ПАСИВНОГО РАХУНКА	
Д-т	К-т
	Сальдо — початковий залишок
Зменшення «-»	Збільшення «+»
	Сальдо — кінцевий залишок

Рис. 5.1. Структура балансових рахунків бухгалтерського обліку

Кінцеве сальдо визначається періодично, після узагальнення даних за дебетом і кредитом рахунку (обороті).

В активних рахунках його визначають за таким алгоритмом: до початкового дебетового сальдо додають суму оборотів за дебетом рахунка і віднімають суму оборотів за кредитом рахунка.

$$C_{\text{кінц.}}^A = C_{\text{поч.}} + \sum \text{обор. деб.} - \sum \text{обор. кред.}$$

У пасивних рахунках до кредитового сальдо додають кредитовий оборот і віднімають оборот за дебетом рахунка.

$$C_{\text{кінц.}}^П = C_{\text{поч.}} + \sum \text{обор. кред.} - \sum \text{обор. деб.}$$

На активно-пасивних рахунках може бути одночасно два залишки: і за дебетом, і за кредитом, в такому випадку говорять про «розгорнуте сальдо».

Практика використання активно-пасивних рахунків знаходить застосування в обліку розрахункових операцій і обліку фінансових результатів і, перш ніж визначають сальдо за такими рахунками, до них складають оборотну відомість, де активну частину показують окремо, пасивну окремо, і за правилами ведення активних рахунків і пасивних визначають залишки засобів.

Зміни у складі активів підприємства та джерел їх формування обумовлені безперервно здійснюваними господарськими операціями і тягнуть за собою такі самі зміни сум на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

На **номінальних** рахунках відображається інформація про окремі види доходів, витрат, фінансових результатів діяльності підприємства протягом облікового періоду.

Доходи протягом звітного періоду відображаються за кредитом відповідного рахунку доходів, а їх зменшення під впливом зовнішніх чинників – за дебетом.

Витрати відображаються за дебетом відповідного рахунку витрат.

За дебетом рахунку «Фінансові результати» відображаються усі види витрат, а за кредитом – усі види доходів. Різниця між загальним дебетовим та кредитовим оборотами і є фінансовим результатом діяльності підприємства за звітний період. Ці рахунки тимчасові, оскільки не мають сальдо і закриваються у кінці кожного звітного періоду (рис. 5.2).

СТРУКТУРА НОМІНАЛЬНОГО РАХУНКА			
Д-т	Назва доходного рахунка		К-т
Зменшення «-»	Збільшення «+»		
Списання на фінансовий результат діяльності			
Оборот Дт	Оборот Кт		
Оборот Дт – Оборот Кт	АБО	Оборот Кт – Оборот Дт	

СТРУКТУРА НОМІНАЛЬНОГО РАХУНКА		
Д-т	Назва витратного рахунка	К-т
Збільшення «+»		Списання на фінансовий результат діяльності
Оборот Дт		

СТРУКТУРА НОМІНАЛЬНОГО РАХУНКА		
Д-т	Фінансовий результат діяльності	К-т
Обороти за дебетом витратних рахунків		Обороти за кредитом доходних рахунків
Оборот Дт		Оборот Кт
Оборот Дт – Обороти Кт	АБО	Оборот Кт – Обороти Дт

Рис. 5.2. Структура номінальних рахунків бухгалтерського обліку

За ступенем узагальнення господарських засобів, джерел їхнього утворення та господарських процесів у поточному бухгалтерському обліку рахунки поділяються на: *синтетичні* та *аналітичні*.

Рахунки, що групують ресурси підприємства, джерела їхнього утворення в узагальненому грошовому вимірюванні за економічно-однаковими ознаками, називаються *синтетичними*, а облік на цих рахунках — *синтетичним*.

Наприклад: такі рахунки як «Основні засоби», «Готова продукція», «Розрахунки з постачальниками» дають узагальнену інформацію про стан таких засобів підприємства і називаються синтетичними.

Для систематичного контролю за наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей, коштів, зобов'язань, за своєчасністю розрахунків з постачальниками, покупцями, для прийняття управлінських рішень крім узагальнених показників потрібна більш докладна інформація.

Наприклад: підприємство має знати не лише загальну суму дебіторської заборгованості, а мати інформацію щодо кожного дебітора, щоб контролювати стан розрахунків з ними. Субрахунки (окрема підгрупа в синтетичному рахунку), що відкривають з метою розширення систематичного обліку для деталізації складу засобів підприємства та джерел фінансування, називаються — *аналітичними*, а облік, що ведеться на цих рахунках, — *аналітичним*. Записи в аналітичних рахунках і відповідному синтетичному рахунку роблять по мірі виконання господарських операцій. Крім того, аналітичний облік у межах рахунків запасів, витрат і доходів надасть можливість здійснювати калькуляцію собівартості продукції (товарів), контроль витрат і визначати результати діяльності за центрами відповідальності.

Аналітичні рахунки мають докладнішу інформацію, ніж синтетичні. Між аналітичними рахунками і відповідним синтетичним рахунком є тісний взаємозв'язок, який полягає в тому, що сальдо і господарські операції, що відображуються у дебеті і кредиті синтетичного рахунка, мають бути відображені у дебеті та кредиті відповідних аналітичних рахунків. Такий спосіб забезпечує рівність сальдо та оборотів на синтетичному та аналітичних рахунках.

Кожне підприємство може відкривати необхідну кількість аналітичних рахунків.

Запис кожної господарської операції одночасно у дебеті і кредиті відповідних рахунків в однакових сумах називається **подвійним записом**. Суть подвійного запису – кожна господарська операція в одній і тій самій сумі записується двічі: за дебетом одного і за кредитом іншого рахунка.

За допомогою подвійного запису в обліку забезпечується відображення цих господарських операцій в їхньому взаємозв'язку і взаємозалежності. Такий підхід забезпечує контроль за правильністю виконання дій щодо відображення подій господарської діяльності у бухгалтерському обліку.

Наприклад: надходження сировини і матеріалів на підприємства веде до збільшення залишку таких активів як матеріали. На цю саму суму одночасно зростає заборгованість перед постачальниками, тому бухгалтерська господарська операція має подвійне відображення цієї суми на відповідних рахунках: «Матеріали» та «Розрахунки з постачальниками».

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

Запис, який розкриває назву рахунків, що дебетуються і кредитуються, та суму господарської операції, називають **бухгалтерською проводкою**.

Лекція 6.

План рахунків бухгалтерського обліку, його структура.

Узгодженість плану рахунків зі структурою фінансових звітів.

Групування рахунків бухгалтерського обліку

Контрактивні та контрпассивні рахунки.

Узагальнення даних поточного обліку.

Оскільки бухгалтерський рахунок є основною одиницею зберігання інформації в бухгалтерському обліку, то для групування цієї інформації використовується система рахунків бухгалтерського обліку. Ця система є єдиною для всіх підприємств і організацій, крім банків та бюджетних організацій, і називається «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій».

Інструкцією про застосування Плану рахунків визначено: «План рахунків є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку».

Головною метою його є забезпечення інформацію для контролю та прийняття управлінських рішень, складання фінансової звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій включає 10 класів: 1-3 класи – активні, 4-5 класи – пасивні, 7-8 класи – номінальні, 0 клас – позабалансові рахунки. Залишки рахунків класів 1-3 відображаються у розділах активу, класів 4-6 — у розділах пасиву балансу. За даними 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.

План рахунків зорієнтований на потреби складання фінансової та внутрішньої звітності, тому чітко розмежовані балансові рахунки, об'єднані в класи за розділами активу і пасиву балансу, номінальні рахунки для обліку витрат, доходів і результатів діяльності, а також позабалансові рахунки.

Отже, кожен клас рахунків має конкретне призначення та тісно пов'язаний з інформаційними потребами зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Кожен клас рахунків поділяється на синтетичні рахунки (рахунки першого порядку), а вони, в свою чергу, — на субрахунки (рахунки другого порядку). Кожен рахунок має назву і код.

Синтетичні рахунки мають двозначний код: перша цифра показує номер класу рахунків, друга порядковий номер у класі, починаючи з 0 до 9.

Субрахунки мають тризначний код, у якому перші дві цифри збігаються з цифрами відповідного синтетичного рахунка, а третя показує порядковий номер субрахунка, починаючи з 1 до 9.

Отже, План рахунків бухгалтерського обліку є систематизованим переліком рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій, який забезпечує єдність накопичення та групування облікової інформації для складання звітності та зрозумілості її всіма зовнішніми та внутрішніми користувачами.

План рахунків та Інструкція щодо його застосування є важливим засобом державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що здійснюється з метою створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, яка є обов'язковою для всіх підприємств та гарантує і захищає інтереси користувачів облікової інформації.

Структура Плану рахунків узгоджена зі структурою фінансових звітів (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

УЗГОДЖЕНІСТЬ ПЛАНУ РАХУНКІВ ЗІ СТРУКТУРОЮ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

План рахунків		Фінансовий звіт
Клас	Назва класу	
1	Необоротні активи	Розділ 1 активу Балансу, Ф.№ 1
2	Запаси	Розділ 2 активу Балансу, Ф.№ 1
3	Кошти, розрахунки та інші активи	Розділ 2 активу Балансу, Ф.№ 1
4	Власний капітал	Розділ 1 пасиву Балансу, Ф.№ 1
5	Довгострокові зобов'язання та забезпечення зобов'язань	Розділ 2 пасиву Балансу, Ф.№ 1
6	Поточні зобов'язання та забезпечення зобов'язань	Розділ 3 пасиву Балансу, Ф.№ 1
7	Доходи і результати діяльності	Звіт про фінансові результати, Ф.№ 2
8	Витрати за елементами	Звіт про фінансові результати, Ф.№ 2
9	Витрати діяльності	Звіт про фінансові результати, Ф.№ 2
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів, Ф.№ 5

Групування рахунків бухгалтерського обліку за певними ознаками, допомагає процесу вивчення системи рахунків та застосуванню її на практиці.

Усі рахунки групуються за об'єктами відображення (активні, пасивні, активно-пасивні), рівнем узагальнення даних про господарську діяльність (синтетичні рахунки, субрахунки, аналітичні рахунки), за економічним змістом, призначенням та структурою.

Групування рахунків за економічним змістом дає можливість встановити, які рахунки слід застосовувати для обліку певного об'єкта, тобто це дозволяє визначити систему рахунків, які необхідно використовувати на підприємствах тієї чи іншої галузі. Вона будується відповідно до класифікації об'єктів бухгалтерського обліку.

За економічним змістом рахунки поділяють на три основні групи і одну доповнюючу:

- рахунки господарських засобів (рахунки необоротних активів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів);
- рахунки господарських процесів (рахунки доходів і результатів діяльності, витрат діяльності, витрат за елементами);
- рахунки джерел формування засобів (рахунки власного капіталу та забезпечень зобов'язань, рахунки довгострокових та поточних зобов'язань);
- рахунки обліку операцій, які не відображені в балансі (позабалансові рахунки).

Класифікація рахунків за економічним змістом дає змогу згрупувати рахунки залежно від того, що саме на них обліковується.

За структурою і призначенням рахунки поділяються на **основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні та позабалансові**.

Таке групування дозволяє визначити порядок обліку господарських операцій на рахунках, забезпечує можливість більш раціонального уявлення про показники діяльності підприємства.

Основні рахунки у бухгалтерському обліку застосовуються перш за все для контролю за наявністю господарських засобів та джерел їх утворення, а також за їхніми змінами. Об'єкти, які обліковуються на цих рахунках, є основою господарської діяльності, дають повне уявлення про майновий стан підприємства, тому вони і називаються основними.

До основних рахунків відносяться:

- інвентарні;
- рахунки капіталу;
- рахунки розрахунків.

Інвентарні рахунки застосовують для обліку наявності та руху матеріальних цінностей і коштів. Головне їх призначення — контроль за наявністю господарських засобів підприємства. Рахунки цієї групи умовно поділяють на *матеріальні* та *рахунки коштів*.

Матеріальні рахунки призначені для обліку наявності та руху основних засобів, товарно-матеріальних цінностей і контролю за їх збереженням. По відношенню до балансу вони є активними (рахунки № 10, 11, 20, 22, 26, 28).

Рахунки коштів призначені для обліку грошових коштів. Вони також є активними (рахунки № 30, 31, 33).

Рахунки капіталу використовуються для обліку джерел утворення власних засобів. Вони є пасивними (рахунки № 40, 41, 42, 43).

Рахунки розрахунків призначені для відображення дебіторської та кредиторської заборгованості.

Рахунки, на яких обліковується дебіторська заборгованість, є активними (рахунки 36, 37). Рахунки, на яких обліковується кредиторська заборгованість, є пасивними (рахунки № 50, 55, 51, 52, 53, 54, 60, 63, 66, 68).

Окремі рахунки цієї групи є активно-пасивними (рахунки № 372, 64, 65, 377), на них одночасно обліковується дебіторська і кредиторська заборгованість. Ці рахунки можуть мати два залишки за дебетом (дебіторська заборгованість) і за кредитом (кредиторська заборгованість).

Регулюючі рахунки призначені для уточнення оцінки господарських засобів і визначення реального розміру джерел утворення засобів. Дані рахунки поділяються на:

- контрарні;
- доповнюючі;
- контрарно-доповнюючі.

Контрарні регулюючі рахунки призначаються для зменшення оцінки засобів і джерел їх утворення. За будовою ці рахунки протилежні до рахунків, які вони зменшують. Так, якщо зменшується оцінка засобів, то самі вони є контрактивними, пасивними (рахунки № 131, 132, 133), якщо зменшується величина джерел утворення засобів, то контрарні рахунки відносяться до контрпасивних і є активними.

Доповнюючі регулюючі рахунки збільшують оцінку засобів або джерел їх утворення. За будовою вони такі ж, як і рахунки, які вони доповнюють. Використовуються вони в аналітичному обліку. Наприклад, до суми транспортно-заготівельних витрат додається вартість придбаних матеріалів або сировини, таким чином визначається фактична собівартість матеріальних цінностей.

Контрарно-доповнюючі рахунки поєднують в собі ознаки двох попередніх. Їх застосовують, як правило, в аналітичному обліку, зокрема в обліку готової продукції чи матеріалів. Якщо аналітичний облік окремих видів готової продукції проводять за плановою собівартістю, окремо ведуть облік відхилень фактичної собівартості від планової. При цьому для того, щоб визначити фактичну собівартість готової продукції, треба суму відхилень додати або відняти від планової собівартості залежно від наявності перевитрат або економії засобів.

Операційні рахунки призначені для відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, а саме для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства.

Вони поділяються на:

- розподільчі;
- калькуляційні;
- порівняльні;
- транзитні.

Розподільчі рахунки в свою чергу поділяються на збірно-розподільчі та бюджетно-розподільчі.

Збірно-розподільчі призначені для збору і розподілу витрат між об'єктами в одному звітному періоді. Ці рахунки є номінальними активними і закриваються наприкінці звітнього періоду і, таким чином, вони не мають сальдо (рахунки № 91, 92, 93, 94,).

Бюджетно-розподільчі рахунки призначені для відображення витрат і їх розподілу між окремими звітними періодами. Це активний рахунок № 39 і пасивні рахунки № 47, 69).

За дебетом рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів» відображаються витрати, здійснені в даному періоді, але фактично вони відносяться до майбутнього періоду. За кредитом рахунка 39 витрати поступово списуються за настанням відповідного періоду. Даний рахунок може мати дебетове сальдо, яке означає нерозподілену суму витрат і відображується в II розділі активу балансу.

Калькуляційні рахунки призначаються для обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг. За будовою вони є активними (рахунки № 23, 24, 25, 90).

Порівняльні рахунки призначені для відображення окремих господарських операцій і процесів та результатів за ними. Ці рахунки є активно-пасивними. Результат від певної операції чи процесу визначається шляхом порівняння записів за звітний період за дебетом і кредитом цих рахунків. І на суму цього результату даний рахунок закривається (рахунок № 79 «Фінансові результати»).

Транзитні рахунки використовуються тоді, коли є необхідність акумулювати певні однорідні активи з метою їх подальшого розподілення для забезпечення контролю і управління цими активами.

До таких відносяться рахунки восьмого класу, на яких відображаються елементи витрат (рахунки № 80, 81, 82, 83, 84, 85). За цими рахунками немає початкового і кінцевого сальдо і вони в кінці звітнього періоду закриваються.

Фінансово-результативні рахунки використовуються для відображення фінансових результатів діяльності підприємства за певний період (рахунок № 44). Цей рахунок активно-пасивний, оскільки результат може бути позитивним (прибуток) або негативним (збиток).

Усі ці групи рахунків (основні, регулюючі, операційні та фінансово-результативні) обліковують балансові об'єкти і мають назву балансові рахунки (1 – 6 класи) та накопичують доходи і витрати за період з подальшим визначенням фінансового результату діяльності, мають назву номінальні рахунки (7 – 9 класи).

Позабалансові рахунки призначені для обліку об'єктів, які не є власністю підприємства, але перебувають у його користуванні. Для цих рахунків притаманна проста форма запису, тобто на них відсутній подвійний запис, і вони не кореспондують між собою і балансовими рахунками. Надходження таких об'єктів відображається за дебетом, а вибуття – за кредитом відповідного позабалансового рахунка.

Лекція 7.

Типи господарських операцій за їх впливом на структуру та валюту балансу.

Поділ господарських операцій на типи має теоретичне і практичне значення, яке треба враховувати в процесі затвердження форми балансу, визначення його будови та змісту, використання для оцінки фінансового стану й платоспроможності підприємства.

Чотири типи змін в балансі є сполучною ланкою, що з'єднує баланс із рахунками і наочно показує необхідність відображення кожної господарської операції на протилежних сторонах

двох або кількох взаємодіючих рахунків. Той факт, що кожна господарська операція відображається двічі, автоматично збільшує пізнавальне та контрольне значення обліку.

Процеси здійснення господарської діяльності складаються з окремих господарських операцій. Під їх впливом відбуваються різноманітні зміни у активах, зобов'язаннях та власному капіталі підприємства та їхніх структурах.

Залежно від характеру цього впливу на баланс, господарські операції поділяються на 4 типи.

Для їх розгляду використаємо такі умовні позначення:

A — актив балансу,

П — пасив балансу,

Z — загальна сума змін.

Перший тип господарських операцій стосується тільки активу балансу, вносячи зміни у склад та розміщення необоротних і оборотних активів, витрат майбутніх періодів. При цьому валюта балансу не змінюється, охоплюючи нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, запаси, дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги, дебіторську заборгованість за розрахунками, поточні фінансові інвестиції, кошти та їх еквіваленти, витрати майбутніх періодів.

Приклад: на поточний рахунок надійшли гроші від дебітора в сумі 10 000 грн.

Результат: сума коштів на поточному рахунку збільшилася на 10 000 грн; дебіторська заборгованість зменшилась на 10 000 грн.

$$A + Z - Z = П.$$

Зміни відбуваються лише в структурі активу балансу (одна стаття збільшується, друга — зменшується), загальна сума (валюта балансу) активу залишається без змін.

Другий тип господарських операцій стосується тільки пасиву балансу, вносячи зміни в склад та розміщення власного капіталу й зобов'язань. При цьому валюта балансу не змінюється.

Більшість господарських операцій другого типу веде до зміни статей балансу в межах одного розділу.

Приклад: частину нерозподіленого прибутку використано для поповнення резервного капіталу в сумі 15 000 грн.

Результат: сума нерозподіленого прибутку зменшилась на 15 000 грн.; сума резервного капіталу збільшилася на 15 000 грн.

$$A = П + Z - Z.$$

Зміни відбуваються лише в структурі пасиву балансу (одна стаття збільшується, друга — зменшується), загальна сума (валюта балансу) пасиву залишається без змін.

Третій тип господарських операцій впливає на актив і пасив балансу в бік збільшення, тобто валюта балансу за активом і пасивом збільшується на рівновеликі суми.

Операції третього типу проводяться в порівняно значній кількості. Вони охоплюють різноманітні ситуації і процеси виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємства і завжди перебувають у динаміці.

Приклад: підприємство одержало об'єкт основних засобів на суму 20 000 грн. з відстрочкою платежу.

Результат: основні засоби збільшилися на 20 000 грн.; заборгованість перед постачальником збільшилася на 20 000 грн. На цю ж суму збільшилась і валюта балансу.

$$A + Z = П + Z.$$

Відбулося збільшення статей активу і пасиву балансу.

Четвертий тип господарських операцій впливає на актив і пасив балансу в бік зменшення, тобто валюта балансу одночасно зменшується на рівновеликі суми і за активом, і за пасивом.

Приклад: з поточного рахунка у банку погашена заборгованість перед постачальником в сумі 30 000 грн.

Результат: грошові кошти на поточному рахунку зменшилися на 30 000 грн., заборгованість перед постачальником зменшилася на 30 000 грн. На цю ж суму зменшилась і валюта балансу.

$$A - Z = \Pi - Z.$$

Відбулося зменшення статей активу і пасиву балансу.

Висновок:

- *кожна операція змінює не менше ніж дві статті балансу;*
- *при будь-якому типі операцій рівність загального підсумку активу та пасиву не порушується.*

На кожному підприємстві, залежно від його галузевих особливостей та обсягів виробництва, щоденно здійснюється велика кількість господарських операцій. Якщо їх розглядати в цілому по підприємству, то операцій першого і третього типу відбувається близько 70%, причому кількість операцій обох цих типів є майже однаковою. Кількість операцій другого і четвертого типу теж майже однакова і в цілому на них припадає близько 30% усіх операцій.

Усі господарські операції, незалежно від типу, відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Розділ 4. Документація. Облікові реєстри. Інвентаризація. Форми ведення бухгалтерського обліку.

Лекція 8.

Первинне спостереження, облікові документи, їх класифікація та обробка. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. Форми бухгалтерського обліку. Узагальнення даних поточного обліку

Бухгалтерський облік здійснює суцільне й безперервне спостереження за господарськими процесами і відображає його в документах, які складають на кожен господарську операцію.

Будь-яка господарська діяльність відображається в бухгалтерському обліку способом суцільного і безперервного документування всіх господарських операцій, які здійснюються на підприємстві. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами і доповненнями, та «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом МФУ № 88 від 24 травня 1995 р. зі змінами і доповненнями, визначають порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку та вимоги щодо складання документів.

Відображення об'єктів обліку у первинних бухгалтерських документах називається **документацією** — сукупність офіційно визнаних, взаємопов'язаних та складених у визначеній формі документів, які містять передбачувану інформацію про виріб, процес або діяльність даного підприємства. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку — це спосіб суцільного та безперервного відображення господарських операцій за допомогою бухгалтерських документів.

Документ — це безперечне письмове свідчення про здійснення господарської операції або письмове розпорядження на право її здійснення. Термін «документ» походить від латинського «documentum» і буквально означає свідцтво, доказ. У теорії і практиці під документом

розуміють матеріальний носій, на якому зафіксована інформація за допомогою різних засобів і способів.

Бухгалтерський документ — це документ певної форми і змісту, що містить інформацію про господарську операцію та юридично підтверджує факт її здійснення або розпорядження на право її проведення.

Первинний документ — документ, який містить відомості про господарську операцію; документ, створений у письмовій або електронній формі, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Дані первинних бухгалтерських документів є основою первинної облікової інформації, а первинна документація — першим етапом облікового процесу.

Визначальною ознакою господарської операції є те, що вона має спричиняти реальні зміни майнового стану платника податків.

Здійснення господарської операції, і власне її результат, підлягають відображенню в бухгалтерському обліку.

Тому для бухгалтерського обліку мають значення лише ті документи, які підтверджують фактичне здійснення господарських операцій.

Зведений обліковий документ — це документ, складений на підставі декількох первинних документів для використання їх, для контролю та впорядкування оброблення даних.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і 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;
- особисті підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операцій і технології опрацювання облікової інформації до первинних документів можуть бути внесені й інші додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства; номер документа; підстава для здійснення операцій; дані про документ, що засвідчує особу одержувача, тощо.

Документи складаються на бланках типових форм, затверджених Державним комітетом статистики України, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених міністерствами та відомствами України, або виготовлених самостійно бланках, які повинні обов'язково містити реквізити типових або спеціалізованих форм.

Головною складовою документа є інформація. Інформація може бути недокументальною — не закріпленою, та документальною — закріпленою на відповідному носії (папері, магнітній стрічці, дискеті, лазерному диску тощо), який призначений для її зберігання та передавання в просторі та часі.

Матеріальний об'єкт, спеціально призначений для запису, зберігання та передачі інформації, називають матеріальним носієм або носієм інформації.

Вимоги до бухгалтерських документів згідно з Положенням:

- документи можуть бути на паперових або машинних носіях;
- записи повинні бути чіткими, без підчисток та помарок;
- чорнила повинні бути довговічні;
- виправлення завіряються особами, які підписали документ;
- не дозволяються виправлення в касових та банківських документах;
- документи складаються в момент здійснення господарської операції або відразу після неї;
- у вільних рядках проставляється "Z";
- документи зберігаються в архіві.

Документооборот — процес від складання документа до здавання його в архів.

Законодавчо визначено строки зберігання різних бухгалтерських документів в архіві. Звичайно вони становлять 1—3 роки; найдовше зберігаються особові картки (75 років) та річні баланси (постійно). Відповідальність за організацію документообороту на підприємстві несе головний бухгалтер.

Відповідальність за несвоєчасне складання документів та недостовірне відображення в них даних несуть особи, які склали чи підписали ці документи.

Бухгалтерські документи, що використовуються для оформлення господарських операцій, на практиці класифікують за різними ознаками:

- *за ступенем узагальнення* господарських операцій документи поділяються на:
первинні і зведені.

Первинні документи містять відомості про господарську операцію. Прикладом первинних документів є прибуткові й видаткові касові ордери, накладні, приймальні квитанції, вимоги, наряди тощо. Зведені документи складають на підставі первинних документів, вони узагальнюють господарські операції, які вже зафіксовані в первинних документах. Прикладом зведених документів є звіти касира, звіти про рух виробничих запасів, авансові звіти та ін. Застосування в обліку зведених документів значно зменшує обсяг облікових записів на синтетичних та аналітичних рахунках;

- *за способом використання* документи поділяють на **разові та накопичувальні.**

Разові документи використовують для оформлення кожної господарської операції в момент її здійснення (вимоги, накладні, акти, чеки, касові ордери, приймальні квитанції тощо). Накопичувальні документи використовуються для відображення протягом тижня, декади, місяця однорідних господарських операцій відповідно до їх здійснення (лімітно-забірні картки, особисті картки працівників, бригадні наряди, відомості випуску готової продукції);

- *за місцем складання* документи поділяють на **внутрішні та зовнішні.**

Внутрішні — це такі документи, які складають на самому підприємстві (вимоги, прибуткові ордери, звіти матеріально відповідальних осіб та ін.). Зовнішні — це такі документи, які надходять від інших підприємств і організацій (рахунки-фактури, платіжні вимоги, платіжні доручення тощо);

- *за призначенням* бухгалтерські документи поділяються на **розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення і комбіновані.**

До розпорядчих відносять документи, які містять розпорядження на здійснення певної господарської операції. До них належать накази, письмові розпорядження, доручення, чеки на одержання грошових коштів у банку тощо. Розпорядчі документи не підтверджують факту здійснення операцій, тому не можуть бути підставою для облікових записів.

Виконавчими (виправдними) називають документи, які підтверджують факт здійснення господарської операції. Наприклад, виписки банку з поточного рахунка, прибутковий ордер, акти, квитанції, авансові звіти та ін.

Документи бухгалтерського оформлення складаються працівниками бухгалтерії на підставі виконавчих та розпорядчих документів для підготовки облікових записів. До них належать бухгалтерські довідки, групувальні та розробні таблиці, відомості нарахування амортизації, розподілу загальноновиробничих витрат, звітні калькуляції тощо.

На практиці документи часто поєднують у собі ознаки всіх перелічених вище документів (розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення), тому їх називають комбінованими. Прикладом комбінованих документів є прибуткові та видаткові касові ордери, акти на заміну матеріалів, лімітно-забірні картки, наряди на виконання робіт та ін.;

- *за кількістю позицій* (записів)

Суттєве значення має побудова первинних документів за кількістю позицій, тобто кількістю рядків. За цією ознакою документи поділяються на **однорядкові (однопозиційні) та багаторядкові (багатопозиційні);**

- *за технікою складання та опрацювання* документи

поділяються на документи, що складаються вручну, і документи, що складаються за допомогою ЕОМ.

Після того як документи складено на місцях або прийнято від сторонніх організацій, вони потрапляють до бухгалтерії у порядку й строки, встановлені керівником підприємства.

Документи, що надійшли до бухгалтерії, підлягають арифметичній перевірці, формальній та юридичній і за суттю, тобто з погляду законності й доцільності господарської операції.

При цьому забороняється приймати до виконання та оформлення первинні документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання та використання активів і зобов'язань. Такі документи передаються безпосередньо головному бухгалтеру для прийняття відповідних рішень. Первинні документи можуть бути прийняті до обліку в тому разі, якщо вони складені за формою та підписані особою, на це уповноваженою.

Прийняті документи підлягають перевірці перед рознесенням їхніх даних на рахунки бухгалтерського обліку. Залежно від мети контролю первинних документів використовуються різні методичні прийоми їхньої перевірки: формальна, арифметична, експертна, логічна, економічна, нормативно-правова та інші.

Після перевірки документи підлягають подальшому опрацюванню, тобто вони повинні пройти всі *стадії обробки*:

- 1) групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи і запису в групувальні відомості для визначення загального підсумку за кожною групою;
- 2) таксування документів являє собою математичні дії — множення ціни на кількість, тобто отримання суми або оцінка господарської операції у грошовому вимірнику;
- 3) контирування документів полягає в зазначенні кореспондуючих рахунків на первинних документах, тобто у проставленні на них бухгалтерської проводки;
- 4) оформлені бухгалтерськими проводками документи використовуються для відображення господарських операцій в регістрах синтетичного та аналітичного обліку.

Облікові регістри та форми бухгалтерського обліку

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в облікових регістрах.

Облікові регістри — це носії інформації встановленої форми і змісту, призначені для реєстрації, відображення, накопичення, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами, на рахунках бухгалтерського обліку.

Записи господарських операцій у регістрах називаються обліковою реєстрацією.

Для обліку та реєстрації господарських операцій підприємства застосовують різноманітні за формою, змістом, способом відображення і нагромадження інформації облікові регістри. Склад облікових регістрів залежить від прийнятої на підприємстві форми бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку за зовнішнім виглядом використовують такі облікові регістри: книги, журнали, відомості, картки, машинограми, окремі листки.

За характером записів облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні та комбіновані.

Хронологічними називають такі облікові регістри, в яких записи здійснюються у календарній послідовності відповідно до часу здійснення і оформлення господарської операції (реєстраційний журнал операцій, касова книга тощо).

Систематичні облікові регістри призначені для відображення у визначеній послідовності з певним групуванням однорідних за економічним змістом операцій на відповідних синтетичних і аналітичних рахунках (Головна книга, картки складського обліку та ін.).

Комбіновані — це такі регістри, в яких поєднано хронологічні та систематичні записи (книга Журнал-Головна, журнали-ордери, відомості тощо).

За обсягом змісту облікові регістри поділяються на регістри синтетичного, аналітичного обліку та комбіновані.

У регістрах синтетичного обліку ведеться облік в узагальненому вигляді за синтетичними рахунками у грошовому вимірнику, аналітичного — за аналітичними, де інформацію подають у

натуральних, трудових і вартісних вимірниках. Регістром синтетичного обліку є Головна книга, реєстраційний журнал операцій, до реєстрів аналітичного обліку належать картки, книги тощо. У комбінованих реєстрах синтетичний та аналітичний облік поєднуються. До комбінованих реєстрів можна віднести окремі журнали-ордери, відомості, машинограми.

За своєю будовою (формою) облікові реєстри розрізняються односторонні, двосторонні, багатографні та шахові.

В односторонніх реєстрах уся облікова інформація розміщена з однієї сторони (як правило, праворуч). Прикладом можуть бути усі типові картки аналітичного обліку.

Двосторонні реєстри складаються з двох частин: ліва призначена для обліку дебетових записів, права — для кредитових.

До таких реєстрів належить Головна книга.

У багатографних реєстрах одна із граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф для деталізації записів. Прикладом такого реєстру є картка аналітичного обліку витрат виробництва, в якій за дебетом рахунка «Виробництво» розшифровуються витрати, що списуються з багатьох інших рахунків.

Шахові облікові реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Записи суми господарських операцій в таких реєстрах роблять тільки один раз у клітинці на перетині стовпчика і рядка таблиці, що означає кредит одного рахунка та дебет іншого. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис здійснюється в один робочий прийом. Шахова форма є характерною ознакою журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.

Порядок облікової реєстрації регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією про його застосування.

У реєстрах синтетичного та аналітичного обліку систематизується інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах. Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

Облікові реєстри повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвище і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

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

У разі складання та зберігання облікових реєстрів на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їхні копії на паперових носіях на вимоги інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Підприємство повинне вживати всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечувати їхнє належне зберігання протягом встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і облікових реєстрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Первинні документи та облікові реєстри можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

Форми бухгалтерського обліку — це певна система взаємопов'язаних облікових реєстрів встановленої форми і змісту для відображення наявності та руху активів, капіталу, зобов'язань і процесів господарської діяльності, а також способів і технічних засобів запису операцій в облікових реєстрах.

Ознаками форм бухгалтерського обліку є:

— зовнішній вигляд і будова реєстрів хронологічного і систематичного (синтетичного й аналітичного) обліку;

— взаємозв'язок облікових реєстрів;

— способи і технічні засоби запису господарських операцій в облікові реєстри.

За час існування бухгалтерський облік пройшов довгий шлях розвитку і при цьому на кожному його етапі застосовувалися різні форми. Тому за цими формами можна простежити історію розвитку господарської діяльності й бухгалтерського обліку.

Розвиток форм обліку прогресує на принципах послідовного вдосконалення староіталійської форми бухгалтерського обліку, яка була викладена у 1494 р. італійським вченим-математиком Лукою Пачоллі в роботі «Трактат про рахунки і записи», виданий у Венеції. Ця форма складалася із трьох книг: Пам'ятної книги (меморіалу), в якій фіксуються господарські операції на момент їхнього здійснення; Журналу, куди переносяться операції із Пам'ятної книги з позначенням кореспондуючих рахунків; Головної книги, куди щоденно записували з журналу господарські операції для систематизації за рахунками. На підставі Головної книги наприкінці звітного періоду складали баланс.

Сучасними формами бухгалтерського обліку, що використовуються на підприємствах, установах і організаціях України, є: меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена, автоматизована (комп'ютерна).

Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі первинних документів складають меморіальні ордери, в яких вказують кореспонденцію рахунків за здійсненою операцією та її суму з обов'язковим посиланням на документ, що служить підставою для записів. Меморіальні ордери складають на спеціальних бланках або безпосередньо в документі, якщо на ньому відтворена форма ордеру.

Ця форма обліку передбачає подальшу реєстрацію меморіальних ордерів у реєстраційному журналі, де ведеться хронологічний облік господарських операцій. Аналітичний облік ведеться в реєстрах аналітичного обліку, за даними яких складається оборотна відомість за аналітичними рахунками.

Інформацію поточного синтетичного та аналітичного обліку періодично узагальнюють. Роблять це за допомогою **оборотних відомостей**.

Узагальнення даних обліку починається з підрахунку оборотів та залишків за дебетом і кредитом з наступним обчисленням кінцевих сальдо синтетичних та аналітичних рахунків. **Оборотні відомості** є способом періодичного узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку, засобом перевірки записів в обліку, а також засобом перевірки правильності складання балансу.

Розрізняють два види оборотних відомостей:

— за синтетичними рахунками;

— за аналітичними рахунками.

Розглянемо порядок складання оборотної відомості за синтетичними рахунками (табл. 8.1).

Протягом звітного періоду на підприємстві відбулася низка господарських операцій, що вплинули на кінцеві залишки за статтями, а саме: одержано від постачальника малоцінні та швидкозношувані предмети на суму 2400 грн.; в касу надійшла готівка з поточного рахунку в банку в сумі 600 грн.; робітникам з каси видано 500 грн.; з поточного рахунку розрахувалися з постачальниками на суму 5000 грн.

Таблиця 8.1

ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ РАХУНКАМИ

Рахунки	Сальдо на 1 число місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець періоду	
	Д-т	К-т	Д-т	К-т	Д-т	К-т
1. Основні засоби	30000				30000	
2. Виробничі запаси	4000				4000	
3. МШП	1000		2400		3400	
4. Каса	100		600	500	200	
5. Поточний рахунок	8200			5600	2600	

6. Статутний капітал		32000				32000
7. Нерозподілений прибуток		3000				3000
8. Розрахунки з постачальниками		6000	5000	2400		3400
9. Розрахунки з робітниками		2300	500			1800
Разом	45300	45300	8500	8500	40200	40200

Оборотна відомість характеризує кожен рахунок і показує сальдо на початок періоду, обороти за дебетом і кредитом за місяць і сальдо на кінець звітного періоду. Характерною особливістю оборотної відомості є те, що вона містить три пари однакових підсумків:

- початкових сальдо;
- оборотів;
- кінцевих сальдо.

Тотожність підсумків початкових сальдо впливає з балансового методу. Збіг підсумків дебетових оборотів з підсумком кредитових оборотів рахунків впливають із застосування методу подвійного запису в бухгалтерському обліку. Рівність підсумків кінцевих сальдо за дебетом і кредитом рахунків впливає з двох попередніх рівностей. Якщо підсумок за дебетом усіх синтетичних рахунків не збігається з підсумками за кредитом рахунків, то це вказує на помилки у поточному бухгалтерському обліку, причинами яких можуть бути неправильні записи початкових сальдо на активних і пасивних рахунках.

Таким чином, оборотна відомість за синтетичними рахунками дає можливість виявити у бухгалтерському обліку помилки, пов'язані з порушенням рівності підсумків. Крім оборотної відомості за синтетичними рахунками складають також оборотну відомість за аналітичними рахунками.

Оборотні відомості характеризують величину і рух конкретних видів господарських засобів. Це дає можливість контролювати збереження і правильність витрачання матеріальних цінностей.

Синтетичний облік ведеться у Головній книзі, на основі якої складається оборотна відомість за синтетичними рахунками, бухгалтерський баланс та інші звітні форми.

На підприємствах і в організаціях, що мають невелику кількість синтетичних рахунків, може застосовуватись один із спрощених варіантів меморіально-ордерної форми обліку, який прийнято називати формою «Журнал-Головна».

Журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку базується на застосуванні журналів-ордерів і відомостей аналітичного обліку, які є основними обліковими регістрами та основою обліку, охоплюють увесь процес господарської діяльності. Кожний регістр виконує певну функцію, а всі регістри тісно пов'язані між собою. За назвою основного облікового регістру названо і саму форму обліку.

Наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356 на виконання Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів затверджені Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку.

Затверджені регістри розраховані на відображення документообороту невеликих і середніх підприємств.

Основними обліковими регістрами за журнально-ордерною формою є журнали, відомості аналітичного обліку та Головна книга. Кожен із цих регістрів є своєрідним нагромаджуваним регістром, в якому накопичуються певні господарські операції у передбачених розрізах (за рахунками, статтями витрат тощо).

Усі журнали-ордери мають контрольно-шахову форму і побудовані за кредитовим принципом, тобто рахунок, до якого ведеться даний журнал-ордер, кредитується із зазначенням в окремих графах рахунків, що дебетуються в кореспонденції з ним.

У разі застосування журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку меморіальних ордерів не складають і реєстраційного журналу не ведуть, а кореспондуючі рахунки зазначають безпосередньо на самих документах. Господарські операції записують безпосередньо до

відповідного журналу у хронологічному порядку в міру надходження виправдних документів. Якщо за операціями є значна кількість документів, їхні дані попередньо групують у допоміжних відомостях, місячні підсумки яких переносять потім до відповідних журналів-ордерів. Підсумки журналів-ордерів переносяться до Головної книги, побудованої на відміну від журналів-ордерів, за дебетовою ознакою, в якій знаходяться кінцеві залишки за всіма рахунками, необхідні для складання балансу за звітний період.

Журнально-ордерна форма є оптимальною паперовою формою обліку.

Журнали відкриваються за кредитом низки бухгалтерських рахунків (наприклад журнал 1 — за кредитом рахунків 30, 31, 33, журнал 2 — за кредитом рахунків 50, 60).

У випадках, коли потрібну аналітичну інформацію за об'єктами обліку на окремих рахунках (запасів, витрат, доходів тощо) безпосередньо у журналах відобразити неможливо, то попередньо дані первинних документів у потрібному аналітичному розрізі групуються (накопичуються) у допоміжних відомостях (аркушах — розшифровках), з яких підсумки записуються до журналів.

Аналітичні дані в облікових регістрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій. Інформація до облікових регістрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Підсумкові записи в журналах звіряються з даними первинних документів, які були підставою для записів, та з відомостями.

На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів у них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять до Головної книги або до інших облікових регістрів, роблять позначку про це у відповідному рядку регістру.

Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів із кредиту рахунків.

Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Для перевірки правильності складання облікових регістрів застосовують оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Обороти за дебетом і кредитом рахунків мають бути рівними.

Інформація облікових регістрів використовується для складання фінансової звітності.

Необхідність прийняття Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку визначалась впровадженням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Невеликі підприємства України також можуть використовувати спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, яка може застосовуватися:

— за простою формою бухгалтерського обліку без використання регістрів обліку майна малого підприємства;

— за формою обліку з використанням регістрів обліку майна малого підприємства.

У разі запровадження автоматизованої (комп'ютерної) форми бухгалтерського обліку здійснюється інтеграція обліку на підставі одноразового введення і багаторазового використання первинної інформації, а також програмне групування дебетових і кредитових оборотів на рахунках на підставі принципу подвійного запису; проводиться автоматизація логічних операцій бухгалтерського обліку; розв'язуються задачі бухгалтерського обліку у двох режимах — регламентному і запитовому (діалоговому); вихідну інформацію одержують у вигляді машинограм (друкованих облікових регістрів) і відеограм, а також є можливість розшифровки результативних показників за запитом користувачів.

Впровадження в обліковий процес комп'ютерної техніки зумовило заміну паперових носіїв інформації технічними з наданням їм відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» та «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» юридичної сили.

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку, її види та значення

Документування господарських операцій, їх подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку не можуть врахувати всього реального руху активів і зобов'язань. Є такі процеси і явища, що не піддаються повсякденній обліковій реєстрації і документуванню в момент їх здійснення. Це так звані природні втрати за деякими видами ресурсів, а також наслідки помилок, допущених під час їх приймання та відпуску, записів в облікових регістрах, а також через зловживання.

Способом бухгалтерського обліку, за допомогою якого можна виявити й врахувати те, чого не можна взяти на облік при щоденній документації господарських процесів і явищ, є інвентаризація.

Отже, ***інвентаризація*** як складова частина методу бухгалтерського обліку є способом виявлення з наступним обліком ресурсів (активів підприємства) і джерел їх фінансування, які не піддаються документальному оформленню, для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Інвентаризація — це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінки активів та зобов'язань підприємства. Інвентаризація є одним з елементів бухгалтерського обліку і відіграє роль обов'язкового доповнення до поточної документації господарських операцій всіх підприємств.

У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відмічено, що інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 (наказ МФУ від 11 серпня 1994 р. із змінами), що встановлює єдині для всіх суб'єктів господарювання правила проведення інвентаризації, регламентує порядок і строки проведення інвентаризації, основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- установлення надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Згідно з цією Інструкцією, відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим. Головний бухгалтер або особа, юридична чи фізична, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку, має забезпечити дотримання норм законодавства та правил її проведення. Матеріали інвентаризації і рішення інвентаризаційної

комісії щодо регулювання розходжень затверджуються керівником підприємства із включенням результатів у звіт за період, в якому закінчена інвентаризація, а також у річний звіт, та викладаються у примітках до фінансової звітності.

Залежно від повноти охоплення перевіркою ресурсів розрізняють повну та часткову інвентаризацію.

Повна інвентаризація охоплює всі ресурси підприємства та їх джерела; часткова — окремі їх види та групи (наприклад, товари, пальне, транспортні засоби, готівку в касі тощо).

За часом проведення інвентаризація може бути місячною, квартальною, піврічною та річною.

За характером інвентаризації бувають планові та позапланові (раптові). Планові інвентаризації передбачаються планом проведення інвентаризацій, який складається на початку року і затверджується керівництвом. Позапланові (раптові) наперед не плануються, а проводяться в міру потреби за розпорядженням керівництва, за вимогою перевіряючого органу, у випадках стихійного лиха, крадіжки, пожежі, аварії тощо.

Інвентаризація здійснюється постійно діючою інвентаризаційною комісією, склад якої затверджує керівник підприємства.

Випадки, коли проведення інвентаризації є обов'язковим:

- при реорганізації підприємства і зміні форми власності;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, але не раніше 1 жовтня;
- при зміні матеріально-відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псуванні цінностей;
- на вимогу судово-слідчих органів;
- у разі аварій, пожежі, стихійного лиха;
- у разі переоцінки товарно-матеріальних цінностей;
- при ліквідації підприємства.

На кожному підприємстві для проведення інвентаризації створюється постійно діюча інвентаризаційна комісія в такому складі: голова — керівник (заступник керівника) підприємства і члени комісії — головний бухгалтер, представники окремих структурних підрозділів, провідні фахівці тощо. Ця комісія відповідає за своєчасну і якісну інвентаризацію. На місцях зберігання виробничих запасів за потребою створюються робочі інвентаризаційні комісії, які повинні під керівництвом центральної комісії забезпечити безпосереднє проведення інвентаризацій: у присутності матеріально-відповідальної особи виявити і підрахувати зважуванням, обмірюванням або перерахуванням фактичну наявність усіх цінностей. Одержані дані заносять в інвентаризаційні описи, які складають у двох примірниках. Описи складають окремо за кожною матеріально-відповідальною особою і за місцем зберігання цінностей. Після закінчення інвентаризації описи підписують усі члени комісії та матеріально-відповідальна особа.

Один примірник опису передається до бухгалтерії, другий залишається у матеріально-відповідальної особи. Описи, що надійшли до бухгалтерії, використовують для виведення результату інвентаризації: в інвентаризаційному описі поряд із даними про фактичну наявність проставляють кількісні та вартісні показники цінностей за даними бухгалтерського обліку.

Остаточні результати проведеної інвентаризації можна визначити лише за порівняльними відомостями. У них відображаються усі позиції, де виникли відхилення від облікових даних. До складання порівняльної відомості бухгалтерія має ретельно перевірити правильність усіх записів у рахунках.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність порівняльних відомостей, з'ясовує причини виникнення надлишків, нестач, пересортиці, встановлює винних. Причини виникнення різниць ретельно з'ясовуються, уточнюються на підставі письмових пояснень матеріально-відповідальної особи. Свої висновки та пропозиції щодо регулювання різниці між фактичними даними інвентаризації та показниками обліку комісія фіксує в протоколі. Протокол надається на затвердження керівнику підприємства, який приймає остаточне рішення про порядок урегулювання розбіжностей.

Результати інвентаризації відображаються в обліку в такому порядку: виявлені надлишки оприбутковують і зараховують на доходи підприємства; вартість нестачі, псування або інших втрат у межах норм списується на витрати діяльності підприємства, а в сумах, що перевищують ці норми, — на винних осіб; якщо винних не встановлено, суму нестачі відносять також на витрати звітного періоду.

Результати інвентаризації відображаються у бухгалтерському обліку в 10-денний строк і включаються до звіту за той період, в якому була закінчена інвентаризація.

Розділ 5. Організація бухгалтерського фінансового обліку.

Лекція 9.

Формування та облік власного капіталу.

Звіт про власний капітал.

Майно підприємства складається із різних матеріальних, нематеріальних та фінансових ресурсів — носіїв прав власності окремих суб'єктів.

Власний капітал є основою для початку і продовження господарської діяльності, та одним із найістотніших показників, оскільки виконує функції:

- довгострокового фінансування,
- відповідальності і захисту прав кредиторів,
- кредитоспроможності,
- самостійності,
- розподілу доходів і активів.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про власний капітал і розкриття такої інформації у фінансовій звітності визначаються НП(С)БО.

Основними завданнями організації обліку власного капіталу є:

- 1) забезпечення обліку даних та узагальнення інформації про стан і рух власного капіталу;
- 2) контроль за правильністю і законністю формування власного капіталу;
- 3) своєчасне, повне, правильне відображення розміру і всіх змін власного капіталу;
- 4) контроль за раціональним розподілом прибутку;
- 5) організація аналітичного обліку на рахунках власного капіталу для своєчасного отримання достовірної інформації;
- б) правильне відображення у регістрах обліку і звітності операцій з власним капіталом.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори: форму власності; організаційно-правову форму господарювання; кількість засновників.

Основні положення про облік власного капіталу, що наводяться у наказі про облікову політику:

- 1) перелік положень (стандартів) бухгалтерського обліку, якими керується підприємство при веденні обліку власного капіталу;
- 2) номенклатура робочих бухгалтерських рахунків, а також будова аналітичних рахунків з обліку власного капіталу;
- 3) порядок збільшення статутного капіталу і оцінка вкладів;
- 4) порядок розподілу чистого прибутку;
- 5) порядок утворення та використання резервного капіталу, крім випадків, коли він утворюється у порядку, встановленому законодавством;
- б) встановлення порядку вибуття учасників і визначення розміру частки належного їм додаткового капіталу.

Власний капітал утворюється двома шляхами:

- 1) внесенням власниками підприємства;

2) накопичуванням суми доходу, що залишається на підприємстві.

За формами власний капітал поділяється на:

- інвестований;
- нерозподілений прибуток.

За рівнем відповідальності власний капітал поділяється на:

- статутний капітал;
- додатковий (нереєстрований) капітал, який складається з:
 - а) додатково вкладеного капіталу,
 - б) резервного капіталу,
 - в) нерозподіленого прибутку.

Для правильної організації бухгалтерського обліку власного капіталу необхідно передусім його чітко класифікувати.

1. Статутний (зареєстрований) капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників) до капіталу підприємства.

2. Пайовий капітал – сума пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами.

3. Додатковий вкладений капітал (акціонерні товариства) – сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість.

4. Інший додатковий капітал – сума дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу.

5. Резервний капітал – сума резервів, створених, відповідно до чинного законодавства або установчих документів, за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства.

6. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – сума прибутку, яка реінвестована у підприємство, або сума непокритого збитку. Сума непокритого збитку вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

7. Неоплачений капітал – сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Ця сума вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

8. Вилучений капітал (господарські товариства) – фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Сума вилученого капіталу підлягає вирахуванню при визначенні підсумку власного капіталу.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється у день вибуття підприємства з реєстру у результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Перед тим, як зареєструвати підприємство, необхідно оцінити рівень витрат, які доведеться здійснити при реєстрації підприємства.

Організація обліку статутного капіталу (як і інших складових власного капіталу) залежить від цілої низки чинників, які визначаються у ході організаційних етапів, що передують дореєстраційному періоду. А саме, до державної реєстрації необхідно:

- 1) визначитись з видом підприємства (приватне, колективне, господарське товариство, підприємство, засноване на власності об'єднання громадян, комунальне, державне);
- 2) визначитись з розміром статутного капіталу, який повинен бути не менше законодавчо встановленого мінімального розміру;
- 3) розробити і затвердити установчі документи: статут, установчий договір, протокол зборів засновників.

Після здійснення описаних вище процедур підприємство реєструють в органах державної реєстрації.

По закінченні реєстрації підприємство повинно мати наступні документи, що є основою для організації обліку власного капіталу.

1. Статут (перший примірник).
2. Свідоцтво про державну реєстрацію (перший примірник).

3. Свідоцтво про реєстрацію в статуправлінні (перший примірник).
4. Свідоцтво про реєстрацію у Державній фіскальній службі.
5. Свідоцтво платника ПДВ (якщо це передбачено законом).
6. Договір з банком про обслуговування.
7. Довідка про реєстрацію у Пенсійному фонді.
8. Печатка (за необхідності) та кутовий штамп.

Протягом здійснення господарської діяльності розмір статутного капіталу можна змінювати. Так, у товариствах – збільшення статутного капіталу може бути здійснене лише після внесення повністю всіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій), крім випадків, передбачених законодавством. Не допускається зменшення статутного капіталу при наявності заперечень кредиторів товариства.

Рішення товариства про зміни розміру статутного капіталу набирає чинності з дня внесення цих змін до державного реєстру.

Зміна статутного капіталу має місце у випадку припинення діяльності: реорганізації або ліквідації підприємства. Основні умови і порядок реорганізації визначаються вищим органом управління юридичної особи, він же приймає рішення про затвердження відповідних документів.

Ліквідація підприємства здійснюється у таких випадках:

- 1) за рішенням власника;
- 2) по закінченні терміну, на який створювалося підприємство;
- 3) по досягненні мети, поставленої при створенні підприємства;
- 4) при забороні діяльності підприємства;
- 5) при визнанні підприємства банкрутом;
- 6) при несвоєчасному наданні інформації про зміни в його реквізитах;
- 7) при неподанні протягом року в ДФС декларації, бухгалтерської звітності.

Інші складові власного капіталу (крім статутного капіталу) теж змінюються у процесі господарської діяльності підприємства.

Пайовий капітал відображає суму пайових внесків членів спілок та інших підприємств, що передбачена установчими документами. Тобто, пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно вкладених у здійснення спільної фінансово-господарської діяльності. Його облік здійснюється на рахунку 41 «Пайовий капітал».

За кредитом рахунка відображається збільшення пайового капіталу, за дебетом – його зменшення, а у Балансі – сальдо за цим рахунком. Аналітичний облік за рахунком 41 ведеться за видами капіталу та власниками.

Додатковий вкладений капітал відображає суму, на яку вар-тість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість. Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал».

Для акціонерних товариств різниця між вартістю реалізації випущених ними акцій та їх номінальною вартістю має назву «Емісійний дохід». Емісійний дохід обліковується на відповідному субрахунку 421.

Інший додатковий капітал відображає суму дооцінки необоротних активів, вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, та інші види додаткового капіталу. Облік додаткового вкладеного капіталу здійснюється на відповідних субрахунках рахунка 42 «Додатковий капітал».

Підприємства (крім акціонерних товариств), які формують статутний капітал, показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір статутного капіталу, що вносяться без прийняття рішень про зміну розміру статутного капіталу, на субрахунку 422 «Інший вкладений капітал».

Підприємства, які формують пайовий капітал (у тому числі шляхом випуску пайових цінних, паперів крім акцій), показують вкладений засновниками капітал та інші внески понад розмір визначеного пайового капіталу, на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

На субрахунку 423 «Дооцінка активів» відображається сума дооцінки (уцінки) активів, яка здійснюється у випадках, передбачених законодавством та положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

На субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» відображається вартість необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб.

Інші види додаткового капіталу відображаються на субрахунку 425 «Інший додатковий капітал».

За кредитом рахунка 42 відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом – його зменшення.

Резервний капітал відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів.

Для узагальнення інформації про стан та рух резервного капіталу підприємства, створеного згідно з діючим законодавством та засновницькими документами за рахунок нерозподіленого прибутку, використовується рахунок 43 «Резервний капітал».

За кредитом рахунка 43 відображається створення резервів, за дебетом – їх використання. Сальдо цього рахунка відображає залишок резервного капіталу на кінець звітного періоду. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами та напрямками використання.

Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) відображає суму прибутку, яка реінвестована у підприємство, або суму непокритого збитку.

Нерозподілений прибуток є складовою частиною власного капіталу, тобто, це прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства після виплати доходів власникам та формування резервного капіталу. У бухгалтерському обліку нерозподілений прибуток або (залежно від результатів господарської діяльності) непокриті збитки відображаються на субрахунках рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»: 441 «Прибуток нерозподілений» або 442 «Непокриті збитки». Розподіл прибутку в поточному періоді відображається на субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді». За кредитом рахунка 44 відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Оскільки на рахунку 44 може бути як кредитове, так і дебетове сальдо, у Балансі може бути відображений як додатний, так і від'ємний показник. При цьому сума непокритих збитків вираховується при визначенні підсумку власного капіталу.

Неоплачений капітал відображає суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства. Ця сума відображає ту частку статутного капіталу, яка ще не внесена учасниками, а тому вираховується при визначенні величини власного капіталу. Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу використовується рахунок 46 «Неоплачений капітал».

За дебетом рахунка 46 відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до капіталу підприємства, вартість яких визначена відповідними угодами. Цей показник формується у момент реєстрації статутного капіталу підприємства та зменшується при здійсненні учасниками внесків. Погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу відображається за кредитом цього рахунка. Після здійснення всіх внесків учасниками сальдо на рахунку 46 не залишиться. Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Вилучений капітал відображає фактичну собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників. Облік вилученого капіталу здійснюється на рахунку 45 «Вилучений капітал» у випадках: викупу власних акцій (часток) у акціонерів (учасників) з метою їх перепродажу або анулювання акцій (часток) (зменшення статутного капіталу).

За дебетом рахунка 45 відображається фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених господарським товариством у його акціонерів (учасників), за кредитом – вартість анульованих або перепроданих акцій (часток).

Показник вилученого капіталу має від'ємне значення та вираховується при визначенні величини власного капіталу підприємства.

Загальні визначення елементів власного капіталу набувають специфічних особливостей залежно від організаційної форми відповідного підприємства. Ці особливості зумовлені насамперед нормами законодавства, якими встановлено організаційні форми підприємств, та вимогами щодо порядку формування та руху власного капіталу цих підприємств.

Мета, структура і техніка складання Звіту про власний капітал

Звіт про власний капітал, як правило, складається тільки за рік. В цьому можна переконатися проглянувши саму форму даного звіту: в НП(С)БО 1 вона містить показники залишку власного капіталу на початок та на кінець року. Хоча, як виняток, підприємство може скласти квартальний звіт з поясненням причини в примітках до фінзвітності.

Отже, маємо одну єдину форму Звіту про власний капітал – форму № 4, яка міститься в НП(С)БО 1 (додаток 1) та призначена тільки для середніх та великих підприємств.

Показники Звіту про власний капітал повинні відповідати даним бухгалтерського обліку і співпадати з даними Звіту про фінансовий стан (балансу) і Звіту про фінансові результати. Перевірити зіставність показників форм фінзвітності можна на основі Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. № 476.

Метою складання Звіту про власний капітал є надання користувачам фінансової звітності повної, достовірної та неупередженої інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду (року) (п. 5.1 Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. № 433).

Власний капітал – це також однойменний розділ балансу підприємства (I розділ пасиву). Звіт про власний капітал, по-суті, більш детально розкриває інформацію щодо змін складових власного капіталу, чого не видно у Балансі. Звіт про власний капітал показує зміни за усіма операціями: і за операціями з власниками і за іншими операціями, які не пов'язані з власниками (вплив компонентів іншого сукупного доходу). Також власний капітал – це активи за мінусом зобов'язань підприємства (чисті активи), що є втіленням зростання (зменшення) капіталу власників.

Для забезпечення порівняльного аналізу інформації підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

У статтях «Залишок на початок року» та «Залишок на кінець року» показують суми власного капіталу, наведені в балансі підприємства, відповідно, на початок і кінець звітного періоду.

У статтях «Зміна облікової політики», «Виправлення помилок» та «Інші зміни» відображаються суми коригувань, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

У статті «Скоригований залишок» показується залишок власного капіталу на початок звітного року після внесення відповідних коригувань.

У статтях розділу «Переоцінка активів» наводяться дані, які відображають збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів та інших активів у порядку, передбаченому відповідними положеннями (стандартами).

У статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» показується сума чистого прибутку (збитку) зі звіту про фінансові результати.

У статтях розділу «Розподіл прибутку» наводяться дані, які відображають розподіл прибутку між учасниками (власниками) підприємства або спрямування прибутку до статутного капіталу, резервного капіталу тощо.

У статтях розділу «Внески учасників» наводяться дані про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства.

У статтях розділу «Вилучення капіталу» наводяться дані про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин.

У статтях розділу «Інші зміни в капіталі» наводяться дані про всі інші зміни у власному капіталі підприємства, що не були включені до вищезазначених статей, зокрема, списання невідшкодованих збитків, безкоштовно отримані активи та інші зміни.

У статті «Разом змін у капіталі» наводиться підсумок змін у складі власного капіталу за звітний період, що визначається як сума скоригованого залишку власного капіталу на початок року та всіх змін протягом звітного року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу та інших змін.

Дані в графах 3—11 наводяться зі знаком «+» або «-», що означає збільшення або зменшення залишку відповідного елемента власного капіталу.

Алгебраїчна сума, що відображає початковий залишок (сальдо) з урахуванням змін за кожним видом власного капіталу повинна дорівнювати залишку на кінець періоду (сальдо), що відображено в Балансі.

Для складання звіту використовують такі джерела інформації:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- установчі документи;
- аналітичні дані за окремими рахунками бухгалтерського обліку.

Додаток
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
І «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

Підприємство _____
(найменування)

Звіт про власний капітал
за _____ 20__ р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
--------	-----------	------------------------	---------------------	--------------------	-------------------	---	---------------------	-------------------	--------

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000								
Коригування: Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
Скоригований залишок на початок року	4095								
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100								
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								
Розподіл прибутку: Виплати	4200								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
власникам (дивіденди)									
Спрямування прибутку до зарєєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
Внески учасників: Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295								
Залишок на кінець року	4300								

Керівник
Головний бухгалтер

Лекція 10.

***Облік і аудит витрат діяльності підприємства.
Облік і аудит доходів від діяльності підприємства.
Облік податку на додану вартість.***

Витрати підприємства, критерії визнання, класифікація

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

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

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

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

Витратами не визнаються:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь клієнта, принципала, тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення одержаних позик;
- зменшення власного капіталу підприємства в результаті його вилучення або розподілу власниками.

Бухгалтерський облік витрат підприємства здійснюється у двох напрямках: за видами діяльності та за елементами.

Облік витрат за видами діяльності відображає, на що, на які цілі витрачені активи підприємства. Облік витрат за елементами показує, що конкретно, які ресурси витрачені.

Класифікація видів діяльності, яка використовується для обліку витрат:

- **Звичайна діяльність** — будь-яка діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

- **Операційна діяльність** — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

- **Основна діяльність** — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечують основну частину його доходу.

- **Інвестиційна діяльність** — придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які є складовою еквівалентів грошових коштів.

- **Фінансова діяльність** — діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Витрати, пов'язані зі здійсненням операційної діяльності (операційні витрати), включають: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Елемент витрат представляє собою сукупність економічно однорідних витрат.

За елементами операційні витрати поділяються на матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Для обліку витрат використовуються рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності»

Облік витрат лише на рахунках класу 8 без використання рахунків класу 9, тобто облік витрат за елементами без групування їх за видами діяльності, широко застосовується на підприємствах малого бізнесу, що оподатковуються єдиним податком.

Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Розглянемо кожний з названих видів витрат.

Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) включає:

- виробничу собівартість продукції (робіт, послуг);
- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати;
- понаднормовані виробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) — основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23

«Виробництво», включає: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати.

Реалізована протягом звітного періоду продукція, надані послуги, виконані роботи накопичуються на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». За дебетом цього рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої протягом звітного періоду продукції, робіт, послуг. За кредитом – списання у кінці звітного періоду виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати».

Для обліку загальновиробничих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом – накопичення витрат за статтями, здійснені протягом місяця, за кредитом – щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво».

Як було зазначено вище, до собівартості реалізованої продукції не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

До **адміністративних витрат**, що обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», відносяться:

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

— витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємства та іншого загальногосподарського персоналу;

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

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

— винагороди за зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

— амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

— витрати на врегулювання спорів у судових органах;

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

— плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

— інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут, що обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут», включають:

— 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 матеріальних 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;

— інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Інші операційні витрати (рахунок 94 «Інші операційні витрати» включають:

—витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

—собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

—собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

—сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

—втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

—втрати від знецінення запасів;

—нестачі й витрати від псування цінностей;

—визнані штрафи, пеня, неустойка;

—витрати на виплату матеріальної допомоги на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

—інші витрати операційної діяльності.

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».

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 класів 1 і 3, а саме 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 за методом участі в капіталі.

Облік втрат від участі в капіталі ведеться на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі».

Облік витрат, пов'язаних з реалізацією необоротних активів і фінансових інвестицій, ведеться на рахунку 97 «Інші витрати». Цей же рахунок призначений для обліку витрат звичайної діяльності, що не знайшли відображення на інших рахунках класу 9. До таких витрат, зокрема, відносяться: втрати від неопераційних курсових різниць, уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій, списання необоротних активів тощо.

Зміст записів за дебетом і кредитом рахунків класу 9: за дебетом здійснюється накопичення витрат за рік, а за кредитом — їх списання у кінці звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати». Необхідно зауважити, що списання суми загальновиробничих витрат (рахунок 91) за кредитом в кінці звітного періоду відбувається не на рахунок 79, а на рахунок 23 «Виробництво», і входить у склад виробничої собівартості.

Сучасна система бухгалтерського обліку розглядає витрати підприємства на сплату податку на прибуток як витрати діяльності. Для обліку податку на прибуток, нарахованого протягом року, використовується рахунок 98 «Податки на прибуток», за дебетом якого здійснюється накопичення витрат з податку на прибуток, нарахованих протягом року, а за кредитом — списання суми нарахованих за період податків на рахунок 79 «Фінансові результати».

Доходи від діяльності підприємства, критерії визнання і класифікація

У бухгалтерському обліку **доходи** — це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників).

Для того, щоб відображати в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності зокрема, Звіті про фінансові результати, події, пов'язані з отриманням доходів, вони поділяються за видами діяльності.

Дохід визнається в разі додержання таких умов:

- при збільшенні активу або зменшенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу **обачності**, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки.

Можливість достовірної оцінки — основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню.

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не призводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим, вищезазначені суми **не включаються тільки до суми чистого доходу** підприємства.

Для обліку доходів Планом рахунків передбачено 7 клас «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період. Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців). У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх загальної суми оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до нового Плану рахунків дозволяє закривати рахунки доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітного року.

Рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності» застосовуються для обліку доходів наступним чином:

За кредитом рахунків 7 класу — **валовий дохід**.

За дебетом рахунків 7 класу (крім рахунка 76 «Страхові платежі»):

- ПДВ;
- акцизний збір;
- інші непрямі платежі, включені до ціни продажу.

Після чого на фінансовий результат діяльності підприємства відноситься сума чистого доходу.

У бухгалтерському обліку і фінансовій звітності **доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів** — це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюється на підставі облікового **принципу нарахування**.

Складена згідно з принципом нарахування фінансова звітність інформує користувача не лише про проведені операції, які супроводжувались виплатою або одержанням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити грошові кошти у майбутньому, та про ресурси, наведені у грошовому вираженні, які будуть отримані у майбутньому.

Закінчується 7 клас рахунків рахунком 79 «Фінансові результати». Цей рахунок призначений для обліку і узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Фінансовий результат визначається за кожним видом діяльності шляхом зіставлення доходів і витрат звітного періоду.

За кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом — суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Сальдо рахунка при його закритті (по закінченні звітного періоду (місяця чи календарного року)) списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і потрапляє до бухгалтерського балансу.

Фінансовий результат від операційної діяльності включає в себе фінансовий результат від реалізації, а також інші операційні доходи і витрати.

Для обліку операцій, пов'язаних з реалізацією, використовуються рахунки:

70 «Доходи від реалізації»

90 «Собівартість реалізації».

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

1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);

2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

3) сума доходу може бути достовірно визначена;

4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Для відображення всіх інших доходів від основної діяльності (крім доходів від реалізації) використовуються такі рахунки:

Рахунки 71 «Інший операційний дохід» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Інший операційний дохід включає:

— дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій);

— дохід від реалізації основних засобів і нематеріальних активів;

— дохід від реалізації іноземної валюти;

— дохід від операційної оренди активів;

— дохід від операційної курсової різниці;

— отримані економічні санкції (пені, штрафи, неустойки);

— відшкодування раніше списаних активів;

— дохід від списання кредиторської заборгованості;

— субсидії, фінансова допомога (гранти, цільове фінансування, — крім фінансування капітальних інвестицій);

— інші доходи від операційної діяльності.

У кінці звітного періоду (місяця, року) сума оборотів за рахунками 71 і 94 списується на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Для відображення операцій від іншої звичайної діяльності використовуються такі рахунки:

Рахунок 74 «Інші доходи»

Рахунок 97 «Інші витрати»,

які відображають відповідно доходи та витрати від інших операцій підприємства, які виникли у процесі його звичайної діяльності. До таких операцій належать:

— реалізація фінансових інвестицій;

- реалізація необоротних активів;
- доходи від неопераційних курсових різниць;
- дохід від безоплатно отриманих оборотних активів;
- інші доходи.

Сума оборотів за рахунками 74 і 97 списується на субрахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності», що дає змогу визначити фінансовий результат від іншої звичайної діяльності.

Для обліку доходів від фінансових інвестицій в інші підприємства планом рахунків призначено рахунки:

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі»

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи».

Рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» використовується для відображення прибутку, одержаного від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких здійснюється за методом участі в капіталі. Метод участі в капіталі передбачає збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму відповідно збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

У цьому випадку рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» буде кореспондувати безпосередньо з дебетом рахунка 14 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» використовується для відображення дивідендів, процентів та інших доходів, одержаних від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

Наприкінці звітного періоду суми оборотів за рахунками 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі» списуються на субрахунки 792 «Результат фінансових операцій» або 793 «Результат іншої звичайної діяльності», що дає змогу визначити фінансовий результат до оподаткування.

Облік податку на додану вартість

Податок на додану вартість (ПДВ) — це непрямий податок, який входить у ціну товарів (робіт, послуг) та сплачується покупцем, але його облік та перерахування до державного бюджету здійснює продавець (податковий агент).

Облік ПДВ на підприємстві, яке зареєстроване як платник ПДВ, складається з обліку таких компонентів:

1. Податковий кредит.
2. Податкове зобов'язання.

Податкове зобов'язання — загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному періоді на дохід, отриманий унаслідок здійснення операцій з поставки покупцям та замовникам товарів (робіт, послуг).

Податковий кредит — сума ПДВ, яку сплачує покупець постачальнику, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду унаслідок здійснення операцій придбання товарів (робіт, послуг).

Платниками ПДВ, згідно п. 180.1 ПКУ, є:

- суб'єкти господарювання, які зареєструвалися як платники ПДВ добровільно на основі п. 182.1 ПКУ. Це доцільно у ситуації, коли більшість його контрагентів є платниками ПДВ, що дає право на податковий кредит всім сторонам;
- суб'єкти господарювання, які зобов'язані зареєструватися як платники податку (коли це виникає – див. нижче);
- особи, які ввозять товари через митний кордон, крім фізичних осіб чи підприємців, що ввозять культурні цінності, наприклад, картинки, малюнки, пастелі, гравюри, статуетки, виготовлені більше 50 років тому, а також антикваріат віком більше 100 років. Також, якщо ввозяться товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню згідно

із законом (митна вартість яких перевищує еквівалент 150 євро), то ПДВ сплачується під час митного оформлення товарів без реєстрації як платника ПДВ;

- особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без створення юридичної особи;
- особи, що є управителями майна;
- особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним;
- особа, що пов'язана з поставками послуг підприємствами залізничного транспорту;
- особа-інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції.

Датою виникнення податкових зобов'язань з поставки товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

А) дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці;

Б) дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

У бухгалтерському обліку **податкове зобов'язання** записується таким проведеннями:
у випадку А)

Дт рах. 70, 71, 74 та ін.

Кт субрах. 641 «ПДВ»

у випадку Б):

- на дату зарахування коштів на рахунок від покупця (замовника)

Дт рах. 643

Кт субрах. 641 «ПДВ»

- на дату відвантаження товарів (підписання актів про виконання робіт, надання послуг)

Дт рах. 70, 71, 74 та ін.

Кт рах. 643

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

а) дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) - у разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

б) дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

У бухгалтерському обліку **податковий кредит** записується таким проведеннями:

у випадку а)

Дт рах. 20, 22, 28, 91, 92, 93, 94, 97 та ін..

Дт субрах. 641 «ПДВ»

Кт рах. 30, 31, 34, 63 та ін.

на дату придбання платником податку товарів (робіт, послуг) та отримання податкової накладної;

у випадку б):

на дату списання коштів з рахунку покупця (замовника)

Дт субрах. 641 «ПДВ»

Кт субрах. 644

на дату отримання товарів (підписання актів про виконання робіт, надання послуг підрядчиком)

Дт рах. 20, 22, 28, 91, 92, 93, 94, 97 та ін..

Дт субрах. 644

Кт субрах. 371, 39

Суми сплати до бюджету податку на додану вартість формуються таким чином.

Під час одержання матеріалів від постачальників разом із договірними цінами їм нараховується 20% податкового кредиту. Ці операції відображаються на рахунках:

Д-т 20 «Виробничі запаси»

Д-т 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами» (на суму ПДВ)

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Під час погашення зобов'язань перед постачальниками разом сплачується і податковий кредит:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Відвантажена готова продукція відображається в бухгалтерському обліку як дохід підприємства і заборгованість покупців і замовників, яка включає і суму податкового зобов'язання за ПДВ.

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

К-т 70 «Доходи від реалізації».

Оплата заборгованості покупцями і замовниками відображається на рахунках:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Із сумою сплати надходить підприємству і податкове зобов'язання за ПДВ. На суму ПДВ зменшується дохід підприємства і виникає зобов'язання перед бюджетом:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Бюджету при цьому сплачується різниця в сумі податкового кредиту і податкового зобов'язання:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Лекція 11.

Звіт по фінансові результати, його структура та методика складання.

Згідно з НП(С)БО «***Звіт про фінансові результати***» — це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Форма № 2 завдяки НП(С)БО-1 має подвійну назву: Звіт про фінансові результати, а також Звіт про сукупний дохід. Друга назва пов'язана з приведенням правил складання української фінансової звітності у відповідність з МСФО.

Форма № 2 наведена у додатку 1 до НП(С)БО-1, а форма № 2-к консолідованого звіту — у додатку 2 до НП(С)БО-1. Вона не зовсім є бланком у звичайному розумінні бухгалтера, оскільки підприємство вказує в окремих рядках лише ті статті, інформація про які суттєва, та їх оцінка може бути достовірно визначена. Але доповнювати Звіт про фінансові результати можна лише тими рядками, які перераховані в додатку 3 до НП(С)БО-1 (їх лише шістьнадцять), а виключити можна лише ті, які перераховані у формі № 2 (дивіться п.4 розділу II НП(С)БО-1).

Метою складання Звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період, про сукупний дохід, показники прибутковості акцій.

Заповнюючи Звіт про фінансові результати, потрібно керуватися Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності (затверджені наказом МФУ № 433 від 28.03.2013) зі змінами і доповненнями.

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників).

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати відображаються у Звіті про фінансові результати на основі систематичного та раціонального їх розподілу (наприклад, у вигляді амортизації) протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

Згортання доходів і витрат не дозволяється, крім випадків, передбачених відповідними положеннями (стандартами).

Звіт про фінансові результати призначений для визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою у формі Звіту передбачається послідовне зіставлення його статей. Процес розрахунку прибутку (збитку) звітного періоду може бути визначений за такою послідовністю:

1. Визначення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).
2. Розрахунок валового прибутку (збитку).
3. Визначення фінансового результату – прибутку (збитку) – від операційної діяльності.
4. Розрахунок прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.
5. Визначення прибутку (збитку) від звичайної діяльності.
6. Визначення чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

Звіт про фінансові результати за формою № 2 складається з 4 розділів:

розділ I «Фінансові результати» подає інформацію про доходи і витрати з точки зору власника підприємства;

розділ II «Сукупний дохід» призначений для узагальнення інформації про зміни у власному капіталі, які не залежні від власників і таких, що не є наслідком операцій від укладених угод протягом звітного періоду;

розділ III «Елементи операційних витрат» надає інформацію для аналізу структури витрати за економічними елементами;

розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» призначений для розкриття інформації про прибуток та дивіденди на одну просту акцію, яка перебувала в обігу протягом звітного періоду.

У I розділі Звіту про фінансові результати інформація про собівартість, витрати та збитки відображається в дужках. Складання даного розділу здійснюється за чотирма етапами.

На першому етапі визначається валовий прибуток (збиток) як різниця між чистим доходом від реалізації і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати.

На другому етапі визначається фінансовий результат від операційної діяльності як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати.

На третьому етапі визначається фінансовий результат до оподаткування як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат з урахуванням сум, наведених у додаткових статтях Звіту про фінансові результати.

На четвертому етапі визначається чистий фінансовий результат як алгебраїчна сума фінансового результату до оподаткування, податку на прибуток та прибутку (збитку) від припиненої діяльності після оподаткування.

З метою приведення у відповідність показників фінансової звітності до норм міжнародних стандартів, зокрема п. 106 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» до Звіту про фінансові результати, введено другий розділ «Сукупний дохід», в якому відображається результат переоцінок необоротних активів, фінансових інструментів та монетарних статей Балансу.

Показники третього розділу Звіту про фінансові результати формуються на підставі даних аналітичного обліку про операційні витрати за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності визначено, що у даному розділі Звіту наводиться інформація про елементи операційних витрат на виробництво і збут, управління та забезпечення іншої операційної діяльності. До таких витрат включаються визнані протягом звітного періоду витрати, понесені підприємством у процесі його діяльності, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто витрат у сумі собівартості продукції (робіт, послуг), виробленої і спожитої самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться.

Доходи і витрати наводяться у Звіті про фінансові результати з метою визначення чистого прибутку. Фінансові результати у звіті визначаються і відображаються в розрізі звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Прибуток від діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податків з прибутку. Збиток від звичайної діяльності дорівнює збитку від звичайної діяльності до оподаткування та сумі податків на прибуток.

Додаток
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

КОДИ	
	01

Підприємство _____
(найменування)

за ЄДРПОУ

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за _____ 20__ р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	()	()
Валовий: прибуток	2090		
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	()	()
Витрати на збут	2150	()	()
Інші операційні витрати	2180	()	()
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190		

збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	()	()
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290		
збиток	2295	()	()
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350		
збиток	2355	()	()

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445		
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450		
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455		
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460		
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465		

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500		
Витрати на оплату праці	2505		
Відрахування на соціальні заходи	2510		
Амортизація	2515		
Інші операційні витрати	2520		
Разом	2550		

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600		
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605		
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610		
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615		
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Лекція 12.

Облік і аудит зобов'язань.

Зобов'язання, критерії визнання та класифікація

Зобов'язання — це джерела залучених коштів підприємства, які, крім власного капіталу, формують пасив балансу. Згідно НП(С)БО 1 «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».

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».

Згідно із зазначеним положенням зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення.

У бухгалтерську обліку зобов'язання групуються на:

- довгострокові,
- поточні,
- забезпечення,
- непередбачені зобов'язання,
- доходи майбутніх періодів.

До *довгострокових* відносяться такі зобов'язання, первинний термін погашення яких був встановлений більше 12 місяців. До них належать довгострокові позики банку, видані на строк більше одного року, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за орендою та зобов'язання за облігаціями.

Поточними (короткостроковими) вважаються зобов'язання, строк погашення яких був початково встановлений протягом поточного року. До них належать зобов'язання перед постачальниками за одержані матеріальні цінності, підрядчиками за виконані роботи і послуги, зобов'язання перед працюючими за нарахованою заробітною платою, перед бюджетом, соціальними фондами та іншими кредиторами.

Забезпечення — це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Непередбаченими вважаються такі зобов'язання, які можуть виникнути внаслідок минулих подій, а існування яких може бути підтверджено майбутніми подіями, або ж зобов'язання, які не можна достовірно визначити.

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

Обліковуються довгострокові і поточні зобов'язання за їх видами на окремих рахунках бухгалтерського обліку і відображаються окремими розділами пасиву балансу.

Завданнями обліку зобов'язань є своєчасне, повне і правильне документальне оформлення і відображення на рахунках синтетичного і аналітичного обліку господарських операцій з виникнення і погашення кредиторської заборгованості, не допускаючи прострочок у платежах і уникаючи штрафних санкцій.

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові строкові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Довгострокові зобов'язання за кредитами банку обліковуються на рахунку 50 «Довгострокові позики». За кредитом цього рахунка відображаються суми одержаних

довгострокових позик, а також переведення короткострокових відстрочених позик до складу довгострокових.

За користування довгостроковими позиками банку нараховуються проценти, які включаються до складу фінансових витрат.

Аналітичний облік довгострокових позик організується щодо кожної позики зокрема. Аналітичні рахунки об'єднуються залежно від виду позики в субрахунки:

- 501 «Довгострокові кредити банків у національній валюті»
- 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 503 «Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті»
- 504 «Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
- 505 «Інші довгострокові позики в національній валюті»
- 506 «Інші довгострокові позики в іноземній валюті».

До поточних зобов'язань належать:

- короткострокові кредити банків;
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
- короткострокові векселі видані;
- кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками (з отриманих авансів, з бюджетом, з позабюджетних платежів, зі страхування, з оплати праці, з учасниками, з внутрішніх розрахунків);
- інші поточні зобов'язання.

Облік короткострокових кредитів банків

Для поповнення нестачі власних коштів для операційної діяльності підприємство оформляє в банку позику строком до одного року. Для її одержання з банком укладається договір, в якому передбачається: цільове використання позикових коштів, строк користування позикою, сума і плата за позику (процент, що сплачується підприємством). Після оформлення кредитного договору банк відкриває для підприємства кредитний рахунок, на якому і обліковуються надані та погашені кредити.

Синтетичний облік розрахунків за короткостроковими позиками ведеться на рахунок 60 «Короткострокові позики». За кредитом цього рахунка обліковуються суми зобов'язань перед банком за одержані позики.

Але короткострокова позика може бути направлена на погашення заборгованості перед постачальниками і підрядчиками, на погашення заборгованості перед бюджетом з податків і на інші цілі.

За користування короткостроковими позиками підприємство згідно з кредитним договором нараховує і сплачує проценти.

За дебетом рахунка 60 «Короткострокові позики» відображаються операції з погашення зобов'язань щодо позик, а також щодо переведення короткострокової позики в довгострокову в зв'язку зі змінами умов кредитування.

Аналітичний облік короткострокових позик організується окремо за кожною позикою. Аналітичні рахунки об'єднуються в такі субрахунки:

- 601 «Короткострокові позики банків у національній валюті»
- 602 «Короткострокові позики банків в іноземних валютах»
- 603 «Відстрочені короткострокові позики банків в національній валюті»
- 604 «Відстрочені короткострокові позики банків в іноземній валюті»
- 605 «Прострочені позики в національній валюті»
- 606 «Прострочені позики в іноземній валюті».

Облік розрахунків з постачальниками та підрядчиками

Постачальники — це юридичні і фізичні особи, які здійснили для підприємства поставку виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, необоротних активів чи інших цінностей. За поставку виникли зобов'язання, які підлягають оплаті.

Підрядчики — це юридичні та фізичні особи, які виконали для підприємства будівельні, ремонтні чи інші роботи.

Взаємовідносини підприємства з постачальниками та підрядчиками регулюються раніше укладеними договорами.

Облік договорів та їх виконання ведеться відділом постачання або окремою особою за призначенням керівника. Для цього відкривається книга (журнал) обліку вантажів, що надійшли.

Для бухгалтерського обліку розрахунків з постачальниками і підрядчиками передбачений рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». За кредитом цього рахунка обліковується виникнення зобов'язання перед постачальниками і підрядчиками за одержані від них матеріальні цінності, виконані роботи чи надані послуги; а за дебетом — погашення заборгованості перерахуванням із поточного рахунка чи готівкою з каси.

Аналітичний облік розрахунків організується щодо кожної юридичної чи фізичної особи, що є постачальником чи підрядчиком. Аналітичні рахунки об'єднуються в субрахунки:

631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»

632 «Розрахунки з іноземними постачальниками».

Облік праці і розрахунків з оплати праці

Одним із важливих поточних зобов'язань, що систематично виникають у процесі господарської діяльності, є зобов'язання перед працюючими за заробітною платою.

Заробітна плата — це винагорода в грошовій формі працівнику за затрачену працю. Вимірюються затрати праці відпрацьованим часом (у разі погодинної оплати) або обсягом виконаної роботи чи виготовленої продукції (в разі відрядної оплати).

Основу організації оплати праці становлять: тарифні системи, системи преміювання, контрактна система, система трудових договорів і державні нормативні акти.

Тарифною системою встановлюється рівень оплати праці за одиницю робочого часу залежно від кваліфікації (розряду робітника і розряду роботи) і умов праці.

Преміальними системами встановлюються показники і рівень премій. Контракти — це письмові договори підприємства з працюючим, яким також встановлюється обсяг, якість роботи, строк виконання та рівень оплати. Укладаються контракти, як правило, на тривалий час. Трудовий договір — це теж письмова угода підприємства з працюючим, що носить разовий характер.

Державними нормативними актами встановлюється мінімальний рівень зарплати, оплату за невідпрацьований час, а також види та розміри утримань із заробітної плати.

Господарський облік (фінансовий і управлінський) повинен забезпечити такий комплекс даних трудових факторів про:

- а) чисельність і склад працюючих,
- б) відпрацьований час кожним і усім колективом разом,
- в) виробіток у кількості виготовленої продукції або обсязі виконаної роботи,
- г) нараховану заробітну плату кожному працівнику і по підприємству в цілому,
- д) стан розрахунків з оплати праці.

Функції з обліку чисельності і складу працюючих на великих підприємствах виконує відділ кадрів або інспектор по кадрах, а в разі відсутності їх на малих підприємствах — будь-який працівник, призначений наказом керівника. Функціями по обліку кадрів є: документальне оформлення зарахування на роботу, переміщення, надання відпустки та звільнення, а також облік наявності і руху працюючих та надання відповідних даних для звітності.

Підставою для зарахування на роботу служить наказ керівника або записка про прийом на роботу, що оформляються на підставі заяви, поданої бажаним працювати на вакантній посаді чи вільному робочому місці.

Для зарахованого на роботу заводиться особова картка з обліку кадрів і оформляється трудова книжка (виписується нова, якщо робітник чи службовець розпочинає трудову діяльність, або ж робиться запис про зарахування в подану трудову книжку). Трудові книжки зберігаються на підприємстві. Чисті бланки трудових книжок є документами суворої звітності та зберігаються в сейфі разом із грошовими документами. За цінами придбання бланки трудових книжок як об'єкт бухгалтерського обліку відображаються на рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті». Під час видачі трудової книжки працівнику, що тільки розпочинає трудову діяльність, вартість бланку відшкодовується надходженням готівки до каси.

Переміщенням вважається переведення на іншу роботу або присвоєння вищого кваліфікаційного розряду. Оформляється наказом керівника, а при присвоєнні вищого кваліфікаційного розряду до наказу додається рішення кваліфікаційної комісії. Дані про переміщення записуються до трудової книжки із затвердженням круглою печаткою підприємства.

Наказом керівника оформляється також надання відпустки і звільнення. Протягом однієї доби після оформлення наказу на звільнення трудова книжка повертається працівникові, а бухгалтерія здійснює повний розрахунок заробітної плати.

Чисельність працюючих працівником, що виконує функції з обліку кадрів, групується за категоріями, професіями, посадами, фаховим рівнем, стажем роботи, місцями роботи (цехами, відділами), а також за часом роботи (постійні, сезонні, тимчасові працівники).

Залежно від системи оплати праці (погодинна, відрядна, індивідуальна, бригадна) та врегульованих взаємовідносин підприємства з працюючими застосовуються різні первинні документи, якими оформляються затрати праці і згідно з якими нараховується заробітна плата працюючим.

Підставою для нарахування заробітної плати при погодинній оплаті служить табель обліку робочого часу, який є іменним списком працюючих, до якого щоденно записуються дані про відпрацьований час у годинах, а при неявках — причини. Табельного обліку достатньо для нарахування зарплати в разі погодинної оплати.

Підставою для нарахування заробітної плати робітникам у разі відрядної оплати служать різні документи: наряди, маршрутні листи, рапорти (відомості) виробітку та деякі інші.

Наряди використовуються в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, будівництві, на ремонтному та інших виробництвах із нестабільним характером праці. Бувають вони індивідуальні і бригадні, разові і нагромаджуючі.

Маршрутні листи використовуються для оформлення затрат праці на поточних виробництвах.

Рапорти або відомості виробітку використовуються в масових виробництвах з одноманітним характером праці.

У разі відхилень від нормальних умов праці (заміні матеріалів, що обробляються, робота на іншому, ніж передбачене технологією, устаткуванні тощо) складаються доплатні листки або відомості на доплату.

Наприкінці місяця дані про виробіток і заробітну плату групуються і нагромаджуються: за особовими рахунками працюючих, видами продукції, що вироблялася чи робіт, що виконувалися, видами оплат. На підставі цих даних складаються розрахунково-платіжні або розрахункові і платіжні відомості, які виступають первинними документами для обліку розрахунків по оплаті праці, а часто і як регістри аналітичного обліку розрахунків по оплаті праці.

Синтетичний облік використання фонду оплати праці і розрахунків з працюючими ведеться на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці», який має два субрахунки:

661 «Розрахунки за заробітною платою»

662 «Розрахунки з депонентами».

Нарахована заробітна плата працівникам обліковується на рахунках:

Д-т 23 «Виробництво» (робітників основного і допоміжного виробництва за виготовлену продукцію або виконані роботи)

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» (цеховому персоналу і робітникам по догляду за обладнанням)

Д-т 92 «Адміністративні витрати» (адміністративному і обслуговуючому персоналу підприємства в цілому)

Д-т 93 «Витрати на збут» (робітникам за пакування, навантаження готової продукції при відправці покупцям після здачі її на склад)

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» (робітникам за роботи по капітальному будівництву і капітальному ремонту основних засобів та інших роботах по створенню основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів)

Д-т інших рахунків залежно від характеру затрат праці,

К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою».

За дебетом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» обліковуються операції: за утриманнями із заробітної плати, виплаті готівкою і депонуванні.

На суму нарахованої заробітної плати здійснюються відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний соціальний внесок), встановлене у відсотках до нарахованої заробітної плати, що сплачується з фонду заробітної плати та відноситься на витрати підприємства. Облік зобов'язань за страховими соціальними фондами ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхування». Відрахування ЄСВ обліковується на рахунках:

Д-т 23 «Виробництво» (робітників основного і допоміжного виробництва за виготовлену продукцію або виконані роботи)

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» (цеховому персоналу і робітникам по догляду за обладнанням)

Д-т 92 «Адміністративні витрати» (адміністративному і обслуговуючому персоналу підприємства в цілому)

Д-т 93 «Витрати на збут» (робітникам за пакування, навантаження готової продукції при відправці покупцям після здачі її на склад)

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» (робітникам за роботи по капітальному будівництву і капітальному ремонту основних засобів та інших роботах по створенню основних засобів, необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів)

Д-т інших рахунків залежно від характеру затрат праці,

К-т 65 «Розрахунки за страхування»

Із нарахованих зарплат проводяться обов'язкові утримання, утримання для відшкодування заподіяних підприємству збитків з вини працюючих і добровільні утримання.

До обов'язкових відносяться:

а) утримання податку з доходу фізичних осіб (ПДФО)

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 64 «Розрахунки з бюджетом»;

б) утримання військового внеску,

в) утримання профспілкових внесків,

г) утримання за виконавчими документами, тощо.

Д-т 661 «Розрахунки за заробітною платою»

К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

З дозволу працюючих з заробітної плати можуть бути утримані нестачі і втрати від псування цінностей (К-т 375), за допущений брак виробництва з вини працівників (К-т 24).

За письмовими заявами із заробітної плати бухгалтерія може здійснити вирахування на оплату індивідуальних позик, оформлених через підприємство, по добровільному страхуванню, за товари, продані в кредит.

Різниця в сумі нарахованої зарплати і утриманнями всіх видів належить виплаті готівкою з каси або через банкомат або платіжні картки.

Для одержання готівки на зарплату до банку подаються такі документи: грошовий чек і платіжні доручення на перерахування: утримань і нарахувань на зарплату (прибуткового податку, до пенсійного фонду, страхового, фонду страхування на випадок безробіття та фонду страхування від нещасних випадків).

Протягом трьох повних робочих днів здійснюється виплата зарплати готівкою з каси (Д-т 66, К-т 30). Після цього платіжні відомості закриваються. Проти прізвищ працюючих, котрі не одержали зарплату, ставиться штамп або пишеться від руки «депоновано». Прізвища і суми депонентів переносяться до окремої відомості або книги, а загальна сума відображається на рахунках:

Д-т 661 «Розрахунки за заробітної платою»

К-т 662 «Розрахунки з депонентами».

Сума депонованої зарплати наступного дня здається в банк на поточний рахунок. Виплачується за заявою працівника.

Аналітичний облік розрахунків з працюючими з заробітної плати організується за особовими рахунками працюючих, видами оплат і утримань.

Облік забезпечень

Забезпечення виступають спеціальним джерелом покриття майбутніх витрат. Вони створюються для відшкодування наступних витрат на:

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

Забезпечення створюються у разі виникнення зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів.

Величина зобов'язання визначається розрахунковим методом за визначеною розрахунковою ставкою для відшкодування відповідних зобов'язань.

Синтетичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів ведеться на пасивному рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», який має субрахунки:

471 «Забезпечення виплат відпусток»

472 «Додаткове пенсійне забезпечення»

473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Найбільш розповсюдженим на практиці є резерв на оплату відпусток працюючим. Він забезпечує наявність джерела виплат відпускних сум та рівномірне включення їх до собівартості продукції, що особливо необхідно в сезонних галузях та на підприємствах з тривалим циклом виробництва.

Резерв на оплату відпусток працюючим створюється у відсотках до нарахованої зарплати і залежить від тривалості відпускнуго періоду. Суми нарахованого резерву відображаються на рахунках:

Д-т 23 «Виробництво»

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати»

Д-т 92 «Адміністративні витрати»

Д-т 93 «Витрати на збут»

та інші рахунки, на які була віднесена нарахована зарплата

К-т 471 «Забезпечення виплат відпусток».

У даному разі заробітна плата, нарахована за час відпусток, списується за рахунок резерву і відображається на рахунках:

Д-т 471 «Забезпечення виплат відпусток»

К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою».

На дебет рахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» відносяться і всі відрахування до соціальних фондів.

Кредитове сальдо за рахунком 471 «Забезпечення виплат відпусток» означає суму створеного забезпечення, що не використано для нарахування відпускних сум до кінця року.

По закінченні року здійснюється уточнення невикористаного забезпечення. При цьому розраховується фактична заборгованість підприємства перед працюючими за невикористану відпустку і сальдо за рахунком 471 «Забезпечення виплат відпусток» корегується до рівня фактичної заборгованості шляхом донарахування або сторнування. Таким чином, сальдо зазначеному рахунку відображається в балансі сумою фактичної заборгованості за невикористану відпустку станом на початок року.

На рахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» обліковуються суми забезпечення на оплату додаткових виплат коштів для реалізації програми соціального забезпечення.

Резерв на гарантійне забезпечення, що обліковується на рахунку «Забезпечення гарантійних зобов'язань», створюється на виробничих підприємствах, які реалізують продукцію з гарантією.

Величина забезпечення визначається розрахунковим методом і відображається на рахунках:

Д-т 93 «Витрати на збут»

К-т 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

На дебет рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» відносяться фактичні затрати на ремонт готової продукції, реалізованої з гарантією.

Можуть створюватися резерви для забезпечення затрат з реструктуризації, виконанні зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та деяких інших витрат. Ці резерви обліковуються на рахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

Створені забезпечення шляхом включення їх до витрат, використовуються лише для відшкодування тих затрат, для покриття яких воно було створено.

Аналітичний облік забезпечення майбутніх витрат і платежів організується за їх видами, напрямленнями формування і використання.

Облік розрахунків з бюджетом

Види, порядок нарахування та сплати податків визначається Податковим кодексом України.

Взаємовідносини підприємства з бюджетом визначаються діючою в Україні системою податків та інших обов'язкових платежів.

Податки — це обов'язкові платежі, які належить сплатити юридичній чи фізичній особі до державного чи місцевого бюджету.

Визначення та погашення зобов'язань перед бюджетом по загальнодержавних податках регулюється законами України, а перед місцевими бюджетами — рішеннями органів місцевого самоврядування.

Основними податковими платежами підприємств є: податок на додану вартість, податок з прибутку, акцизний збір, податок з доходу фізичних осіб, податок на землю, з власників транспортних засобів, комунальний податок та деякі інші. Основне місце в податковій системі належить податку на додану вартість (ПДВ), за яким виникає необхідність вести облік податкового кредиту (зобов'язання бюджету перед підприємством) і податкового зобов'язання (зобов'язання підприємства перед бюджетом). Податковий кредит оплачується постачальникам матеріалів, послуг та іншим кредиторам і зменшує величину зобов'язання перед бюджетом. Податкове зобов'язання — це загальна сума податку, що нараховується до бюджету і сплачується підприємству покупцями за відвантаженою готовою продукцією і замовниками за виконані роботи. Таким чином до бюджету сплачується різниця в сумі податкового зобов'язання та податкового кредиту.

Синтетичний облік розрахунків підприємства з бюджетом за всіма видами платежів, а також санкцій за порушення податкового законодавства, які також вносяться в дохід бюджету ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». За кредитом цього рахунку

відображається зобов'язання перед бюджетом при нарахуванні платежів, а за дебетом — погашення зобов'язань та зменшення на суму податкового кредиту. (Облік деяких податків було розглянуто вище).

Податок з прибутку згідно із Законом України про цей податок нараховується всіма підприємствами на сьогодні в розмірі 18 відсотків від прибутку.

Бухгалтерський облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 «Податок на прибуток», а визначається за даними рахунку 79 «Фінансові результати».

Сума податку з прибутку відображається на рахунках:

Д-т 79 «Фінансові результати»

К-т 98 «Податок на прибуток».

На суму прибуткового податку, що належить сплатити до бюджету:

Д-т 98 «Податок на прибуток»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами», а при погашенні заборгованості перед бюджетом за податком з прибутку:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Акцизний збір — це вид платежу до бюджету, який встановлюється на товари народного споживання, що не є першою життєвою необхідністю (лікеро-горілчані, тютюнові, килимові, хутряні вироби, нафтопродукти, автомобілі та інші). Перелік підакцизних товарів і розмір акцизного збору встановлюється Верховною Радою України. Джерелом сплати акцизного збору є дохід від реалізації. Сума цього податку відображається на рахунках:

Д-т 70 «Доходи від реалізації»

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

В установлені Держказначейством строки акцизний збір перераховується в дохід бюджету:

Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Аналогічно обліковуються зобов'язання перед бюджетом за іншими платежами. Аналітичний облік за рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» організується за видами платежів до бюджету.

Облік розрахунків з допомогою векселів

Вексель — це боргове і кредитне зобов'язання, яке виникає між постачальником і покупцем.

Синтетичний облік короткострокових векселів виданих ведеться на пасивному рахунку 62 «Короткострокові векселі видані». За кредитом цього рахунка відображається сума виданих векселів в оплату заборгованості перед постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»

К-т 67 «Розрахунки за іншими операціями»

К-т 62 «Короткострокові векселі видані».

За дебетом рахунка 62 «Короткострокові векселі видані» відображається оплата підприємством векселів по мірі їх подання до обслуговуючого банку.

Д-т 62 «Короткострокові векселі видані»

К-т 31 «Рахунки в банках».

Кредитове сальдо за цим рахунком свідчить про суму виданих, але ще не оплачених підприємством векселів.

Аналітичний облік виданих векселів організується за кожним векселем зокрема.

Аналогічно за рахунком 51 ведеться облік довгострокових векселів виданих.

Облік і аудит необоротних активів.

Для забезпечення діяльності підприємств та високоякісного виконання робіт, надання послуг необхідна забезпеченість засобами праці - необоротними активами.

Необоротні активи - це сукупність матеріально-речових і нематеріальних цінностей та об'єктів, які належать установі, забезпечують її функціонування і мають очікуваний термін корисної дії чи експлуатації понад один рік.

Термін корисної експлуатації встановлюється міністерством за відомчою підпорядкованістю або (якщо нормативні документи відсутні) самостійно підприємством при придбанні об'єкта. При встановленні терміну корисної експлуатації необхідно враховувати очікуване використання активу, очікуваний фізичний знос, а також інформацію приведену в паспорті чи довідкових даних.

Відповідно до Інструкції № 30 у складі необоротних активів обліковуються: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки, споруди, передавальні пристрої, робочі і силові машини і обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, обчислювальна техніка, робоча та продуктивна худоба, багаторічні насадження, музейні цінності, експонати зоопарків, виставок, бібліотечні фонди, знаряддя лову, спеціальні інструменти та спеціальне пристосування, білизна, постільні речі, одяг та взуття, тимчасові нетитульні споруди, природні ресурси, інвентарна тара, матеріали довготривалого використання з науковою метою, авторські та суміжні з ними права, права користування природними ресурсами, майном, об'єкти промислової власності, інші матеріальні та нематеріальні активи довготривалого використання.

З метою бухгалтерського обліку необоротні активи поділяються на три групи:

1. **Основні засоби** - матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік); обліковуються на рахунку 10 «Основні засоби», до складу якого входять рахунки другого порядку: 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, багаторічні насадження, інші основні засоби.

У пп. 14.1.138 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу наведено термін **основні засоби** – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» у бухгалтерському обліку використовуються наступні способи оцінки основних засобів:

- *Первісна вартість* — історична (фактична) собівартість основних засобів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Первісна вартість включає:

- суми, сплачені згідно з договором постачальнику (продавцю);

- суми, сплачені організаціям за здійснення робіт за договорами будівельного підряду та іншими договорами;
- суми, сплачені організаціям за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів;
- реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, здійснені у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
- сплачені мито, податки та інші платежі, пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів, що не відшкодовуються підприємству;
- винагороди, сплачені посередницькій організації, через яку було придбано об'єкт основних засобів;
- витрати з страхування ризиків, пов'язаних із доставкою основних засобів;
- витрати на установку, монтаж, настрійку та налагодження основних засобів;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням (створенням) основних засобів та приведенням їх у робочий стан.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Первісна вартість основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається як справедлива вартість, погоджена засновниками.

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 справедливу вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта із включенням різниці до витрат звітного періоду.

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

- *Справедлива вартість* — сума, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

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

- *Переоцінена вартість* - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

- *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).

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством/установою або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством/установою обсяг продукції (робіт, послуг).

2. Інші необоротні матеріальні активи - усі інші необоротні активи, що мають матеріальну форму й не ввійшли до переліку основних засобів; обліковуються на рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи», до складу якого входять рахунки другого порядку: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи (швидкозношувані предмети, спецодяг і взуття, постільна білизна), тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи.

Підприємства можуть самостійно установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

3. Нематеріальні активи - немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він

перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам; обліковуються на рахунку 12 «Нематеріальні активи».

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

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

- права користування природними ресурсами (права користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);
- права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);
- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви тощо);
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);
- авторські та суміжні з ними права (право на літературні та музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних тощо);
- гудвіл (перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання);
- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Облік надходження основних засобів

Надходження основних засобів здійснюється в результаті:

- 1) придбання за плату;
- 2) будівництва (підрядним і господарським способами);
- 3) внесення засновниками до статутного капіталу;
- 4) безоплатного одержання;
- 5) отримання в обмін на неподібні об'єкти.

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 (Ф № 03-1). 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 (Ф № 03-6).

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.

Придбання об'єктів основних засобів за плату, а також їхнє будівництво, являють собою капітальні інвестиції підприємства, для обліку яких призначений рахунок 15 «Капітальні інвестиції», за дебетом якого обліковуються витрати на придбання або створення матеріальних та нематеріальних необоротних активів, за кредитом - введення в дію, прийняття в експлуатацію придбаних або створених активів.

Рахунок 15 «Капітальні інвестиції» має такі субрахунки:

- 151 «Капітальне будівництво»
- 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»
- 153 «Придбання інших необоротних матеріальних активів»
- 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
- 155 «Формування основного стада».

Облік надходження основних засобів відображається наступними записами:

- 1) придбання за плату (табл.13.1);

- 2) будівництво підрядним способом (табл. 13.2) і господарським способом (табл.13.3);
- 3) внесення засновниками до статутного капіталу (табл.13.4);
- 4) безоплатного одержання (табл.13.5);
- 5) отримання в обмін на неподібні об'єкти (табл. 13.6).

Таблиця 13.1

Придбання об'єкта основних засобів за плату

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Відображена заборгованість за отриманими рахунками постачальника об'єкта основних засобів за договірною ціною 120 тис.грн., у т.ч. ПДВ	152	631	100
	Відображена сума ПДВ, нарахована на ціну об'єкта	641	631	20
2.	Відображена заборгованість за консультаційні, інформаційні, посередницькі витрати, пов'язані з придбанням основних засобів 3 тис.грн., у т.ч. ПДВ	152	685	2,5
	Відображена сума ПДВ, нарахована на ціну послуг.	641	685	0,5
3.	Введено в експлуатацію за актом приймання-передачі придбаний об'єкт	10	152	102,5

Таблиця 13.2

Будівництво об'єктів основних засобів підрядним способом

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Відображена заборгованість за проектні, будівельно-монтажні роботи за рахунками підрядчиків в сумі 180 тис.грн., у т.ч. ПДВ	152	631	150
	Відображена сума ПДВ, нарахована на ціну об'єкта	641	631	30
2.	Одержане фінансування на будівництво із зовнішніх джерел (бюджет, позабюджетні та міжгалузеві фонди).	311	48	180
3.	Використання коштів цільового фінансування для розрахунків з підрядчиками.	631	311	180
4.	Списання суми цільового фінансування на доходи майбутніх періодів	48	69	180
5.	Введено в експлуатацію за актом приймання-передачі збудований об'єкт.	10	152	150

Таблиця 13.3

Будівництво об'єктів основних засобів господарським способом

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списані будівельні матеріали, витрачені на будівництво об'єкта.	152	205	100
2.	Нарахована заробітна плата будівельним робітникам.	152	661	60
3.	Здійснено відрахування на соціальні заходи (згідно діючого законодавства)	152	65	13,2
4.	Списання витрат ремонтно-будівельного цеху по закінченому об'єкту.	152	23	10
5.	Введений в експлуатацію за актом завершений об'єкт капітального будівництва.	10	152	183,2

Таблиця 13.4

Облік внесків засновників до статутного капіталу основними засобами

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Відображено розмір внеску за вартістю, що вказана в	46	40	100

	установчих документах.			
2.	Одержані та введені в експлуатацію прийняті за актом від засновників основні засоби.	10	46	100
3.	Відображена заборгованість за транспортні послуги і монтаж об'єктів, внесених замовниками до статутного капіталу.	152	685	2,5
	Нараховано ПДВ на вартість транспортних послуг і монтажу.	641	685	0,5
4.	Списана і включена до первісної вартості внесених об'єктів вартість транспортних послуг і монтажу.	10	152	2,5

Таблиця 13.5

Облік безоплатного одержання основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Відображена вартість безоплатно одержаних основних засобів.	10	424	100
2.	Відображена заборгованість за транспортні послуги і монтаж безоплатно одержаних основних засобів.	152	685	2,5
	Нараховано ПДВ на вартість транспортних послуг і монтажу безоплатно одержаних основних засобів	641	685	0,5
3.	Списана і включена до первісної вартості безоплатно одержаних об'єктів вартість транспортних послуг і монтажу.	10	152	2,5

Таблиця 13.6

Облік отримання основних засобів в обмін на неподібні об'єкти

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Одержані основні засоби в обмін на готову продукцію.	152	701	100
2.	Передані за актом в експлуатацію одержані основні засоби.	10	152	100
3.	Відвантажена готова продукція.	901	26	99

Нарахування та облік амортизації

Згідно п. 4 П(С)БО 7, **амортизація** – систематичний розподіл *вартості, яка амортизується*, необоротних активів протягом *строку їх корисного використання* (експлуатації).

При цьому *вартість, яка амортизується*, — це первісна або переоцінена вартість необоротних активів, зменшена на ліквідаційну вартість. У свою чергу, *ліквідаційна вартість* є сумою коштів або вартістю інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Строку корисного використання – це очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Ліквідаційну вартість і строк корисного використання підприємство встановлює *самостійно* та фіксує в наказі по підприємству при визнанні об'єкта основних засобів активом (при зарахуванні на баланс).

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) основних засобів слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний і моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори (п.24 П(С)БО 7).

У табл. 13.7 наведена класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимих строків їх амортизації, згідно пп. 138.3.3 Податкового кодексу:

Таблиця 13.7

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
група 1 – земельні ділянки	-
група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
група 3 – будівлі,	20
споруди,	15
Передавальні пристрої	10
група 4 – машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роаялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
група 5 – транспортні засоби	5
група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
група 7 – тварини	6
група 8 – багаторічні насадження	10
група 9 – інші основні засоби	12
група 10 – бібліотечні фонди	–
група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	–
група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди	5
група 13 – природні ресурси	–
група 14 – інвентарна тара	6
група 15 – предмети прокату	5
група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Згідно Податкового кодексу нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено, і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації). Отже, порядок документального оформлення придбання та вибуття (списання) основних засобів залишився незмінним. Тільки керівник підприємства приймає рішення про виведення основних засобів з експлуатації на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин на підставі умов проведення цих робіт та виходячи із можливості експлуатації активу та безпеки працівників.

Об'єктом амортизації є основні засоби, крім землі та природних ресурсів.

Амортизація об'єкта основних засобів нараховується, виходячи з нового строку корисного використання, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання, за одним з методів (рекомендовані П(С)БО 7):

— **за прямолінійним методом** річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкту основних засобів;

— **за методом прискореного зменшення залишкової вартості** річна сума амортизації розраховується як добуток залишкової вартості на початок звітного року та норми амортизації, обчисленої, виходячи з очікуваного періоду часу, використання об'єкта основних засобів, яка подвоюється;

— **за кумулятивним методом** річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта:

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{Кількість років, що залишились до кінця очікуваного періоду використання}}{\text{Сума чисел років корисного використання}};$$

— **за виробничим методом** річна сума амортизації визначається як добуток фактичного річного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації:

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Вартість об'єкта, який амортизується}}{\text{Загальний обсяг продукції, який підприємство очікує виробити даним об'єктом}}$$

— **за методом зменшення залишкової вартості** річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод амортизації об'єкта переглядається, якщо змінюються очікувані способи отримання економічних вигод від його використання. Амортизація за новим методом починає нараховуватись, починаючи з місяця, наступного за місяцем зміни методу амортизації.

Особливості нарахування амортизації:

- починається з місяця, наступного за місяцем, в якому об'єкт основних засобів визнано активом;
- припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта з основних засобів;
- призупиняється на період реконструкції, модернізації, добудови (дообладнання) та консервації об'єкта основних засобів.

Витрати від зменшення корисності об'єкта включаються до складу витрат звітного року. Вони накопичуються протягом строку корисного використання і відображаються в балансі у складі зносу основних засобів.

Накопичені за попередні періоди втрати від зменшення корисності об'єкта повністю або частково сторнуються в тому звітному періоді, в якому зникли причини зменшення корисності об'єкта основних засобів.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості над сумою очікуваного відшкодування.

Амортизація малоцінних необоротних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % вартості об'єктів, які амортизуються, 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.

Для накопичення інформації про амортизовану вартість необоротних матеріальних і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, передбачено у Плані рахунків рахунок 13 «Знос необоротних активів», за кредетом якого відображається нарахування амортизації, а за дебетом – зменшення амортизації необоротних активів.

Рахунок 13 «Знос необоротних активів» має такі субрахунки:

131 «Знос основних засобів»

132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

133 «Знос нематеріальних активів»

Кореспонденція рахунків з нарахування амортизації основних засобів наведена у табл. 13.8 і табл. 13.9.

Таблиця 13.8

**Облік амортизації основних засобів (для підприємств,
що не використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»)**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення	23	131	10
2.	Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91	131	5
3.	Нарахована амортизація основних засобів загальногосподарського призначення.	92	131	6
4.	Нарахована амортизація основних засобів, що забезпечують збут.	93	131	4
5.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються для досліджень і розробок.	941	131	3
6.	Нарахована амортизація основних засобів ЖКГ і соціальної сфери.	949	131	7

Таблиця 13.9

**Облік амортизації основних засобів (для підприємств,
що використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами»)**

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Нарахована амортизація основних засобів.	83	131	35

Облік витрат на поліпшення та утримання основних засобів

Для відображення в обліку підприємства витрат, пов'язаних з ремонтом та поліпшенням (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо) об'єктів основних засобів слід застосовувати П(С)БО 7 «Основні засоби» та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 № 561. Так, згідно з пунктами 14, 15 П(С)БО 7, розподіляють ремонти основних засобів на їх поліпшення (капітальний ремонт) та підтримання в робочому стані (поточний ремонт).

Поліпшення основних засобів відбувається в результаті:

- модернізації;
- модифікації;
- добудови;
- дообладнання;
- реконструкції.

Витрати, пов'язані з поліпшенням основних засобів, являють собою за економічним змістом капітальні інвестиції і призводять до збільшення первісної вартості основних засобів. Метою поліпшення, капітального ремонту є збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання основних засобів.

У табл. 13.10 відображена кореспонденція рахунків з обліку витрат на поліпшення основних засобів.

Таблиця 13.10

Облік витрат на реконструкцію та модернізацію основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Відображена заборгованість підрядчикам за реконструкцію, модернізацію та дообладнання об'єктів основних засобів.	15	631	30
	Нараховано ПДВ на вартість прийнятих за актом робіт.	641	631	63
2.	Списані витрати з реконструкції, модернізації та дообладнання на збільшення балансової вартості основних засобів.	10	15	30

Витрати, що здійснюються для підтримання основних засобів у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, налагодження тощо), вважаються поточним ремонтом і включаються до складу витрат звітного періоду, у якому вони здійснюються. Метою поточного ремонту основних засобів є одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від їх використання.

Нижче наведена кореспонденція рахунків при обслуговуванні та ремонті основних засобів різними способами (табл. 13.11, табл. 13.12), де кредит рахунка 23 «Виробництво», субрахунки відповідного цеху допоміжного виробництва — ремонтно-будівельного або ремонтно-механічного; і кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Таблиця 13.11

Кореспонденція рахунків при обслуговуванні та ремонті основних засобів господарським способом

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів виробничого призначення.	23	91	10
2.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів загальнопромислового призначення.	91	23	5
3.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів загальногосподарського призначення.	92	23	6
4.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут.	93	23	4
5.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для досліджень і розробок.	941	23	3
6.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів ЖКГ і соціальної сфери.	949	23	7

Таблиця 13.12

Кореспонденція рахунків при обслуговуванні та ремонті основних засобів підрядним способом

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів виробничого призначення.	23	631	10
2.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів	91	631	5

	засобів загальновиробничого призначення.			
3.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів загальногосподарського призначення.	92	631	6
4.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що забезпечують збут.	93	631	4
5.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів, що використовуються для досліджень і розробок.	941	631	3
6.	Здійснені витрати на обслуговування та ремонт основних засобів ЖКГ і соціальної сфери.	949	631	7

Облік вибуття основних засобів

Вибуття основних засобів відбувається в результаті:

- реалізації;
- ліквідації;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу інших підприємств;
- невідповідності критеріям визнання активом.

В усіх випадках вибуття об'єкти вилучають зі складу діючих основних засобів підприємства. Таке вилучення називається ліквідацією основних засобів.

При вибутті основних засобів комісія, створена за наказом керівника підприємства, складає Акт на списання основних засобів, в якому вказуються такі дані: причини вибуття, технічний стан, первісна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу за час експлуатації, залишкова вартість, витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також сума отриманого доходу (вартість можливих для використання залишків від ліквідації), вартість капітальних ремонтів за час експлуатації, результати ліквідації (крім передачі іншим підприємствам). На підставі акта здійснюються відповідні записи в аналітичному і синтетичному обліку основних засобів.

Відображення в системі рахунків вибуття основних засобів залежить від характеру вибуття: ліквідація, продаж, передача тощо.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їхньої залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних із вибуттям основних засобів.

У табл. 13.13 – 13.17 відображена кореспонденція рахунків з обліку вибуття основних засобів.

Таблиця 13.13

Облік реалізації основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списано знос, нарахований за час експлуатації об'єкта.	131	10	35
2.	Списана залишкова вартість реалізованого об'єкта.	972	10	10
3.	Зарахована виручка від реалізації об'єкта	311	742	60
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	742	641	10
4.	Відображені витрати, пов'язані з реалізацією основних засобів.	972	311	5

Таблиця 13.14

Облік ліквідації основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списано суму зносу, нараховану за час експлуатації з ліквідованого об'єкта.	131	10	45
2.	Списана залишкова вартість ліквідованого об'єкта.	976	10	2
3.	Нарахована заробітна плата робітникам за демонтаж ліквідованого об'єкта.	976	661	4
4.	Нараховані відрахування на соціальні заходи.	976	65	5

5.	Оприбутковані матеріальні цінності, отримані від ліквідації об'єкта.	20	746	3
----	--	----	-----	---

Таблиця 13.15

Облік безоплатної передачі основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списано знос, нарахований за час експлуатації переданого об'єкта.	131	10	40
2.	Списана залишкова вартість переданого об'єкта.	976	10	30
3.	Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ на залишкову вартість переданого об'єкта.	976	641	5

Таблиця 13.16

Облік передачі основних засобів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списано знос, нарахований за час експлуатації переданого об'єкта.	131	10	10
2.	Списана залишкова вартість переданого об'єкта.	14	10	30
3.	Відображена різниця між залишковою вартістю переданого об'єкта і справедливою вартістю інвестицій.	14	746	60

Таблиця 13.17

Облік списання нестачі або псування основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис.грн
		ДТ	КТ	
1.	Списано знос, нарахований за час експлуатації об'єкта.	131	10	10
2.	Списана залишкова вартість об'єкта.	976	10	30
3.	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винними.	375	746	48
4.	Відображена сума зобов'язань за ПДВ.	746	643	8
5.	Одержана сума відшкодування втрати.	301	375	48
6.	Підлягає перерахуванню до бюджету різниця між сумою відшкодування та балансовою вартістю списаних основних засобів.	643	641	8

Облік переоцінки основних засобів

У ході господарської діяльності трапляються випадки, коли вартість раніше придбаних основних засобів не відповідає сучасному рівню ринкових цін. У такому разі підприємство може здійснити переоцінку зазначених об'єктів.

Порядок проведення переоцінки основних засобів визначено у П(С)БО 7 та Методрекомедаціях № 561.

Переоцінка об'єктів основних засобів здійснюється, якщо залишкова вартість їх більш як на 10 % відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.

Якщо переоцінка групи основних засобів проведена підприємством, то надалі вона повинна здійснюватись щорічно.

Проте малоцінні необоротні матеріальні активи та бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо у першому місяці використання такого об'єкта амортизується 50 % його вартості, а решта 50 % — у місяці їх вибуття (списання з балансу) або, якщо у першому місяці використання об'єкта амортизується 100 % його вартості.

Первісну (переоцінену) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшено на суму індексації.

Переоцінена вартість об'єкта = Первісна вартість × Індекс переоцінки.

$$\frac{\text{Переоцінена сума зносу}}{\text{сума зносу}} = \frac{\text{Сума зносу, нарахована за час експлуатації}}{\text{Залишкова вартість об'єкта}} \times \text{Індекс переоцінки}.$$

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта}}{\text{Залишкова вартість об'єкта}}.$$

У разі переоцінки об'єкта основних засобів здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Сума дооцінки залишкової вартості основних засобів відображається у складі додаткового капіталу. Сума уцінки — у складі витрат звітного періоду.

- Якщо під час чергової дооцінки залишкової вартості сума попередніх дооцінок є меншою за суму попередніх уцінок, то перевищення включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою останньої дооцінки і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

- Якщо під час чергової уцінки залишкової вартості сума попередніх дооцінок є більшою за суму попередніх уцінок, то перевищення спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу з включенням різниці між сумою останньої уцінки залишкової вартості об'єктів основних засобів і вказаним перевищенням до витрат звітного періоду.

- У разі вибуття об'єктів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

У таблицях 13.18 – 13.21 подається кореспонденція рахунків з операцій переоцінки основних засобів.

Таблиця 13.18

Облік дооцінки основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображена сума дооцінки первісної вартості.	10	423
2.	Відображена сума дооцінки зносу.	423	131
3.	Відображена різниця (перевищення) попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта, що вибуває з експлуатації.	423	441

Таблиця 13.19

Облік уцінки основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображена сума уцінки первісної вартості.	975	10
2.	Відображена сума уцінки нарахованого зносу.	131	10

Таблиця 13.20

Облік уцінки основних засобів, раніше до оцінених (загальна сума уцінки)

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображення результатів уцінки об'єкта основних засобів на суму уцінки зносу	131	10
2.	Відображення результатів уцінки об'єкта основних засобів на суму попередньої дооцінки	423	10
	Відображення результатів уцінки об'єкта основних засобів на залишок	975	10

	суми уцінки.		
--	--------------	--	--

Таблиця 13.21

Облік дооцінки основних засобів, раніше уцінених

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображення дооцінки вартості об'єкта основних засобів на суму попередньої уцінки	10	746
2.	Відображення дооцінки вартості об'єкта основних засобів на залишок суми дооцінки	10	423
	Відображення дооцінки суми зносу	423	131

Облік витрат від зменшення корисності основних засобів

Основні засоби в процесі їх використання в результаті дії різних чинників як економічного, так і технічного плану, можуть втрачати свою корисність.

Зменшення корисності — втрата економічної вигоди в сумі залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду зі збільшенням у балансі суми зносу основних засобів.

У таблицях 13.22, 13.23 відображена кореспонденція рахунків з обліку операцій, пов'язаних зі зміною корисності об'єктів основних засобів.

Таблиця 13.22

Облік втрат від зменшення корисності об'єктів основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображені втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, уцінених за первісною вартістю.	975	131
2.	Відображені втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів, оцінка яких є переоціненою вартістю.	975 131	10 10

Таблиця 13.23

Облік дооцінки вартості об'єктів основних засобів, що проведена після зникнення причин попереднього зменшення корисності об'єкта основних засобів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображена дооцінка вартості об'єктів, які до зменшення корисності були уцінені за первісною вартістю (червоне сторно).	975	131
2.	Відображена дооцінка вартості об'єктів, які до зменшення корисності були уцінені	10 746	746 131

Фінансові інвестиції та основні принципи їх оцінки й обліку

Для ефективного використання тимчасово вільних активів підприємства та організації здійснюють фінансові інвестиції.

Основні принципи оцінки та відображення в обліку фінансових інвестицій визначаються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Фінансові інвестиції визначаються як активи, які утримуються підприємством з метою:

- одержання доходів у вигляді дивідендів або відсотків від їх володіння;
- набуття вигідних відносин з іншими підприємствами або контролю над їх діяльністю;

- майбутні вигоди від зростання вартості здійснених інвестицій.

Загальна класифікація інвестицій наведена на рис. 13.1.

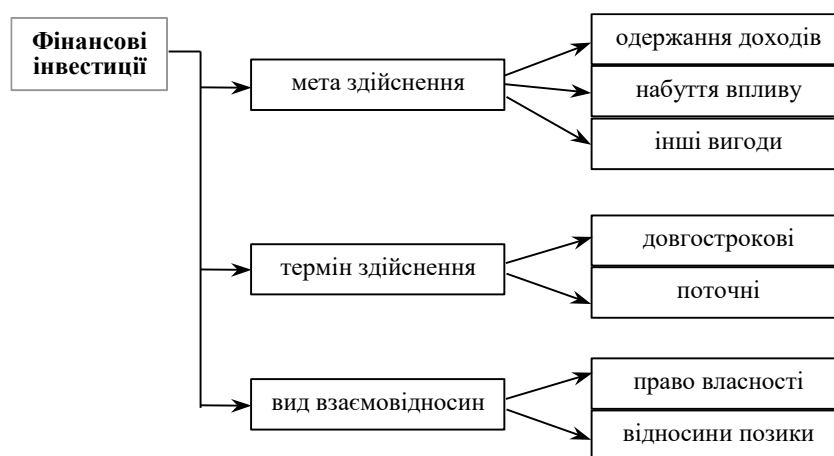


Рис. 13.1. Класифікація фінансових інвестицій

Залежно від мети здійснення фінансових інвестицій підприємство може отримувати дохід, набувати контроль над об'єктом інвестування та мати інші вигоди. Дохід від інвестицій — це отримання процентів або дивідендів. Вплив здійснюється з метою отримання і нематеріальних вигід — доступ до технології або гудвілу, якими володіє підприємство-об'єкт інвестування, вплив на його фінансову, комерційну та господарську діяльність. Воно може також володіти стратегічними запасами сировини, необхідної інвестору, або знаходитися в інвестиційно привабливому економічному середовищі та т. ін. Інвестиції можуть здійснюватися також і з метою отримання майбутніх вигід, як, наприклад, зростання вартості акцій.

Залежно від терміну, протягом якого підприємство очікує володіти фінансовими інвестиціями, вони поділяються на поточні та довгострокові.

Поточними є інвестиції, які підприємство має намір та можливість утримувати протягом дванадцяти місяців з дати придбання або протягом операційного циклу, якщо він більше зазначеного терміну. Довгостроковими є фінансові інвестиції, які утримуються протягом терміну, який перевищує 12 місяців або операційний цикл.

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

- інвестиції, що засвідчують відносини позики;
- інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні підприємства.

Інвестиції, які засвідчують відносини позики, придбаваються підприємством із метою отримання процентів від надання в тимчасове користування вільних активів. Документами, які засвідчують факт здійснення таких інвестицій, є облігації, казначейські зобов'язання, ощадні сертифікати.

Інвестиції, які засвідчують право власності на частку в майні іншого підприємства, здійснюються як з метою отримання доходу від володіння часткою майна іншого підприємства у вигляді дивідендів, так і для набуття контролю або вигідних відносин з інвестиційно привабливим підприємством. Документами для підтвердження факту володіння часткою майна є акції, приватизаційні папери.

Під час придбання всі інвестиції оцінюються за собівартістю, яка залежно від способу набуття інвестицій визначається по-різному (рис. 13.2).

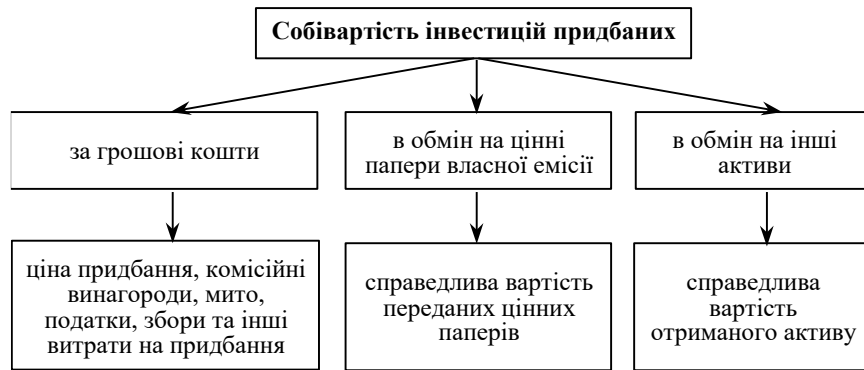


Рис. 13.2. Складові собівартості фінансових інвестицій

Справедливою вартістю (собівартістю) інвестицій, здійснених в обмін на інші активи, виступає:

— на час отримання запасів — ціна реалізації таких запасів або сучасна собівартість придбання;

— у разі отримання основних засобів — ринкова або відновлювальна (сучасна собівартість придбання) їх вартість;

— у разі отримання нематеріальних активів — поточна ринкова вартість, а за відсутності такої — оціночна вартість.

Для обліку операцій з фінансовими інвестиціями Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій 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, і має такі субрахунки:

141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»;

142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»;

143 «Інвестиції непов'язаним сторонам».

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

351 «Еквіваленти грошових коштів»;

352 «Інші поточні фінансові інвестиції».

Придбані фінансові інвестиції обліковуються за собівартістю за дебетом рахунків 35 «Поточні фінансові інвестиції» або 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». З кредиту ж цих рахунків собівартість інвестицій списується у разі їх реалізації або погашення.

Лекція 14.

Облік і аудит придбання, зберігання та вибуття запасів

Запаси, критерії їх визнання, оцінка в балансі, класифікація

Згідно з п. 4 П(С)БО 9 **запасами** є активи підприємства, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної 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.

Визнавати запаси активами можна тільки в тому випадку, якщо дотримуються такі стандартні умови (п. 5 П(С)БО 9, п. 2.1 Методрекомендацій № 2):

- 1) підприємству перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- 2) підприємство здійснює управління запасами та контроль над ними;
- 3) існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів;
- 4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Запаси належать до **оборотних** активів, призначені для реалізації або споживання протягом одного операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу.

У балансі запаси оцінюються за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації.

Порядок визначення балансової вартості залежить від шляху надходження запасів на підприємство.

Первісна вартість запасів, придбаних за плату, складається з витрат підприємства, пов'язаних із придбанням. До них включаються:

- 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 (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів).

Первісна вартість запасів, внесених до статутного капіталу, визначається як справедлива вартість, погоджена засновниками підприємства, під час реєстрації підприємства і відображена в його установчих документах.

Первісна вартість запасів, одержаних безоплатно, являє собою справедливу вартість, яка складалася на момент надходження.

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів.

При цьому, якщо *балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість*, то первісною вартістю є їхня справедлива вартість, а різниця включається до витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва.

Не всі витрати підприємства, пов'язані з надходженням запасів, включаються у первісну вартість.

Так, не включаються до первісної вартості:

- понаднормовані втрати і нестачі запасів, що виникли під час транспортування запасів;
- проценти за користування позиками, одержаними для придбання запасів;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів.

Ці витрати відносяться до витрат діяльності того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо первісна вартість запасів суттєво змінилася на дату складання балансу або запаси зіпсовані, застарілі, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду, то як балансова вартість використовується чиста вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації запасів — очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Різниця між первісною вартістю запасів і чистою вартістю реалізації та вартість повністю втрачених запасів списуються на витрати звітного періоду із відображенням у позабалансовому обліку. Після встановлення осіб, які мають право відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості й доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що були уцінені, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення сторнується запис про попереднє зменшення вартості запасів.

Для ведення бухгалтерського обліку запаси класифікують на такі групи:

- сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;
- готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського і лісового господарства.

Детальна класифікацію запасів викладена в Інструкції № 291.

Відповідно до наведеної класифікації у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені для обліку наявності і руху запасів рахунки класу 2 «Запаси».

Облік надходження виробничих запасів

Запаси надходять на підприємство в результаті:

- придбання у постачальників відповідно до укладених договорів із ними,
- внеску засновників підприємства до статутного капіталу,
- обміну на 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. У разі повної відповідності здійснюється оприбуткування запасів на складі, тобто прийняття їх для зберігання. Це підтверджується складанням прибуткового ордеру (форма № М-4).

Основні реквізити прибуткового ордеру: 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 (форма № М-7). 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 випикується в двох примірниках. Один використовується як прибутковий документ складу, другий — як розходний документ цеху, що здав невикористані матеріали, відходи виробництва, напівфабрикати, готову продукцію.

На підставі документів про оприбуткування здійснюються записи в картках складського обліку (форма М-12), які є реєстром аналітичного обліку запасів на складі. Ці картки випикуються в бухгалтерії підприємства і передаються на склад. Записи по кожній операції руху (надходження і вибуття зі складу) здійснюються комірником або завідувачем складу.

Основні реквізити картки складського обліку: назва матеріалу, коротка технічна характеристика, номенклатурний номер, норма запасу, дата запису, № документа, на підставі якого здійснено оприбуткування або видача матеріалу, від кого одержано або кому видано, надходження, видаток, залишок після кожної операції.

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

Для обліку виробничих запасів передбачено одноіменний рахунок 20, призначений для узагальнення інформації про наявність і рух запасів сировини і матеріалів (в тому числі сировини і матеріалів, які знаходяться в дорозі і в переробці), за дебетом якого відображається надходження та дооцінка запасів, за кредитом – витрачання на виробництво або відпуск на сторону.

Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів передбачено одноіменний рахунок 22, призначений для узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству, за дебетом якого відображається придбання або повернення на склад МШП з експлуатації, строк використання яких більше року, за кредитом – передача МШП в експлуатацію, строк використання яких більше року, відпуск, списання на матеріальні витрати, загальновиробничі та адміністративні витрати, списання нестач і втрат від псування цінностей.

До малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) належать предмети терміном служби менше одного року незалежно від їх вартості; предмети, які за своєю вартістю не належать до основних засобів незалежно від термінів служби.

У таблицях 14.1 - 14.5 відображена кореспонденція рахунків з обліку руху виробничих запасів.

Таблиця 14.1

Облік надходження виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Оприбутковані виробничі запаси, придбані у постачальника.	20	631
	Відображено суму ПДВ за придбані виробничі запаси.	641	631
2.	Відображення транспортно-заготівельних витрат по запасах, що надійшли від постачальників	20	631
		641	631
3.	Оприбутковані виробничі запаси, отримані як внесок до статутного капіталу.	20	40 (46)
4.	Оприбутковані виробничі запаси, отримані в обмін на неподібні активи.	20	742
5.	Оприбутковані виробничі запаси, отримані безоплатно.	20	718
6.	Оприбутковані раніше не враховані на балансі виробничі запаси.	20	719

Значну частину первісної вартості придбаних виробничих запасів можуть складати транспортно-заготівельні витрати. Їх облік ведеться на рахунках виробничих запасів або у складі вартості запасів, або загальною сумою на окремому субрахунку.

У разі, коли від постачальників надходять виробничі запаси, які 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».

Облік витрат виробничих запасів

Виробничі запаси відпускаються зі складу підприємства для виробництва продукції, надання послуг, виправлення браку, обслуговування устаткування, пакування готової продукції тощо. Крім того, виробничі запаси можуть бути реалізовані на сторону або використані для фінансових інвестицій.

Основними документами, на підставі яких здійснюється відпуск виробничих запасів, є лімітно-забірні карти (форми № 8 і 9) і накладні-вимоги (форма № 11).

Лімітно-забірна карта — це документ, який використовується для оформлення відпуску зі складу запасів, що споживаються у виробництві систематично. Виписку його здійснює відділ постачання в двох екземплярах на один чи кілька видів запасів. Один екземпляр передається цеху-одержувачу, а другий — складу. В лімітно-забірній карті вказується ліміт видачі матеріалу на місяць або квартал, а далі по мірі видачі матеріалу здійснюється запис щодо кожної операції видачі і залишку ліміту після неї. Завідувач складу підписує примірник карти цеху, а начальник цеху — примірник карти складу.

Основні реквізити лімітно-забірної карти: місяць, рік, назва матеріалу, ліміт видачі, дата видачі, видана кількість, залишок ліміту, підписи начальника відділу, що встановив ліміт, начальника підрозділу-одержувача, завідувача складом.

Накладна-вимога використовується для разового або понадлімітного відпуску виробничих запасів зі складу у виробництво. Основними реквізитами цього документа є дата складання, підстава видачі, прізвище того, кому видати, назва матеріальних цінностей, одиниця виміру, кількість, що вимагається, і фактично видана, ціна, сума, підписи осіб, що дозволили і здійснили відпуск, а також головного бухгалтера і одержувача.

Наприкінці місяця всі документи про видачу запасів зі складу передаються за реєстром до бухгалтерії для відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Оскільки складський облік запасів у сучасних умовах ведеться переважно в натуральному виразі, то для відображення витрат запасів за рахунками бухгалтерського обліку необхідно здійснити оцінку витрачених запасів. З цієї метою використовуються облікові ціни.

Облікова ціна — ціна, за якою запаси відображаються у поточному обліку.

Причина використання облікових цін — коливання ціни на один і той же вид запасів протягом звітного періоду.

Методи визначення облікових цін:

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

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, що використовуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Метод ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво або продаж, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. При цьому

вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

Метод ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів. При цьому вартість залишку запасів на кінець звітного місяця визначається за собівартістю перших за часом одержання запасів.

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

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

При цьому торговельна націнка і її середній процент визначаються так:

$$\begin{aligned} \text{Торговельна націнка на реалізовані товари} &= \frac{\text{Продажна вартість реалізованих товарів}}{\text{Залишок торговельних націнок на початок звітного місяця}} \times \text{Середній процент торговельної націнки} \\ \text{Середній процент торговельної націнки} &= \frac{\text{Торговельні націнки у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів}}{\text{Продажна вартість залишку товарів на кінець звітного місяця} + \text{Продажна вартість одержаних у звітному місяці товарів}} \end{aligned}$$

Вибір методу визначення облікових цін є надзвичайно важливим питанням фінансового менеджменту, оскільки визначає підходи до розмежування витрат на придбання запасів між використаними у виробництві запасами і їх залишком на складі на початок нового звітного періоду.

Таблиця 14.2

Облік витрат виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відпущені зі складу виробничі запаси для виробництва продукції.	23	20
2.	Відпущені зі складу виробничі запаси для загальновиробничих потреб.	91	20
3.	Відпущені зі складу виробничі запаси для виправлення браку.	24	20
4.	Відпущені зі складу виробничі запаси для забезпечення збуту продукції.	93	20
5.	Відпущені зі складу виробничі запаси для загальногосподарських потреб.	92	20
6.	Відпущені зі складу виробничі запаси для виконання досліджень та розробок.	941	20
7.	Відпущені зі складу виробничі запаси для утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення.	949	20
8.	Відпущені зі складу виробничі запаси для капітального будівництва	15	20

Якщо транспортно-заготівельні витрати узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, то вони щомісяця розподіляються між сумою залишків запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули зі складу за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-

заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Окрім використання на виробничі цілі запаси можуть вибувати зі складу з метою їх реалізації.

Таблиця 14.3

Облік реалізації виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Зарахована на розрахунковий рахунок виручка від реалізації виробничих запасів.	311	712
	Відображено зобов'язання з ПДВ.	712	641
3.	Списана собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20

Таблиця 14.4

Облік передачі запасів як внеску до статутного капіталу іншого підприємства

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Списано вартість виробничих запасів, внесених до статутного капіталу іншого підприємства.	14	20
3.	Відображена різниця між балансовою вартістю переданих запасів і справедливою вартістю інвестицій.	14	746

Крім вищенаведених випадків вибуття запасів, вони можуть бути також безоплатно переданими.

Таблиця 14.5

Облік безоплатної передачі виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Списана балансова вартість запасів, що передаються.	949	20
2.	Відображено податкове зобов'язання за переданими запасами.	949	641

Облік виробництва (облік залишків незавершеного виробництва)

Залишки незавершеного виробництва на початок звітного періоду є одним із видів 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 незавершене виробництво визначаються за даними рахунка 23 «Виробництво», на якому протягом звітного періоду ведеться облік операційних витрат виробничого характеру.

За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються операційні витрати на виготовлення продукції, виконаних робіт та послуг, загальновиробничі витрати, втрати від браку продукції, а за кредитом - фактична собівартість готової продукції, виконаних робіт та послуг.

Величина витрат незавершеного виробництва впливає на фактичну собівартість готової продукції, виконаних робіт та послуг. З цієї причини для перевірки об'єктивності облікових даних про незавершене виробництво періодично проводиться його інвентаризація по всіх стадіях та переділах технологічного процесу. Оцінка незавершеного виробництва здійснюється, виходячи з ступеня виконання робіт чи готовності продукції, як правило, на рівні фактичних витрат за всіма статтями калькуляції.

Наведемо кореспонденцію рахунків за дебетом і кредитом рахунка 23 «Виробництво» (табл.14.6)

Таблиця 14.6

Облік виробництва на підприємстві

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Витрачені на виробництво продукції, робіт, послуг виробничі запаси.	23	20
2.	Витрачені на виробництво продукції, робіт, послуг напівфабрикати власного виробництва	23	25
3.	Нарахована заробітна плата робітникам, що зайняті виробництвом продукції, робіт і послуг	23	661
4.	Зроблені відрахування на соціальні заходи виробничих робітників.	23	65
5.	Списані розподілені між об'єктами витрат загальноновиробничі витрати.	23	91
6.	Списані невідшкодовані втрати від браку.	23	24
7.	Списані з витрат виробництва і оприбутковані на складі зворотні відходи.	20	23
8.	Оприбуткована на складі випущена з виробництва готова продукція.	26	23
9.	Оприбутковані на складі випущені з виробництва напівфабрикати.	25	23
10.	Прийняті замовником виконані роботи та послуги.	903	23

Облік виробничого браку

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.

За характером виявлених дефектів брак поділяють на виправний та остаточний.

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. У цьому документі вказуються такі реквізити: назва продукції, її кількість, характер дефектів, винуватець і причина браку, розрахунок собівартості браку, можливі відшкодування браку (вартість матеріалів та напівфабрикатів за ціною можливого використання, утримання вартості бракованих матеріалів із заробітної плати винуватців браку, претензії постачальникам неякісної сировини), підписи контролера відділу технічного контролю, майстра, бухгалтера, винуватця браку (бригадира).

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній брак — це брак, виявлений на підприємстві контролерами відділу технічного контролю.

Зовнішній брак — це брак, виявлений споживачем продукції.

У собівартість внутрішнього виправного браку включається вартість витрачених на виправлення матеріалів і заробітна плата робітників, нарахована за виправлення. У собівартість зовнішнього виправного браку включаються ті ж витрати плюс витрати на перевезення продукції.

Для узагальнення інформації про брак використовується рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображається вартість остаточного браку, витрати з виправлення браку, витрати на гарантійний ремонт (в обсязі, що перевищує норму), витрати на утримання гарантійних майстерень, а за кредитом — відшкодування браку: суми, що відносяться на зменшення втрат по браку (вартість відходів від браку, утримання з винуватців браку, відшкодування, одержане від постачальників неякісної сировини та матеріалів), втрати від

браку, що списуються на витрати виробництва. Різниця між сумами записів за дебетом і кредитом показує вартість втрат від браку, які списуються на дебет рахунка 23 «Виробництво».

У таблиці 14.7 наведена кореспонденція рахунків з обліку браку.

Таблиця 14.7

Облік браку у виробництві

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Списана з витрат виробництва собівартість остаточного браку (невиправного).	24	23
2.	Витрачені на виправлення браку матеріали.	24	20
3.	Витрачені на виправлення браку напівфабрикати.	24	25
4.	Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку.	24	661
5.	Оплачені з поточного рахунка послуги сторонніх організацій з виправлення браку.	24	311
6.	Прийняті до оплати рахунки сторонніх організацій з виправлення браку.	24	631
7.	Оприбутковані на складі відходи від невиправного браку за ціною можливого використання.	20	24
8.	Утримано із заробітної плати винуватців відшкодування втрат від браку.	661 375	24
9.	Пред'явлені претензії постачальникам неякісних матеріалів за спричинений з їхньої вини брак.	374	24
10.	Списані втрати від браку на витрати поточного періоду (1+2+3+4+5+6) – (7+8+9)	23	24

Облік напівфабрикатів

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва і потребує доопрацювання або укомплектації.

У системі рахунків наявність та рух напівфабрикатів на підприємстві відображається лише у тому разі, якщо частина напівфабрикатів власного виробництва реалізується на сторону.

Оприбуткування напівфабрикатів на складі і відвантаження їх покупцю здійснюється на підставі тих саме документів, що використовуються для обліку руху готової продукції.

Для обліку напівфабрикатів призначений рахунок 25 «Напівфабрикати», за дебетом якого відображається надходження напівфабрикатів з виробництва за первісною вартістю, за кредитом – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активу.

Облік готової продукції

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договору із замовником, відповідає технічним умовам і стандартам. Облік готової продукції ведеться за первісною вартістю. Однак протягом місяця у поточному обліку можуть використовуватись облікові ціни. Вартість готової продукції, випущеної з виробництва, реалізованої замовнику, визначена в облікових цінах у кінці місяця, доводиться до первісної вартості шляхом відображення відхилення первісної вартості від облікової ціни.

Випуск з виробництва готової продукції і оприбуткування її на складі здійснюється на підставі накладної, яка складається у двох примірниках. Один примірник використовується для оприбуткування продукції на складі, другий — повертається цеху, який випустив продукцію. Основні реквізити накладної: назва продукції, одиниця виміру, кількість, облікова ціна, вартість, підписи контролера відділу технічного контролю цеху, майстра чи начальника цеху, а також завідувача складу про приймання продукції.

Відвантаження готової продукції замовнику здійснюється на підставі накладної, яка виписується робітником складу і підписується представником покупця або робітником транспортно-експедиційного відділу. Підставою для виписки накладної є наказ комерційної служби підприємства транспортно-експедиційному відділу про те, кому і в якій кількості відвантажити продукцію. Іноді наказ і накладна поєднуються в один документ — наказ-накладну.

Після відбирання і відвантаження продукції на підставі наказ-накладної, або накладної бухгалтерією виписується рахунок-фактура, де вказується покупцю назва відвантаженої продукції, її кількість, належна сума з врахуванням податку на додану вартість.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 «Готова продукція», за дебетом якого відображається надходження готової продукції власного виробництва, а за кредитом – відвантаження та реалізація готової продукції. У таблиці 14.8 наведена кореспонденція рахунків з випуску та відвантаження готової продукції.

Таблиця 14.8

Облік випуску і відвантаження готової продукції

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Випущена з виробництва на склад готова продукція.	26	23
2.	Відображено собівартість відвантаженої покупцю готової продукції.	901	26

Облік переоцінки запасів і результатів їх інвентаризації

Первісна оцінка запасів може суттєво змінюватися протягом звітного періоду. З цією причиною на дату складання балансу запаси переоцінюються за 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.

У разі уцінки запасів різниця між первісною вартістю запасів і чистою вартістю реалізації списується на витрати звітного періоду із відображенням у позабалансовому обліку.

У разі дооцінки запасів різниця між первісною вартістю запасів і чистою вартістю реалізації відноситься на збільшення додаткового капіталу.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що були уцінені, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, запис про попереднє зменшення вартості цих запасів сторнується.

У системі рахунків ці операції відображаються в кореспонденції, наведеній у табл. 14.9.

Таблиця 14.9

Облік переоцінки запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Відображена дооцінка запасів до чистої вартості їх реалізації.	20	423
2.	Списана сума уцінки запасів до чистої вартості їх реалізації.	946	20

Переоцінка запасів завжди здійснюється після проведення інвентаризації.

Інвентаризація обов'язково проводиться перед складанням річного звіту, в разі зміни матеріально-відповідальної особи, після стихійних лих, пожеж, у випадках ліквідації підприємства, передачі майна в оренду, при виявленні фактів крадіжок та зловживань, а також за розпорядженням судових і слідчих органів.

Результати інвентаризації, а також висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом, який передається керівникові підприємства для затвердження. Керівник зобов'язаний протягом п'яти днів після завершення інвентаризації прийняти рішення про оприбуткування надлишків і списання нестач і затвердити протокол інвентаризації.

У системі рахунків бухгалтерського обліку результати інвентаризації відображаються в кореспонденції, наведеній у табл. 14.10

Таблиця 14.10

Облік результатів інвентаризації

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		ДТ	КТ
1.	Оприбутковані надлишки виявлені під час інвентаризації.	20	719
2.	Списані запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій.	99	20
3.	Списана нестача запасів за їх балансовою вартістю.	947	20
4.	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винними особами (розмір цієї суми визначається відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116. Наприклад, для деталей, напівфабрикатів та іншої продукції незавершеного виробництва сума відшкодування визначається, виходячи з її собівартості з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію з використанням коефіцієнта 2).	375	716
5.	Відображене податкове зобов'язання, нараховане на суму, що підлягає відшкодуванню винними особами.	716	641

Лекція 15.

Облік формування витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції.

Собівартість – один із важливих узагальнюючих якісних показників ефективності виробництва, що дозволяє здійснювати контроль над витратами і оцінювати результати господарської діяльності підприємства. Собівартість формується безпосередньо на підприємстві та відображає індивідуальні витрати й умови виробництва, конкретні результати господарювання цього виробничого підприємства.

Зниження собівартості продукції має велике значення, оскільки одним із вирішальних джерел збільшення накопичень для цілей розширення виробництва та підвищення добробуту персоналу. Звідси впливає значущість ролі, що відводиться бухгалтерському обліку та калькулюванню собівартості продукції у процесі управління собівартістю підприємства. Здійснення економії коштів передбачає організацію обґрунтованого, повного, достовірного та своєчасного обліку виробничих витрат.

Найбільше на калькулювання та облік витрат на підприємстві впливає система внутрішнього обліку та звітності, оскільки в обліку витрат формується основна інформація для повсякденних потреб управління. Це пояснюється тим, що правильна організація обліку витрат на виробництво багато в чому залежить від особливостей діяльності кожного підприємства. До таких особливостей належать:

- установа на підприємстві оптимальної структури управління виробництвом (відповідності організаційного поділу виробництва на цехи та дільниці технологічному процесу, доцільності цехової чи безцехової структури);
- ступінь і повнота розробки виробничих і технологічних планів, деталізації та обґрунтованості норм матеріальних і трудових витрат та охоплення ними продукції, що виробляється;
- наявність технологічних карт виробництва продукції;
- ступінь механізації та автоматизації виробництва;
- оснащеність ваговимірними приладами та пристосуваннями;
- організація постачання, складського господарства і технічного контролю над якістю продукції, що випускається;

- установлення переліку цехів та видів продукції, щодо яких витрати мають обліковуватися відокремлено;
- розробка номенклатури статей витрат для обліку витрат на виробництво;
- визначення методів розподілу непрямих витрат за видами продукції, що випускається, а також між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- планування витрат і собівартості продукції по підприємству в цілому та по цехах, дільницях, бригадах тощо;
- рівень автоматизації облікових робіт тощо.

Усе викладене має бути зафіксовано в технологічній документації, у розпорядчих документах і стандартах підприємства, у документах про облікову політику підприємства. Крім того, підприємству необхідно розробити робочий план рахунків, форми реєстрів бухгалтерського обліку, систему документообігу, форми внутрішньої бухгалтерської звітності та первинної документації, методику обліку окремих господарських операцій, закріплюючи ці моменти в наказі про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

Доцільно також розробити робочу інструкцію щодо обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, в якій зазначити склад цехів основного і допоміжного виробництв, непромислових виробництв та господарств цього підприємства, визначити міру централізації чи децентралізації обліку витрат на підприємстві.

Тільки попереднє вирішення названих питань дозволить організувати обґрунтований облік витрат на виробництво та визначити реальний фінансовий результат роботи на будь-якому підприємстві.

Під виробничою собівартістю продукції (робіт, послуг) розуміють виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво.

У плануванні, обліку та аналізі собівартості окремих видів продукції виділяють такі показники, як планова, нормативна і фактична (звітна) собівартість.

Планова собівартість є прогнозним значенням граничної величини витрат на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), розрахованої на підставі прогресивних норм та економічних нормативів на планований період (квартал чи рік).

Нормативна собівартість визначає величину витрат на виріб у розрізі встановлених на підприємстві статей, за діючими поточними нормами, нормативами та кошторисами (нормами витрат сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії, нормами та розцінками заробітної плати).

Фактична (звітна) собівартість визначається на підставі даних бухгалтерського обліку після закінчення звітного періоду і являє собою достовірну інформацію про фактичні витрати на виробництво продукції, робіт, послуг. Вона є підґрунтям для економічного аналізу, прогнозування, планування та прийняття рішень на короткострокову і довгострокову перспективу щодо виготовлення, удосконалення чи заміни цього виду продукції.

Під *калькулюванням собівартості продукції* розуміється сукупність прийомів та способів, що забезпечують обчислення собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт або наданих послуг.

Калькуляція – це частина процесу калькулювання, спосіб розрахунку (сукупність розрахункових процедур) собівартості одиниці продукції. За допомогою калькуляції визначається собівартість різних об'єктів обліку, атому вона є основою грошової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Хоча під калькулюванням собівартості часто розуміють лише визначення фактичної собівартості виготовленої продукції, насправді цей процес набагато ширший та включає також роботи з обчислення собівартості:

- продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв, що споживаються основним виробництвом;
- проміжних продуктів (напівфабрикатів) підрозділів основного виробництва, що використовуються на подальших стадіях виробництва;
- продукції підрозділів підприємства для виявлення результатів їх діяльності;

- усього товарного випуску підприємства;
- випуску за видами продукції та напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону;
- одиниці виду готової продукції, напівфабрикатів власного виробництва, що реалізуються на сторону, виконаних робіт і наданих послуг.

Дані калькуляцій використовуються для управління собівартістю продукції, контролю за її рівнем, виявлення резервів зниження матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та встановлення цін на вироби. Аналіз собівартості продукції підрозділів підприємства дає змогу оцінити результати їх роботи за звітний період. Використовуючи дані про собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, можна зробити висновок про доцільність утримання таких виробництв порівняно з придбанням напівфабрикатів, що випускаються ними, виконанням робіт і послуг сторонніми організаціями.

Незалежно від галузевої приналежності та серійності виробництва процес обліку витрат і формування собівартості продукції на підприємствах складається переважно з таких етапів:

- збирання, групування і деталізація первинних витрат на виробництво у процесі виробничої діяльності в розрізі калькуляційних статей, прив'язка (розподіл) прямих витрат до об'єктів обліку витрат і калькулювання;
- локалізація даних про понесені витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами тощо;
- розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами;
- оцінка відходів, отриманих у процесі виробництва, та супутньої продукції;
- визначення собівартості остаточного браку;
- розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незавершеною та готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат за виробничими підрозділами – споживачами продукції, робіт і послуг обслуговуючих виробництв;
- розподіл загально-виробничих витрат за видами продукції шляхом їх включення до складу її виробничої собівартості в розрізі кожного виробничого підрозділу;
- виявлення та оцінка незавершеного виробництва;
- розмежування витрат на виробництво між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- обчислення собівартості всього обсягу товарної продукції, окремих видів продукції та одиниці продукції.

Калькуляційна робота організується відповідно до встановленої на підприємстві методології планування та обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції. Вона вимагає дотримання загальних принципів, що забезпечують методологічну єдність обчислення собівартості продукції та можливість використання даних калькуляцій для аналізу та оцінки роботи як усього підприємства, так і його окремих внутрішньовиробничих ланок.

Усі витрати підприємства згідно з П(С)БО 16 «Витрати», поділяються на виробничі, операційні та інші витрати діяльності.

До витрат на продукцію належать витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції або придбанням товарів для реалізації. До витрат періоду належать витрати, що не включаються у собівартість запасів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони мали місце.

Прямі витрати – це витрати, що можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом. Відповідно, непрямі витрати - це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

До основних витрат належать прямі витрати на виготовлення продукції, тобто прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Накладні витрати – це витрати, що пов'язані з процесом виробництва, але не можуть бути віднесені до певного виробу економічно можливим шляхом.

Змінні витрати – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності або іншого фактора витрат. Постійні витрати – це витрати, що залишаються незмінними у випадку зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат).

Система, яка базується на використанні методу обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає збір інформації про витрати, калькулювання повної собівартості продукції та видачу інформації про витрати, називається системою обліку та калькулювання за повними витратами. До складу повної собівартості продукції входять прямі й непрямі, виробничі й невиробничі витрати.

Витрати, які безпосередньо входять до собівартості продукції, складаються із матеріальних і доданих витрат. Додані витрати - це витрати, до яких належать усі виробничі витрати, необхідні для перетворення матеріальних ресурсів у готову продукцію, тобто пряма заробітна плата та загальновиробничі витрати.

Витрати, які неможливо безпосередньо віднести на продукцію, розподіляють спочатку за центрами відповідальності, де вони виникли, а потім переносять на собівартість конкретних видів продукції пропорційно вибраній базі розподілу.

Варіант обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, включає такі основні етапи:

1) віднесення прямих матеріальних і трудових витрат із відрахуваннями, а також загальновиробничих (змінних та постійних розподілених) витрат на собівартість виробництва продукції;

2) розподіл виробничих витрат між готовою та не завершеною виробництвом продукцією;

3) віднесення постійних нерозподілених і наднормативних витрат на собівартість реалізованої продукції;

4) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишку готової продукції;

5) віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат діяльності підприємства.

Порядок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції має бути відображений в обліковій політиці підприємства.

Якщо прямі витрати можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції (носій витрат), то для розподілу непрямих витрат між видами продукції необхідні спеціальні бази.

Прямому розподілу підлягають такі *прямі витрати*:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати.

До непрямих належать витрати, які не можна безпосередньо віднести на об'єкт обліку. Тому практично нереально визначити точно, яка питома вага непрямих витрат відноситься на конкретний об'єкт витрат.

Непрямі (накладні) витрати поділяють на виробничі та невиробничі. До непрямих виробничих належать витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (виконанням робіт, наданням послуг) та відносять на собівартість продукції на основі спеціальних методів пропорційно прийнятій базі розподілу. Прикладом непрямих виробничих витрат є загальновиробничі (постійні), які відносять на собівартість продукції непрямим шляхом, тобто пропорційно:

- заробітній платі основних виробничих робітників;
- обсягу виробництва продукції (робіт, послуг);
- сумі прямих витрат;
- вартості прямих матеріальних витрат або будь-якій іншій базі розподілу.

До непрямих включаються також невиробничі витрати, до яких підносять витрати на збут і адміністративні витрати. Невиробничі непрямі витрати між об'єктами обліку теж розподіляють пропорційно спеціально прийнятій базі розподілу.

Отже, до *непрямих витрат* належать:

- загальновиробничі (постійні) витрати;

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати.

Метою організації обліку виробничих витрат підприємства є, по-перше калькулювання виробничої собівартості та оцінювання запасів незавершеної обробкою й готової продукції. По-друге, забезпечення інформацією керівництва про ефективність виробничих процесів для прийняття рішень.

Лекція 16.

Облік і аудит грошових коштів, дебіторської заборгованості та розрахунків. Звіт про рух грошових коштів.

Облік грошових коштів на рахунках у банку

Для зберігання вільних грошових коштів і здійснення безготівкових розрахунків кожному підприємству під час його організації відкривається в банку поточний (розрахунковий) рахунок. Для його відкриття банку надаються такі документи: заява банківської форми, посвідчення про реєстрацію підприємства, статут, затверджений нотаріально і з відмітками податкової адміністрації і пенсійного фонду, посвідчення про реєстрацію в статистичному органі; картка зі зразками підписів керівника і головного бухгалтера, якщо він передбачений штатним розкладом. У разі відсутності призначеного головного бухгалтера підпис залишає лише керівник і ставиться на картці кругла печатка підприємства.

Поточному рахунку кожного підприємства банком присвоюється номер (код), який потім проставляється на всіх документах, якими оформлюються господарські операції за цим рахунком. Може бути відкрито два і більше поточних рахунків, кожному з них присвоюється окремий номер, а один з них є основним. У разі наявності двох і більше поточних рахунків в національній валюті власник рахунків протягом трьох робочих днів повинен визначити один основний.

Безготівкові розрахунки оформляються такими бухгалтерськими документами банківської форми: платіжними дорученнями, вимогами-дорученнями, платіжними вимогами, заявами на акредитив, розрахунковими чеками, векселями. Для одержання готівки з поточного рахунка оформлюється грошовий чек, а для внеску готівки — об'ява на внесок готівки.

Після відкриття поточного рахунка банк видає (продає) підприємству чекову книжку, яка являє собою бланки суворої звітності і зберігається в сейфі як і готівкові гроші. Чек являє собою розпорядчий документ банку на виплату готівки. Виплата здійснюється суворо за цільовим призначенням коштів: на виплату заробітної плати, витрати з відрядження, на господарські потреби. До чека виписується корінець, який лишається при чековій книжці. Кожний бланк чека контролюється банком. Виправлення в ньому не допускаються, в разі допущення помилки зіпсований чек залишається при чековій книжці.

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 дати на початок виписки і кінець, сальдо — також на початок і кінець виписки та всі операції за дебетом і кредитом.

Кожна одержана виписка повинна бути оброблена: перевірено сальдо початкове даної виписки з кінцевим попередньої, з'ясовано зміст кожної операції і проставлено кореспондуючі рахунки, проведено арифметичну перевірку правильності оборотів і визначення кінцевого сальдо. При визначенні кореспондуючих рахунків слід мати на увазі, що суми, проставлені у виписці за дебетом, означають кредит і навпаки. Це пояснюється тим, що банк дає виписку з свого рахунка, який для банку є пасивним.

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

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів на поточному рахунку в національній валюті призначений рахунок 311 «Поточний рахунок в національній валюті». Він активний, призначений для обліку засобів господарства, основний, грошовий. За дебетом цього рахунка ведеться облік надходження грошових коштів на поточний рахунок у національній валюті, а за кредитом — списання перерахованих та виданих грошових коштів із поточного рахунка.

Найбільш розповсюдженими типовими записами за рахунком 311 є:

Дебет 311 за кредитом рахунків:

36 — зарахування виручки від покупців за реалізовану продукцію і виконані роботи,

50 — зарахування довгострокової позики,

60 — зарахування короткострокової позики,

68 — надходження авансів від покупців;

69 — надходження орендної плати та інше,

30 — надходження готівки з каси

та деякі інші.

Кредит рахунка 311 у дебет рахунків:

63 — оплата заборгованості перед постачальниками за одержані матеріали та підрядчиків за виконані роботи,

64 — погашення заборгованості перед бюджетом за податками,

65 — погашення заборгованості перед соціальними фондами,

685 — погашення іншої кредиторської заборгованості,

30 — надходження готівки в касу

та інші.

Підприємствам, які мають у своєму грошовому обігу іноземну валюту, відкривається в банку поточний рахунок в іноземній валюті. Може бути відкритий для зберігання коштів в одній валюті (наприклад, доларовий рахунок, для зберігання франків, марок і т. д.) або ж у різних валютах.

Якщо поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в тому ж банку, де відкритий і основний поточний рахунок у національній валюті, для його відкриття потрібні тільки заява банківської форми і картка зі зразками підписів керівника і головного бухгалтера. Якщо ж поточний рахунок в іноземній валюті відкривається в іншому банку, для його відкриття потрібні всі ті документи, що й для відкриття поточного рахунка в національній валюті. Застосовуються й типові банківські документи для оформлення руху грошових коштів на поточному рахунку в іноземній валюті. Лише у виписці банку з поточного рахунка надходження і списання коштів відображається в національній та іноземній валютах за курсом Національного банку на день виписки. Оскільки курс валют змінюється, виникає необхідність відображення в обліку курсових різниць, що виникають з моменту здійснення господарської операції та її оплати, а також на звітні дати.

Для бухгалтерського обліку наявності та руху грошових коштів в іноземній валюті передбачений рахунок 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті». Кореспонденція рахунків з руху грошових коштів в іноземній валюті аналогічна тій, що й за поточним рахунком у національній валюті. Курсові різниці, які виникають, обліковуються на рахунках:

— в разі зростання курсу гривні: кредит рахунка 714 «Дохід від операційної курсової різниці» (з операцій зв'язаних із операційною діяльністю) або кредит рахунка 744 «Дохід від

поопераційної курсової різниці» (операцій, пов'язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю);

— в разі спаду курсу гривні: дебет рахунка 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (з операцій пов'язаних із операційною діяльністю) або дебет рахунка 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць (з операцій, пов'язаних із інвестиційною та фінансовою діяльністю).

Якщо 50 процентів грошової виручки, що надійшла від іноземного покупця, замінюється Національним банком на гривні (покупка валюти за курсом Нацбанку), то на рахунку 312 відкривається окремий аналітичний рахунок «Розподільчий валютний рахунок», на дебет якого зараховується вся виручка, а за кредитом по 50 процентів перераховується на дебет рахунка 311 і 312. При цьому «Розподільчий валютний рахунок» закривається.

Для зберігання грошових коштів спеціального призначення можуть відкриватись в банку й інші поточні рахунки в національній або іноземній валюті. На цих рахунках обліковуються кошти, одержані на наукові дослідження, на сумісну діяльність.

Облік грошових коштів на інших рахунках ведеться на рахунках 313 і 314.

Облік безготівкових розрахунків при різних їх формах

У процесі господарської діяльності підприємство веде розрахунки з постачальниками і підрядчиками, покупцями і замовниками, соціальними фондами, бюджетом, банком та іншими дебіторами і кредиторами. Якщо розрахунки основані на русі запасів і робіт, вони називаються товарними, а розрахунки з бюджетом, соціальними фондами, банком та іншими підприємствами і організаціями — нетоварними.

Порядок здійснення безготівкових розрахунків визначається інструкцією «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», яка затверджена постановою Правління Національного банку України № 135 від 29 березня 2001 року. Інструкцією встановлені загальні правила, форми і стандарти безготівкових розрахунків для підприємств усіх форм власності, які проходять через банки.

Безготівкові розрахунки здійснюються за типовими банківськими документами на паперових носіях або в електронному вигляді. Передбачені наступні банківські документи, які визначають форму безготівкових розрахунків: платіжні доручення, платіжні вимоги-доручення, платіжні вимоги, акредитиви, розрахункові чеки, а також меморіальні ордери.

Платіжне доручення — це банківський документ, який випишується власником рахунка платника і містить розпорядження обслуговуючому банку про перерахування зазначеної суми на рахунок одержувача. У документі зазначаються реквізити платника: назва, ідентифікаційний номер, номер поточного рахунка, код (МФО) банку, а також аналогічні реквізити одержувача, сума (числом і буквами) та код і призначення платежу. Платіжними дорученнями оформлюються всі розрахунки з нетоварних операціях і більшості товарних.

Платіжне доручення приймається банком для виконання протягом десяти календарних днів із дня оформлення. Банк приймає до виконання платіжне доручення тільки в разі наявності коштів на поточному рахунку (якщо інше не передбачено договором із банком). Виняток становлять платежі, пов'язані з оплатою праці. Коли заробітна плата виплачується частково, то податки до бюджету та збори до державних цільових фондів перераховуються пропорційно виплаченій зарплаті.

Умовами договору з банком може передбачатись оформлення платіжного доручення в довільній формі. В цьому випадку банком складається меморіальний ордер у двох примірниках.

Платіжні вимоги-доручення застосовуються в разі оплати підрядчикам виконаних будівельних і ремонтних робіт, а також і деяких поставках. Включає цей документ дві частини: платіжну вимогу, яка заповнюється одержувачем коштів, потім платіжне доручення, яке заповнюється платником. Це комбінований документ, який передається платнику під час відвантаження продукції або виконанні роботи, послуги. Потім платник заповнює доручення на списання вказаної суми з його поточного рахунка. Якщо для повної сплати не вистачає коштів

на поточному рахунку, в міру їх надходження виписуються платіжні доручення з посиланням на номер платіжної вимоги.

Платіжні вимоги, як банківський документ, застосовуються у разі здійснення примусового списання (стягнення) коштів. Цим документом оформлюються примусові стягнення боргу на користь казначейства на підставі виконавчого документа, на підставі рішення податкового органу або арбітражного суду. До платіжної вимоги при цьому додається відповідне рішення, а банк приймає вимогу незалежно від наявності залишку для сплати на поточному рахунку. Часткова оплата оформлюється меморіальним ордером.

Акредитивна форма розрахунків передбачається окремим договором. Вона забезпечує безперечну оплату шляхом бронювання суми на окремому акредитивному рахунку. Такий вид акредитиву називається покритим. Його сума перераховується з поточного рахунка. Непокритий акредитив — це акредитив, оплата за який, при тимчасовій відсутності коштів на рахунку платника, гарантується за рахунок банківського кредиту.

Для оформлення акредитиву виписується і направляється банку заява на акредитив. Кошти заявника при цьому бронюються на аналітичному рахунку «Розрахунки за акредитивами» балансового рахунка № 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті». На суму виставленого (оформленого) акредитиву:

Д-т рахунка 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

(аналітичний рахунок «Розрахунки за акредитивами»),

К-т рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»

(при оформленні акредитиву за рахунок власних коштів),

К-т рахунка 60 «Короткострокові позики»

(при оформленні акредитиву за рахунок короткострокової позики).

Умовами акредитиву передбачається строк його дії і документи, за якими здійснюється оплата заборгованості з акредитивного рахунка. При поданні цих документів банк списує суму платежу одержувачу. В бухгалтерському обліку ця операція відображається:

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»,

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті».

Після закінчення строку дії, передбаченого умовами акредитиву, невикористана його сума повертається, оформляється меморіальним ордером і зараховується на той рахунок, з якого був виставлений (оформлений):

Д-т 311 «Поточні рахунки в національній валюті»,

Д-т 60 «Короткострокові позики»,

К-т 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті»

(аналітичний рахунок «Розрахунки за акредитивами»).

Аналітичний облік організується за кожним акредитивом окремо.

Розрахунки зі застосуванням розрахункових чеків використовуються у безготівкових розрахунках підприємств та фізичних осіб тільки з товарних операцій з метою скорочення розрахунків готівкою.

Для здійснення розрахунків платник одержує в банку чекову книжку, сума по якій бронюється на окремому рахунку. Сума зазначається в чековій книжці. Для проведення платежу виписується чек і передається одержувачу коштів, який пред'являє чек своєму обслуговуючому банку для зарахування на поточний рахунок. Термін дії чекової книжки — до одного року.

Розрахунки з застосуванням розрахункових чеків обліковуються на синтетичних рахунках аналогічно акредитивам, але із застосуванням окремого аналітичного рахунка «Розрахунки з застосуванням розрахункових чеків».

Облік касових операцій

Підприємства, які здійснюють розрахунки у готівковій формі, мають касу і організують облік наявності та руху грошових коштів. Організація та облік готівкового обороту регламентується «Положенням про ведення касових операцій в національній валюті в Україні»,

яке затверджене постановою правління Національного банку України від 19 лютого 2001 року за № 72 і набрало чинності з 17 квітня 2001 року.

Каса підприємства — приміщення або місце, призначене для приймання, видачі та зберігання готівкових коштів, інших цінностей і касових документів, де, як правило, ведеться касова книга.

До початку записів касова книга оформляється: сторінки нумеруються, аркуші прошнуровуються і скріплюються печаткою підприємства. На останній сторінці касову книгу підписує керівник й головний бухгалтер.

Касові операції оформляються прибутковими і видатковими касовими ордерами, типові форми і порядок заповнення яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 15 лютого 1996 року № 51 «Про затвердження типових форм обліку касових операцій».

Для заприбуткування готівки в касу оформляється прибутковий касовий ордер. До нього заповнюється квитанція, яка завіряється печаткою підприємства і вручається особі, що внесла готівку. Якщо готівка надійшла з банку, квитанція не заповнюється, або ж заповнюється і без печатки прикріплюється до виписки банку.

Для видачі готівки з каси оформляється видатковий касовий ордер.

Касові документи складаються в одному примірнику. Дійсні лише в день виписки. Виписуються в бухгалтерії, реєструються в спеціальній книзі і передаються касиру для виконання.

Кожний касовий ордер записується касиром у касову книгу під копірку в двох примірниках. Другий примірник касової книги служить звітом касира, який разом із касовими ордерами здається в бухгалтерію.

Для каси кожного підприємства встановлюється банком ліміт. Це граничний розмір готівки, що може залишатися в касі підприємства на кінець робочого дня. Для контролю за дотриманням ліміту залишок готівки визначається в касовій книзі щоденно.

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

За дебетом рахунка 30(301 і 302) відображаються операції з надходження готівки в касу. Найбільш типовими операціями за дебетом рахунка 30 є:

Д-т 30 «Каса» — кредит рахунків:

31 «Рахунки в банках» — надходження в касу готівки з поточного рахунка в банку;

37 «Розрахунки з різними дебіторами» — повернення в касу невикористаних авансів підзвітних осіб, повернення працівниками оформленої через підприємство безпроцентної позики;

42 «Додатковий капітал» — отримання готівкою безповоротної фінансової допомоги та деякі інші.

За кредитом рахунка 30 (301, 302) відображаються операції з виплати готівкою з каси. Найбільш типовими операціями за кредитом рахунка 30 є:

Д-т 31 «Рахунки в банках» — передача готівки з каси на поточний рахунок;

Д-т 66 «Розрахунки по оплаті праці» — виплачено заробітну плату та допомогу по тимчасовій непрацездатності працюючим;

Д-т 65 «Розрахунки зі страхування» — виплата разової допомоги працюючим за рахунок страхового фонду;

Д-т 68 «Розрахунки за іншими операціями» — погашено готівкою заборгованість перед іншими кредиторами та деякі інші.

Дебіторська заборгованість, критерії її визнання та види

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності регламентуються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».

Дебіторською вважається заборгованість підприємству різних інших підприємств та осіб, що виникла на певну дату, а дебітори — це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їхніх еквівалентів або інших активів.

За строками погашення дебіторська заборгованість може бути короткострокова і довгострокова.

Короткострокова заборгованість погашається в період до одного року: заборгованість покупців і замовників за відвантажену продукцію або виконані роботи, заборгованість підзвітних осіб.

Довгострокова дебіторська заборгованість не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу. До такої дебіторської заборгованості відноситься заборгованість орендаря за фінансовою орендою, за довгостроковими позиками, наданими юридичним та фізичним особам.

Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод, а її сума може бути достовірно визначена.

Поточна дебіторська заборгованість за одержані виробничі запаси, виконані роботи та послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, робіт і послуг.

Облік розрахунків з покупцями і замовниками

Форми та порядок розрахунків з покупцями і замовниками за відвантажену їм продукцію та виконані роботи визначаються заздалегідь укладеними договорами. Договір — це юридичний і економічний документ, що визначає номенклатуру і обсяг поставки чи роботи, строки, ціни, вид транспортування, форму розрахунків, а також санкції за невиконання умов договору.

Оформляється виникнення дебіторської заборгованості транспортними документами на відвантаження продукції, актами виконаних робіт і платіжними документами.

Для обліку розрахунків із покупцями за відвантажену продукцію і замовниками за виконані роботи (послуги) передбачений рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Рахунок має субрахунки:

361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

362 «Розрахунки з іноземними покупцями».

На дебет рахунка 36 відноситься відпускна договірна ціна реалізованої продукції чи виконаних робіт, включаючи податок на додану вартість і акцизний збір:

Д-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т 70 «Дохід від реалізації».

Сума податків, що виникають у процесі реалізації, зменшує дохід підприємства і відображається на рахунках:

Д-т 70 «Дохід від реалізації».

К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

За кредитом рахунка 36 обліковується оплата покупцями і замовниками заборгованості за продукцію чи роботи. Згідно з виписки банку з поточного рахунка в національній чи іноземній валюті:

Д-т 31 «Рахунки в банках»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Дебетове сальдо за рахунком 36 показує дебіторську заборгованість покупців і підрядчиків за відвантажену їм продукцію і виконані роботи.

Аналітичний облік розрахунків за рахунком 36 організується окремо щодо кожної юридичної чи фізичної особи, якій відвантажено продукцію чи виконано роботи.

Облік розрахунків з підзвітними особами

Підзвітні особи — це працівники, які одержали грошовий аванс для оплати витрат, доручених підприємством.

Розрахунки з підзвітними особами виникають в основному при оплаті дрібних господарських витрат і витрат у відрядженнях. Перелік осіб, яким видається аванс під звіт, встановлюється наказом керівника, що служить документом на видачу авансу на господарські потреби, а в разі видачі авансу на відрядження оформлюється, крім того, і посвідчення про відрядження.

Фактичні витрати, оплачені підзвітними особами, підтверджуються товарними і фіскальними чеками магазинів, квитанціями відділень зв'язку, актами куплі-продажу — на підтвердження господарських витрат; проїзними документами, квитанціями готелів тощо — на підтвердження витрат на відрядження. 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.

Облік розрахунків із підзвітними особами ведеться на рахунку № 372 «Розрахунки з підзвітними особами». На дебет цього рахунку відноситься сума виданого авансу:

Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

К-т 30 «Каса».

За кредитом рахунку 372 обліковуються витрачені суми:

а) на відрядження:

Д-т 91 «Загальновиробничі витрати» — за відрядження цехового персоналу,

Д-т 92 «Адміністративні витратами» — за відрядження загальногосподарського персоналу.

б) на господарські витрати:

Д-т 20 «Виробничі запаси»

Д-т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» — на вартість придбаних запасів або оплачених витратах на їх перевезення, зберігання

Д-т 15 «Капітальні інвестиції» — при оплаті витрат на капітальне будівництво, придбання основних засобів та нематеріальних активів

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Щодо кожного авансового звіту визначається результат використання авансу. Якщо сума авансу перевищує витрати, невикористана сума повертається у касу:

Д-т 30 «Каса»

К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Якщо ж сума фактичних витрат перевищує суму авансу, перевитрата повертається підзвітній особі з каси:

Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

К-т 30 «Каса».

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

Облік резерву сумнівних боргів

Наприкінці звітної періоду дебіторська заборгованість аналізується і групується за даними аналітичного обліку на звичайну, сумнівну і безнадійну.

Нормальна дебіторська заборгованість повинна бути сплачена в строк, передбачений договором.

Сумнівна — це прострочена дебіторська заборгованість, щодо якої існує ймовірність непогашення боржником. На фактичну суму цієї заборгованості пропонується в бухгалтерському обліку створювати резерв сумнівних боргів. Створення та використання цього резерву ведеться на рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів». Цей рахунок використовується для корегування оцінки дебіторської заборгованості покупців і замовників за товарних операціями та інших дебіторів за нетоварними операціями.

За кредитом рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» обліковується створення резерву:

Д-т 944 «Сумнівні та безнадійні борги»

К-т 38 «Резерв сумнівних боргів».

Сума резерву, що створюється визначається одним з двох методів: прямим або за коефіцієнтом сумнівності. Перший метод застосовується на невеликих підприємствах, де можна з даних аналітичного обліку визначити тих дебіторів, відносно яких існує ймовірність непогашення. На підприємствах з великою кількістю дебіторів резерв сумнівних боргів визначається на основі класифікації заборгованості за товари і послуги за строками її непогашення. Коефіцієнт сумнівності встановлюється за даними попереднього періоду.

Якщо резерв створено, прострочена сумнівна дебіторська заборгованість списується на дебет рахунка 38 «Резерв сумнівних боргів»:

Д-т 38 «Резерв сумнівних боргів»

К-т 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Безнадійна дебіторська заборгованість в кінці звітної періоду відноситься на дебет рахунка 944 «Сумнівні та безнадійні борги» і врешті-решт впливає на зменшення доходів.

Звіт про рух грошових коштів (НП(С)БО 1) — звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітної періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Звіт про рух грошових коштів складається двома методами: прямим та непрямим.

- Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.
- Інвестиційна діяльність — це придбання та реалізація необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.
- Фінансова діяльність — це діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Звіт про рух грошових коштів надається лише у складі річної фінансової звітності всіма суб'єктами господарювання окрім банків, бюджетних установ, суб'єктів малого підприємництва, представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності (згідно п.2 розділу II НП(С)БО 1).

Звіт про рух грошових коштів – це звіт, що відображає надходження і видаток грошових коштів в результаті діяльності підприємства у звітному періоді. У даній формі фінансової звітності інформація розкривається наростаючим підсумком з початку року за звітний та аналогічний попередній період.

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

Задля правильного трактування економічного змісту показників Звіту наведемо визначення наступних понять: грошові кошти – це готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання; еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів та характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

На відміну від інших звітних форм, інформація Звіту про рух грошових коштів за поточний та попередні періоди використовується для визначення майбутнього потоку грошових коштів, що дозволяє користувачам оцінити здатність підприємства проводити діяльність у майбутньому та погашати свої зобов'язання.

Інформацію про чисте надходження або витрачання грошових коштів у Звіті розкривають у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, дозволяючи користувачам оцінювати вплив проведених операцій на суму отриманих грошових коштів, а також

здійснювати аналіз напрямів та обсягів їх витрачання. Чисте надходження грошових коштів – це перевищення суми надходжень грошових коштів над сумою їх видатків у звітному році, а чисте витрачання – перевищення суми видатків грошових коштів над їх надходженням.

Відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для складання Звіту про рух грошових коштів можуть застосовуватись такі методи:

1) **прямий метод** – за яким розкриваються основні види валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів із розкриттям конкретних джерел та напрямів використання;

2) **непрямий метод** – за яким чистий прибуток (збиток) коригується відповідно до впливу:

- операцій негрошового характеру;
- будь-яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх **надходжень** грошових коштів, що відносяться до операційної діяльності;
- будь-яких відрахувань або нарахувань минулих чи майбутніх виплат грошових коштів, що відносяться до операційної діяльності;
- статей доходу або витрат, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Згідно з п.9 розділу 11 НП(С)БО 1 внутрішні зміни у складі грошових коштів при заповненні Звіту не повинні враховуватися.

Два різні методи заповнення розділу приводять до однакового результату: підсумкові рядки заповнюються однаково як у формі № 3 так і № 3-п.

За прямим методом показники розкриваються вертикально: спершу за джерелами генерування грошових коштів з наступним розкриттям інформації про їх витрачання за конкретними напрямками. У Звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, показники за звітний період наводяться в одній графі. При цьому, суми надходжень відносяться на збільшення грошових коштів у результаті операційної діяльності, а витрачання (відображаються у дужках) – на видаток коштів.

При складанні звіту про рух грошових коштів прямим методом використовується аналітика за рахунками 30, 31, 33, субрахунку 351.

Більш детально описи деяких рядків звіту можна знайти в Методичних рекомендаціях щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 та 476.

Перший розділ Звіту, складний за прямим методом, призначений для розкриття інформації про рух грошових коштів у результаті операційної діяльності, зокрема:

- надходження грошових коштів від покупців та замовників у результаті продажу продукції (товарів), виконання робіт і надання послуг, у тому числі отримані авансові платежі;
- надходження грошових коштів від операційної оренди необоротних активів та відсотків, нарахованих банками за зберігання коштів на рахунках;
- отримання штрафів, пені, неустойок від контрагентів за порушення норм законодавства та невиконання умов договорів;
- отримання субсидій, дотацій та цільового фінансування;
- сплачені постачальникам та підрядникам грошові кошти за товари, роботи і послуги, у тому числі перераховані аванси;
- грошові виплати працівникам та прирівняні до них виплати, аванси на відрядження;
- сплата податку на додану вартість, податку на прибуток, відрахувань на соціальні заходи та інших обов'язкових платежів;
- сплачені штрафи, пені, неустойки за порушення норм законодавства та невиконання умов договорів тощо.

У Звіті про рух грошових коштів, який складається за *непрямим методом*, основна увага зосереджується на розрахунку **змін оборотних активів** та **поточних зобов'язань** для визначення грошових потоків від операційної діяльності. Це є відповідальним етапом складання Звіту про рух грошових коштів, оскільки до такого розрахунку не включаються зміни, що

відбулися у результаті негрошових операцій та операцій, пов'язаних з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Непрямий метод складання звіту про рух грошових коштів може бути застосований тільки до розділу щодо операційної діяльності. Рух грошових коштів від фінансової та інвестиційної діяльності складається прямим методом. Прямий метод легший як для складання, так і для розуміння. Однак, непрямий вважається краще підходить для фінансових аналітиків при прогнозуванні, більшість провідних компаній у світі його використовують, особливо при складанні фінзвітності за МСФЗ.

За непрямим методом чистий рух грошових коштів отримують шляхом коригування чистого прибутку. Для використання непрямого методу необхідний баланс та звіт про фінансові результати.

Виходячи з балансової рівності, якщо у підприємства зросла дебіторська заборгованість, то для збереження балансової рівності грошові кошти мають зменшитися. Якщо у підприємства зросла кредиторська заборгованість, то грошові кошти для збереження рівності мають збільшитися.

Зміна нерозподіленого прибутку – це і є чистий прибуток. Тобто на зміну залишків грошових коштів у балансі можна вийти через інші компоненти балансу. Це й покладено в основу непрямого методу визначення чистого грошового потоку.

Додаток
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

Підприємство _____
(найменування)

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)
за 20__ р.**

Форма № 3-п Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	()	()
Праці	3105	()	()
Відрахувань на соціальні заходи	3110	()	()
Зобов'язань з податків і зборів	3115	()	()
Інші витрачання	3190	()	()
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195		
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		

1	2	3	4
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	()	()
необоротних активів	3260	()	()
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	()	()
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295		
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від: Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	()	()
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	()	()
Інші платежі	3390	()	()
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395		
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник
Головний бухгалтер

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Підприємство _____ Дата (рік, місяць, число) _____ за ЄДРПОУ
(найменування)

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)
за 20__ р.**

Форма № 3-н Код за ДКУД 1801006

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток

1	2	3	4	5	6
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				

1	2	3	4	5	6
Коригування на: амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195				
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих: відсотків	3215		X		X
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295				
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності					
Надходження від: Власного капіталу	3300		X		X
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395				
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				

1	2	3	4	5	6
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник
Головний бухгалтер

Розділ 6. Бухгалтерський облік як інформаційна система для здійснення аналізу та аудиту фінансово-економічної діяльності підприємства.

Лекція 17.

Суть, предмет і мета аудиту.

Аудит активів, пасивів та фінансової звітності.

Законом України «Про аудиторську діяльність» дається визначення: **аудит** - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про їх достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або іншим правилам (внутрішнім положенням суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Основними завданнями організації і методики аудиту є: вивчення організаційних засад аудиторської діяльності, її правового та інформаційного забезпечення; набуття методичних навичок аудиторської перевірки та оцінки стану підприємницької діяльності.

Мета організації та методики аудиту полягає у формуванні системи теоретичних знань у галузі створення аудиторської фірми щодо проведення незалежної аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств та інших видів аудиторських послуг. Метою аудиту є також збір та обробка економіко-статистичного матеріалу, а також даних бухгалтерської звітності з метою складання аудиторського висновку про фінансовий стан підприємства.

У більш детальному плані перевіряють правомірність створення підприємства-клієнта, системи господарювання і управління, надійність системи внутрішнього контролю, ефективність системи бухгалтерського обліку, здійснення господарських процесів (заготівля, виробництво, реалізація), законність здійснення господарських операцій, правильність ведення поточного бухгалтерського обліку та складання облікових регістрів, повноту відображення всіх господарських операцій, наявність відображення активів підприємства, точність та об'єктивність зроблених облікових записів, належність відображених у фінансовій звітності активів та пасивів, дотримання підприємством-засновником облікової політики, правильність віднесення зроблених бухгалтерських записів до відповідного періоду, відповідність діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству, повноту отримання всієї необхідної інформації від підприємства, що перевіряється, зіставність показників фінансової (бухгалтерської) звітності з іншими показниками звітності (звіт директора, правління тощо). Крім цього, до завдань проведення аудиту належить висловлення незалежної думки аудитора про достовірність фінансової звітності з метою зіставлення аудиторського висновку.

До змісту організації і методики аудиту включають: об'єкти господарської діяльності, порядок організації аудиторських фірм, порядок організації фінансової звітності, організацію аудиторських послуг, організацію внутрішнього аудиту, методику перевірки установчих

документів та облікової політики замовника, вивчення методик аудиту активів та пасивів підприємства і аналіз його фінансової звітності.

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюються аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність». Крім того, загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, які затверджені Аудиторською палатою України.

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником. Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми). При цьому замовник має право вільного вибору аудитора чи аудиторської фірми). У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачається предмет і термін перевірки, а також усі необхідні дані, які забезпечують якість виконаних робіт. Документи, які передані замовникам аудиту (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

До основних *функцій аудиту* необхідно віднести:

- практичне виконання аудиторських перевірок;
- надання інших аудиторських послуг.

Завдання аудиту визначені в Законі України «Про аудиторську діяльність», де вказано, що аудиторська діяльність в Україні включає в себе аудиторські перевірки і аудиторські послуги. Аудиторські послуги можуть надаватися у формі аудиторських перевірок (аудиту) і пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб.

Головною метою аудиту можна назвати перевірку фінансової (бухгалтерської) річної звітності господарчих суб'єктів, що проводиться незалежним аудитором (аудиторською фірмою) з метою висловлення думки (складання висновку) про достовірність і реальність інформації, наданої у звітності, і її підтвердження або не підтвердження.

Інші види робіт виступають аудиторськими послугами, які можуть включати в себе, наприклад, оновлення бухгалтерського обліку, консультації з питань правильного справляння податків, пояснення і проведення аналізу господарської діяльності об'єкта і визначення перспектив розвитку підприємства.

Результатом проведення аудиту є складання аудиторського висновку з достовірності фінансової звітності або чіткого опису будь-якого іншого об'єкта дослідження, тому у зв'язку з цим і визначаються більш детальні завдання діяльності, спрямовані на отримання необхідної інформації для надання відповідних пропозицій.

Поставлені завдання аудиторської перевірки вирішуються за порядком їх виконання і отримання необхідних даних для заповнення аудиторського висновку:

- установлення законності та правомірності створення підприємства-замовника;
- виявлення безперервності роботи підприємства;
- визначення прав правильності вибору системи господарювання підприємства;
- установлення правильного вибору порядку управління;
- установлення правильності вибору форми бухгалтерського обліку;

- установлення реальності дії системи внутрішнього контролю. Така необхідність викликається можливістю зниження ступеня аудиторського ризику. Там, де система внутрішнього контролю має більш міцну основу, там ступінь аудиторського ризику помітно знижується, певна міра втраченої інформації буде мати незначний вплив на результати перевірки;

- контроль здійснення виробничих процесів (заготівля, виробництво, збут) - це одне з центральних питань перевірки, заради чого проводиться аудит. Від ефективності роботи підприємства залежить його результат діяльності, відрахування в бюджет.

Також ставляться завдання, які детально висвітлюють питання стосовно стану бухгалтерського обліку:

- виявлення наявності всіх первинних документів до складених господарських операцій;
- установлення стану поточного і оперативного бухгалтерського обліку;
- виявлення правильності складання бухгалтерської і фінансової звітності та реєстрів. Звітність є важливою частиною документації, дані якої досліджуються і заносяться до аудиторського висновку. Тобто, яка звітність, такий і результат. Але потрібно знати, що аудитор старанно звіряє записи у первинних документах, у реєстрах бухгалтерської звітності;
- перевірка повноти відображення всіх господарських і фінансових операцій та відображення їх об'єктивності;
- перевірка відображення у звітності всіх активів і пасивів і їх належності. Дані, як відомо, заносяться в аудиторський висновок, тому завжди потрібно пам'ятати завдання аудиту. Аудитори ставляться до цього питання серйозно, тому що мова йде про суб'єкт належності підприємства;
- розгляд дотримання підприємством установленої облікової політики, використання діючих стандартів, первинної документації, форм бухгалтерського обліку і реєстрів;
- застосування невстановленої первинної документації може призвести до помилкових записів як у самій документації, так і в бухгалтерських реєстрах і звітностях. Ігнорування стандартами бухгалтерського обліку виключає його зіставність у застосуванні окремих методик з визначення собівартості продукції, оцінки матеріалів, прибутку, рентабельності;
- перевірка зіставлення окремих фінансових та інших показників, що характеризують діяльність роботи підприємств;
- перевірка правильності і своєчасності справляння всіх установлених податків до бюджету;
- перевірка правильності формування собівартості продукції, а відповідно і всіх статей витрат на виробництво. Це відносять до правильності визначення заробітної плати і нарахувань на неї, визначення амортизаційних відрахувань та інших витрат;
- перевірка відповідності виконаних господарських операцій до відповідного періоду. Наявність протилежних господарських операцій перекручує стан бухгалтерської звітності. Ще гірше те, що під такими записами може бути приховано крадіжку засобів або несвоєчасність сплати до бюджету;
- перевірка стану розрахункових операцій або несвоєчасне стягнення дебіторської заборгованості здійснює помітний вплив на фінансову стійкість підприємства, платоспроможність і ліквідність.

До завдань аудиту також необхідно віднести організаційні основи його проведення:

- своєчасність планування аудиту і підбір клієнтів;
- своєчасність складання програми аудиту;
- якісне і своєчасне проведення передбачених планом і програмою робіт;
- надання практичної допомоги клієнтам з маркетингових питань;
- своєчасне проведення якісних консультацій.

У процесі організації і проведення аудиту можуть виникнути непередбачені завдання, які успішно і своєчасно мають бути вирішені аудитором. Іноді виникають питання стосовно реалізації отриманих матеріалів аудитором. Аудитор повинен не тільки якісно провести аудит, а й надати допомогу з виконання підсумків і пропозицій перевірки (визначити правильність справляння податків, своєчасність їх нарахування, а також детально розглянути правильність застосування податковими органами штрафних санкцій. У випадку неправильно стягнених штрафів, пені та іншого надати юридичну допомогу з урегулювання таких взаємовідносин).

Виконання аудитором поставлених перед ними завдань надасть змогу якісно і своєчасно провести заплановані аудитором перевірки і скласти реальний аудиторський висновок.

Аудиторський висновок - це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить у собі висновки стосовно повноти і відповідності чинному

законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

При формуванні аудиторського висновку слід керуватись вимогами таких нормативних документів: Закон України «Про аудиторську діяльність»; Міжнародний стандарт аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» (основні елементи аудиторського висновку, види і форми аудиторських висновків); МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» (доступ до іншої інформації, її вивчення; суттєві невідповідності і перекручення).

Етапи аудиторської перевірки

Кожний аудитор самостійно обирає послідовність проведення аудиторської перевірки, виходячи з особливостей підприємства, умов договору з клієнтом, а також свого практичного досвіду. Застосування апробованих методів аудиторської перевірки дозволяє мінімізувати аудиторський ризик і провести аудит у стислі строки. В процесі перевірки можна виділити такі традиційні етапи:

1. Ознайомлення з підприємством:

Ознайомлення:

- зі звітністю;
- зі статутними документами;
- з наказом про облікову політику підприємства;
- з іншими документами, які мають вплив на формування облікової інформації;
- зі станом бухгалтерського обліку і звітності;
- з організаційно-технологічними особливостями основних видів діяльності, якими займається підприємство.

Оцінка економічного середовища.

2. Укладання договору на аудиторську перевірку.

3. Складання загального плану і програми аудиту.

4. Детальне вивчення статутних документів: дата реєстрації; форма власності; засновники підприємства; їх частки в статутному капіталі; строки і порядок формування статутного капіталу; структура управління.

5. Вивчення інших документів: протоколи загальних зборів; накази директора; визначення повноважень керівництва, доцільність та правильність розпоряджень керівництва; наявність протиріч з установчими документами.

6. Уточнення і коригування загального плану і коригування аудиторської перевірки.

7. Здійснення аудиту достовірності показників фінансової звітності підприємства, а саме перевірка:

- правильності ведення Головної книги (відповідність записів даних Головної книги регістрам синтетичного обліку, правильність відображення кореспонденції рахунків);
- порядку ведення касових і банківських операцій;
- достовірності відображення в обліку дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства;
- правильності ведення обліку основних засобів і запасів підприємства;
- правильності ведення обліку затрат на виробництво та визначення собівартості продукції;
- повноти відображення в обліку доходів, отриманих від різних видів діяльності підприємства;
- повноти та правильності ведення обліку валових доходів і валових витрат підприємства;
- порядку нарахування оплати праці, своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці;
- правильності нарахування та своєчасності сплати податків, платежів та інших відрахувань;
- підготовка аудиторського звіту;
- загальний огляд повноти виконання плану проведення аудиту та здійснення аудиторських процедур.

8. Підписання аудиторського висновку і акта приймання-передачі виконаних робіт за договором на проведення аудиторської перевірки.

Слід зазначити, що аудитору під час проведення аудиторської перевірки обов'язково необхідно перевірити хоча б у загальних рисах усі розділи бухгалтерського обліку на даному підприємстві.

Зміст аудиторського висновку залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. Структура аудиторського звіту регламентована нормами міжнародних стандартів аудиту та законодавством України, відповідно до яких в ньому обов'язково мають бути такі розділи:

- 1) заголовок;
- 2) розділ, в якому йдеться про замовника аудиторської перевірки;
- 3) вступ;
- 4) масштаб перевірки;
- 5) зміст виконаної роботи;
- 6) висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється;
- 7) дата аудиторського висновку;
- 8) адреса аудиторської фірми;
- 9) підпис під аудиторським висновком.

У *заголовку* аудиторського висновку обов'язковим має бути запис про здійснення аудиту незалежними аудиторами (аудитором), вказано назву аудиторської фірми чи прізвище аудитора, який здійснював аудит. Це є свідченням того, що під час аудиту принцип незалежності перевірки порушено не було. При порушенні даної умови аудитор не має права робити висновок про перевірений об'єкт, а зібрана інформація не вважається достатньою та доказовою.

Конкретизується *адресат* аудиторського висновку (рада директорів, акціонери акціонерного товариства тощо). Аудиторський висновок має бути належним чином адресований згідно з умовами договору на проведення аудиту. Після цього вказується замовник аудиту, тобто його назва, юридична адреса, код за ЄДРПОУ тощо та час перевірки.

У *вступі* аудиторського висновку обов'язково вказують інформацію про склад фінансової звітності, що підлягала аудиту, дату її складання, межі відповідальності керівництва підприємства, яке перевірялось, за правильність складання звітності, аудитора—за обґрунтованість аудиторського висновку.

Розділ *«Масштаб перевірки»* передбачає висвітлення масштабів аудиту і змісту виконаних робіт. Цей розділ має забезпечити споживачам аудиторського висновку впевненість у тому, що аудит спланований та проведений відповідно до вимог українських нормативів або за вимогами міжнародних стандартів аудиту.

Аудитору слід вказати на те, використовувався чи не використовувався принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки аудитор звертав увагу тільки на суттєві помилки.

Висновок аудитора потребує чіткого судження аудитора стосовно питання, яке перевіряється, правильність усіх суттєвих аспектів відповідно до інструкцій та чинних принципів обліку.

У розділі *«Дата аудиторського висновку»* аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Завершеною перевірка вважається тоді, коли її результати доведені до керівництва підприємства, на якому вона проводилася, і керівництво підписало звіти, що додаються до аудиторського висновку та акту прийому-здачі роботи.

Розділ *«Адреса аудиторської фірми»* містить адресу дійсного місцезнаходження аудиторської фірми, номер та термін дії ліцензії, отриманої від Аудиторської палати України.

Розділ *«Підписання аудиторського висновку»*. Аудиторський висновок та звітність, про яку аудитор дає свій висновок, підписується незалежними особами (аудиторами) від імені аудиторської фірми.

Види аудиторських висновків.

Висновок може бути:

- безумовно позитивним;
- умовно позитивним (із застереженнями);
- негативним;

— аудитор відмовляється від надання висновку про звітність і оформляє свій звіт в іншій формі.

У трьох останніх випадках висновок повинен містити короткий перелік аргументів, що обумовлюють судження аудитора.

Безумовно позитивний висновок складається у випадках, коли, на думку аудитора, виконані такі умови:

- аудитору надана вся інформація і пояснення, необхідні для досягнення цілей аудиту;
- інформація цілком достатня для відображення реального стану суб'єкта перевірки;
- наявні адекватні дані з усіх питань, суттєвих для достовірності й повноти змісту інформації;
- фінансова документація складена на основі прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, а сама система задовольняє існуючі законодавчі та нормативні вимоги;
- звітність складена на основі дійсних облікових даних і не є суперечливою;
- звітність складена належним чином за затвердженою формою. Якщо під час перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих чи інших використаних суб'єктами перевірки рішень, але йому надано переконливі (обґрунтовані на законодавчому та нормативному рівні) докази цих рішень, то у своєму висновку аудитор не зобов'язаний посилалися на ці рішення і така ситуація не змінює безумовності позитивного висновку.

Аудитор не може видати безумовно позитивний висновок у разі:

- непевності, коли він не може сформулювати свою думку;
- незгоди, якщо сформульоване судження аудитора суперечить даним перевіреної фінансової інформації.

Причини непевності:

- обмежені обсяги аудиторської роботи через недостатність необхідної інформації і пояснень, без чого аудитор не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (незадовільний стан обліку, обмеження у часі);
- ситуаційні обставини, непевність у правильності висновку з певної ситуації.

Причини незгоди:

- неприйнятність системи чи способів обліку;
- розходження у судженні стосовно відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку;
- незгода щодо ступеня та способу відображення фактів у обліку й звітності;
- невідповідність проведення чи оформлення операцій нормам законодавства та іншим вимогам.

Наявність будь-якого ступеня непевності або незгоди є підставою для відмови щодо винесення безумовно позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від ступеня непевності чи незгоди: нефундаментальний або фундаментальний.

Наявність *нефундаментальних непевностей* та (або) незгод дає аудитору підстави сформулювати *умовно позитивний (із застереженнями) висновок*.

Наявність *фундаментальної незгоди* є підставою для складання *негативного висновку*, а фундаментальної непевності — для відмови щодо надання висновку.

В усіх випадках формулювання висновку, який відрізняється від безумовно позитивного, аудитор має описати всі суттєві причини свого судження (непевностей та незгод). Ця інформація повинна бути коротко викладена в окремому розділі висновку, що передують формулюванню висновку або відмові від висновку. У цьому ж параграфі може бути посилання на більш детальне висвітлення зазначених моментів у іншій документації, яка передається клієнтові.

Окремим випадком є ситуація, коли прорахунки й відхилення, виявлені під час перевірки, були ліквідовані до моменту складання аудиторського висновку. У цьому випадку також є підстави для надання умовно позитивного висновку. Аудитор наголошує на тому, що показники фінансового стану є достовірними з урахуванням ліквідації цих відхилень станом на відповідну дату (попередню дату складання аудиторського висновку).

За різними обставинами стандартна форма аудиторського висновку може змінюватись. Будь-які зміни щодо стандартного позитивного висновку називаються «відхиленням» від нього. Такі зміни бувають трьох видів:

- 1) обмеження;
- 2) модифікація аудиторського висновку;
- 3) доповнення до аудиторського висновку.

Висновок з обмеженнями відображає:

- посилання на наявність відхилень від чинних в Україні принципів обліку;
- обмежений масштаб аудиторських процедур;
- неможливість надання аудиторського висновку за неперевереною звітністю або у зв'язку з порушенням незалежності аудитора;
- неможливість винесення аудиторського висновку, який підтверджував би достовірність звітності, через неадекватність достовірної інформації.

Модифікований аудиторський висновок — це висновок, що містить додаткові пояснення, але у сам висновок обмеження не вносяться.

Як правило, модифікований аудиторський висновок містить такі моменти:

- проблеми невизначеності або непевності у безперервній діяльності підприємства;
- зміни принципів обліку протягом періоду перевірки;
- виправлення, які необхідно внести в облік підприємства за результатами аудиту;
- опис принципів обліку, що відрізняються від чинних в Україні принципів обліку;
- роз'яснення з приводу використання висновків інших аудиторів;
- пояснення щодо попередніх аудиторських висновків.

Доповнений (розширений) аудиторський висновок — це висновок, додаток до стандартних розділів якого містить коментарі і відомості з різних питань:

- важливості інформації;
- недоліків стосовно поданої звітності чи аналітичного обліку;
- різні пояснення, у тому числі щодо стосунків із контрагентами, економічних ризиків, судових процесів.

Аудиторський висновок спеціального призначення відрізняється від інших видів і форм стандартного аудиторського висновку тим, що його оцінка стосується в основному окремих видів діяльності підприємств і окремих суб'єктів бухгалтерського обліку. Зазвичай такі висновки відрізняються від стандартних тим, що відповідно до нормативів аудиту встановлюється порядок складання висновків за результатами аудиторських перевірок:

- деяких рахунків, елементів рахунків або розділів фінансової звітності;
- дотримання умов договорів;
- фінансових звітів, складених за довільними правилами та формою.

Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається за довільною формою, але повинен відповідати загальним вимогам, і містити такі розділи:

- з описом характеру тематичної перевірки, яка проводилася;
- з інформацією про методику перевірки;
- з описом роботи, проведеної аудитором.

Об'єктами аудиту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів є:

- наявність і стан збереження основних засобів;
- операції, пов'язані з рухом основних засобів, їх технічний стан;
- стан оперативного, інвентарного, аналітичного та синтетичного обліку основних засобів;
- амортизація та індексація основних засобів;
- операції з капітального ремонту, технічного переозброєння, модернізації та реконструкції основних засобів;
- облік орендованих основних засобів;
- придбання та виготовлення основних засобів;
- облік витрат на утримання й експлуатацію машин і обладнання;

- матеріали інвентаризації, статистичної та фінансової звітності.

Аудиторська перевірка *основних засобів* охоплює такі питання:

- оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства та за матеріально-відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів, як власних, так і орендованих, у порядку поточної і дострокової оренди відповідно до встановлених правил;

- визначення технічного стану та збереження основних засобів;

- своєчасність і правильність документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку надходження, переміщення і вибуття основних засобів;

- правильність розрахунків сум амортизаційних відрахувань і віднесення їх на витрати виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);

- своєчасність і правильність списання недоамортизованої частини основних засобів на фінансові результати підприємства;

- перевірка дотримання господарством податкового законодавства з операцій, що пов'язані з придбанням і вибуттям основних засобів, їх орендою у фізичних та юридичних осіб;

- перевірка та оцінка порядку обліку підприємством витрат на ремонт основних засобів при підрядному і господарському способах робіт, виходячи з прийняття підприємством облікової політики на рік;

- аналіз використання підприємством основних засобів за часом та потужністю з урахуванням специфіки роботи підприємства, якщо це обумовлено умовами укладеного з аудитором договору;

- перевірка результатів проведеної переоцінки основних засобів та правильності відображення її на рахунках бухгалтерського обліку.

Завданням аудитора є вивчення цих питань, їх оцінка та розробка пропозицій щодо усунення виявлених порушень.

Аудит основних засобів на підприємствах може проводитися у такій послідовності:

1) ознайомлення з обліковою політикою підприємства в частині організації обліку основних засобів за період, що підлягає перевірці, її змінами в порівнянні з попередніми періодами;

2) уточнення дати проведення останньої інвентаризації основних засобів, її результатів;

3) перевірка наявності наказів (розпоряджень) про створення на підприємстві постійно діючої комісії зі списання основних засобів, про осіб, що відповідають за зберігання основних засобів у місцях їх експлуатації, а також з'ясувати, чи укладено з ними договори про повну індивідуальну (колективну) матеріальну відповідальність;

4) ознайомлення з договорами оренди основних засобів, що укладені з юридичними і фізичними особами;

5) перевірка наявності картотеки основних засобів за місцями їх експлуатації;

6) встановлення забезпеченості бухгалтерії підприємства діючими нормативними документами, що визначають правила ведення обліку основних засобів, зразками міжвідомчих форм уніфікованої документації з обліку основних засобів. Ця інформація дозволить аудиторі скласти загальне уявлення про організацію обліку основних засобів на підприємстві та визначити питання, що вимагають особливої уваги;

7) встановити відповідність залишків на синтетичних рахунках, що відображені у Головній книзі, аналогічним даним аналітичного обліку і бухгалтерського балансу. Вони повинні збігатися за усіма позиціями: сальдо на початок місяця, оборот за місяць, сальдо на кінець місяця. Якщо встановлено розбіжності, потрібно з'ясувати причини і рекомендувати підприємству провести інвентаризацію основних засобів; устаткування, що підлягає монтажу; капітальних інвестицій; зобов'язань за укладеними договорами оренди тощо.

Джерелами аудиту операцій з основними засобами є: акти введення в експлуатацію, акти приймання-передачі основних засобів, акти приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, акт на списання транспортних засобів, інвентарні картки обліку основних засобів та опис інвентарних карток, картка обліку руху

основних засобів, розрахунки амортизаційних відрахувань за основними засобами, акти на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію, акти на вибракування тварин з основного стада, акти на списання багаторічних насаджень, відомості обліку основних засобів по підприємству, оборотні відомості обліку руху засобів, журнали-ордери, акти інвентаризації, переоцінки основних засобів та інші джерела бухгалтерського обліку.

Аудитор перевіряє дотримання порядку оформлення документів. Виявлені недоліки повинні бути відображені у висновку аудитора з посиланням на встановлені факти порушень.

Підвищення ефективності використання основних засобів залежить від їх збереження та технічного стану.

Аудит наявності основних засобів доцільно починати з їх інвентаризації. Спеціально створена та затверджена наказом керівника підприємства комісія перевіряє наявність основних засобів і відображає їх результати в інвентаризаційних описах за вартістю. Під час перевірки звертається увага на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації, яка містить основні реквізити об'єкта, а саме: назву об'єкта; місце експлуатації; інвентарний номер; номер паспорта; дату введення в експлуатацію; норми нарахування амортизації.

У разі відсутності вищенаведеної документації складається та належно оформлюється нова.

Виявлені під час перевірки необліковані активи оцінюють і оприбутковують у встановленому порядку. В бухгалтерському обліку оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів здійснюється записом за дебетом рахунка 10 «Основні засоби» та кредитом рахунка 746 «Інший дохід від звичайної діяльності» на суму, визначену попередньою оцінкою.

Основні засоби, які не придатні до експлуатації і не підлягають відновленню, включають до негативної інвентаризаційної відомості. Списання таких об'єктів здійснюється у встановленому порядку.

Проводячи аудит основних засобів, важливо встановити правильність відображення їх в обліку за економічними ознаками.

При перевірці з'ясовують, чи немає випадків, коли об'єкт основних засобів обліковують у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів і навпаки.

За необхідності перевірки збереження та технічного стану основних засобів із високим ступенем доказовості аудитор має право залучити до інвентаризації інженера-механіка та інженера-будівельника. Це важливо при визначенні ступеня розукомплектованості окремих машин та обладнання, встановлення причин наявності обладнання, яке не використовується чи якого немає. Досліджують правильність проведення індексації основних засобів. Перевіряють дотримання порядку індексації. Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємства мають право самостійно проводити індексацію.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат звітного періоду, крім випадків, що наведені у п. 20 П(С)БО 7 «Основні засоби».

Аудитор також перевіряє відображення в обліку перевищення суми попередніх уцінок основних засобів над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта. При черговій дооцінці залишкової вартості цього об'єкта основних засобів, яка включається до складу доходів звітного періоду із зображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єктів основних засобів і вказаним переміщенням у складі іншого додаткового капіталу.

Під час подальшої перевірки з'ясовують факти, пов'язані із збільшенням первісної вартості об'єктів; розукомплектованістю об'єктів чи обладнання; наявністю обладнання в резерві та порушенням умов його збереження, що призводить до випуску браку продукції, виявлення підміни нових видів обладнання старими, використання у виробничій діяльності списаних машин та обладнання.

Збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів має місце під час проведення робіт капітального характеру. Аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення в обліку фактичного збільшення первісної вартості, а в разі невідображення в обліку

конструктивних змін окремих об'єктів виявляють винних у цьому осіб. Не відображені в обліку об'єкти необхідно оцінити за теперішньою вартістю їх відтворення. Машини, обладнання та силові установки мають бути занесені до акта інвентаризації особисто аудитором із зазначенням інвентарного номера, виробника, року випуску та призначення.

За наявності розукомплектованих основних засобів визначається перелік вузлів та деталей, яких не вистачає, з'ясовуються причини розукомплектованості, винні у цьому особи та визначаються суми збитків.

Особлива увага звертається на наявність та збереження обладнання, що не працює і знаходиться в резерві, умови його зберігання та комплектності.

Перевіркою встановлюється, чи закріплено основні засоби за окремими матеріально-відповідальними особами, місця їх збереження та використання.

Наявність фактів заміни нових окремих видів основних засобів старими виявляється через перевірку правильності заповнення карток інвентаризації та технічної документації. Звертається увага на наявність таких ознак: марка, заводський номер, обсяг виконаних робіт, відпрацьований час, знос тощо. Особливу увагу слід приділити виявленню фактів незаконної передачі в особисте користування окремих осіб виробничого і господарського інвентаря тощо. При виявленні таких фактів інвентар має бути повернуто з оплатою сум за його використання та встановлені винні у цьому особи.

Ретельній перевірці підлягає технічний стан обладнання і машин, призначених для списання; звертається увага на фактичні строки їх експлуатації, оскільки списання недоамортизованого обладнання і машин є лазівкою для подальшого їх привласнення. Про виявлення таких фактів складається проміжний акт.

Окремим напрямком перевірки є виявлення фактів експлуатації списаних машин та обладнання. Такі об'єкти в процесі перевірки підлягають відновленню в обліку. Нестача чи крадіжки пристосувань, які відносяться до окремих видів основних засобів, виявляються під час перевірки обліку основних засобів, відображення пристосувань в інвентарних картках тощо. У практиці зустрічаються випадки, коли з метою зловживання окремі об'єкти основних засобів поділяють на складові, які обліковуються як самостійні, цим приховуються нестачі чи крадіжки. Щоб виявити такі факти, аудитору необхідно вивчити технічну документацію, паспорти імпортного обладнання високої якості та вартості.

У разі виявлення порушень і недоліків у збереженні основних засобів та їх технічного стану аудитору необхідно згрупувати їх у нагромаджувальній відомості, де нестача обладнання і порушення групуються за однорідними ознаками: винні особи, сума нестач з цієї причини, сума нестачі, що компенсується винною особою.

В аудиторському висновку перевірки основних засобів необхідно визначити заходи покращення збереження обладнання, транспортних засобів; прискорення введення в дію невстановленого обладнання або його реалізації тощо.

Аудит руху основних засобів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення) проводиться з метою встановлення законності, правильності і своєчасності оформлення їх у процесі господарської діяльності підприємства.

Головним джерелом виникнення на підприємстві нового майна, яке обліковується у складі основних засобів, є капітальні інвестиції — це сукупність витрат живої і уречевленої праці на здійснення довготермінових інвестицій, пов'язаних з новим будівництвом (включаючи реконструкцію, модернізацію, технічне переобладнання діючого об'єкта основних засобів), придбання нових об'єктів основних засобів на стороні, земель, ділянок, об'єктів природокористування, а також виготовлення об'єктів основних засобів та використання їх на підприємстві.

Решта джерел надходження у господарство об'єктів основних засобів займають незначну питому вагу (безкоштовна передача, лишки при інвентаризації).

Оскільки на капітальні інвестиції витрачають великі кошти, аудитор повинен проконтролювати їх цільове та ефективне використання з дотриманням при цьому

встановлених норм і нормативів, а також чинного законодавства. При цьому перевіряються операції за рахунком 15 «Капітальні інвестиції».

Під час перевірки операцій з надходження основних засобів слід визначити: доцільність їх будівництва та придбання; своєчасність і правильність документального оформлення операцій з надходження основних засобів на підприємство; реальність та правильність оцінки основних засобів.

Проводячи аудит операцій з надходження основних засобів, аудитор встановлює, чи були дотримані правила оформлення актів введення їх в експлуатацію, актів капітальних вкладень та прийому-передачі основних засобів, а також правильність і порядок відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Особливу увагу слід приділяти перевірці операцій з оприбуткування безкоштовно придбаних основних засобів. Основні засоби, що отримані безкоштовно, підприємство приймає на збільшення додаткового капіталу. На їх вартість збільшується прибуток, що підлягає оподаткуванню. Аудитор повинен перевірити правильність проведеної операції.

Слід мати на увазі, що списання вартості основних засобів з рахунка 10 та збільшення доходу від реалізації необоротних активів допускається тільки після отримання інформації від іншої сторони про оприбуткування цих об'єктів.

Крім цього, слід зазначити, що в разі безкоштовної передачі основних засобів іншим підприємствам, їхня залишкова вартість відноситься на рахунок прибутку, який залишається у господарстві.

Особливу увагу аудитор повинен звернути на факти придбання підприємством основних засобів у фізичних осіб. Такі операції оформлюються договором купівлі-продажу у письмовому вигляді, з вказаними паспортними даними продавця. Із суми, яка сплачена фізичній особі за придбані у неї основні засоби, що належали їй на правах власності, має бути утриманий податок з доходу. Підприємство зобов'язане повідомити про угоду та утриману суму податку податкову адміністрацію, вказавши при цьому прізвище, ім'я та по батькові продавця та його адресу. Якщо фізична особа зареєстрована як підприємець (має ліцензію), то при купівлі у нього основних засобів податок з доходу не утримується.

Під час аудиту операцій з надходження основних засобів слід звернути увагу на правильність формування первісної вартості об'єкта, оскільки вона є базою для нарахування амортизації (зносу), що підлягає включенню до собівартості виробленої продукції (робіт, послуг).

При цьому, незалежно від того, чи були основні засоби в експлуатації, вони оприбутковуються підприємством за первісною вартістю.

Первісна вартість може змінюватись на суму витрат на транспортування і монтаж об'єктів основних засобів, а також на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, забудову, дообладнання, ремонт об'єктів основних засобів.

Під час перевірки операцій з внутрішнього переміщення основних засобів використовуються записи інвентарних описів та накладних. Аудитор має встановити виробничу необхідність переміщення основних засобів та пов'язаних з цим невиробничих витрат; винних у цьому осіб; своєчасність відображення записів в інвентарних картках стосовно матеріально-відповідальних осіб.

Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів. Такі операції мають місце у разі безоплатної передачі їх іншим підприємствам і організаціям у порядку перерозподілу; ліквідації у зв'язку з повним зносом; продажу зайвих і непотрібних; при нестачах, виявлених при інвентаризаціях і перевірках; внесках до статутного капіталу; передачі у довгострокову оренду; в результаті стихійного лиха тощо.

Необхідно врахувати, що основні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо чи економічно недоцільно і вони не можуть бути реалізовані. При списанні основних засобів внаслідок фізичного зносу потрібно стежити за дотриманням амортизаційних строків служби. Передчасне їх списання свідчить про порушення правил експлуатації машин та обладнання, безгосподарне ставлення до майна.

У випадках безоплатної передачі і продажу основних засобів за ціною нижче ринкової, особливу увагу слід приділити об'єктам, переданим безоплатно або реалізованим фізичним особам, так як підприємство зобов'язане у такому разі утримати та перерахувати до бюджету податок з доходу.

Аудитор повинен переконатися в цьому, перевіряючи кожен факт вибуття основних засобів. Аудитор також зобов'язаний перевірити, чи сплачено нарахований при реалізації ПДВ до бюджету.

Особливість аудиту операцій з ліквідації основних засобів полягає в тому, що аудитор повинен переконатися у правильності списання фінансового результату від ліквідації недоамортизованої частини вартості основних засобів.

Аудитор з'ясовує, чи було створено наказом керівника підприємства постійно діючу комісію з ліквідації основних засобів, у якому складі, чи є у актах підписи всіх членів комісії, причини та доцільність списання. Останнє обумовлено тим, що інколи основні засоби передчасно списують через недбалість матеріально-відповідальних осіб при збереженні, через порушення правил експлуатації, з метою привласнення, заміни нових об'єктів основних засобів старими.

Для виявлення доцільності списання основних засобів порівнюються дані актів ліквідації з даними інвентарних карток та інвентарних списків, а також проводиться перевірка всіх записів, проведених в обліку, від надходження до вибуття об'єкта.

Потім перевіряється правильність розрахунку збитків від ліквідації основних засобів. Збитки визначаються як сума недоамортизованої частини ліквідованих об'єктів та витрат з ліквідації за мінусом вартості матеріальних цінностей, які отримані від ліквідації основних засобів. Матеріальні цінності від ліквідації основних засобів оприбутковуються за цінами можливого придбання.

Для підтвердження достовірності даних аналітичного обліку необхідно, щоб обороти в журналі-ордері відповідали підсумкам руху основних засобів в інвентарних картках, а залишки основних засобів за даними журналу-ордеру відповідали залишкам синтетичного рахунка 10 «Основні засоби» у Головній книзі.

Наступним етапом аудиту є аналіз наявності та використання основних засобів. Проводячи аналіз наявності та руху основних засобів, використовують такі прийоми аналізу, як порівняння та співставлення. Порівнюють показники за звітний та минулі роки, а також з показниками інших підприємств чи середніми та іншими показниками.

Грошові кошти є найбільш ліквідними активами підприємства, а грошові операції носять масовий характер і охоплюють практично всі сфери господарської діяльності підприємства, і тому грошові кошти є найбільш вразливими до порушень і зловживань. Як правило, операції руху грошових коштів підлягають суцільній аудиторській перевірці. Основними завданнями аудиту каси і касових операцій є перевірка:

1) забезпечення умов зберігання готівки і інших цінностей у касі підприємства, а також під час їх доставки на підприємство;

2) дотримання встановленого порядку ведення касових операцій:

— правильності оформлення прибуткових та видаткових касових ордерів;

— своєчасності та повноти відображення руху готівки в касовій книзі та в звіті касира;

— дотримання встановленого порядку збереження чекових книжок;

— дотримання ліміту наявності готівки в касі;

— дотримання умов видачі готівки підзвіт на операційні і господарські витрати та інші потреби підприємства;

— своєчасності та повноти оприбуткування грошей;

— перевірка стану обліку касових операцій.

Документами, посилаючись на які потрібно проводити перевірку каси і касових операцій, є: Положення про ведення касових операцій в національній валюті України, затверджене постановою Правління НБУ № 72 від 19.02.2001; Постанова КМУ «Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордоном», затв. постановою КМУ № 663 від

23.04.99 із змінами; Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активу, капіталу і зобов'язань (Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.99); План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій (Наказ МФУ № 291 від 30.11.99); П(С)БО № 21 «Вплив зміни валютних курсів» (Наказ МФУ № 193 від 10.08.2000); Первинні документи обліку касових операцій (ПКО і ВКО); Регістри аналітичного і синтетичного обліку; Фінансова звітність (Звіт про рух грошових коштів); Договірна документація.

Основними документами, які підлягають вивченню під час перевірки касових операцій, є касова книга, звіти касира, прибуткові та видаткові касові ордери (ПКО, ВКО), журнал реєстрації ПКО, журнал реєстрації ВКО, журнал реєстрації депонованих сум, авансові звіти з підтверджуючими документами, виправдувальні документи тощо, а також реєстри синтетичного обліку і звіти (журнали-ордери, відомості, Головна книга, звіт про рух грошових коштів, баланс підприємства).

Перевірка **банківських операцій** здійснюється суцільним способом. Аудит банківських операцій доцільно проводити окремо за кожним рахунком. Особливу увагу слід приділити поточному рахунку. Перш за все необхідно звірити залишки на рахунках грошових коштів рахунка, що перевіряється, з виписками, даними бухгалтерського обліку і звітності. Перевірка банківських виписок повинна поєднуватись із вивченням банківських операцій по суті. При цьому аудитор має з'ясувати:

- чи мали місце незаконні банківські операції (відсутні договірні відносини);
- чи повно і своєчасно оприбутковані та оплачені матеріальні цінності;
- чи вірно відображені в обліку і законно використовувалися чекові книжки для безготівкових розрахунків;
- чи видаються вони підзвітним особам під розписку;
- чи складаються звіти про використання книжок.

Аудит банківських операцій доцільно проводити в такій послідовності:

- 1) перевірка порядку відкриття та режиму банківських рахунків;
- 2) встановлення наявності поточних та інших рахунків у банку в національній та іноземній валютах;
- 3) перевірка законності здійснення операцій на банківських рахунках та правильності їх документального оформлення;
- 4) перевірка повноти і своєчасності оприбуткування грошових коштів, що надійшли до банку;
- 5) перевірка своєчасності перерахування податків до бюджету та інших обов'язкових платежів;
- 6) перевірка отриманих у банку коштів і оприбуткованих у касі підприємства, а також цільового використання цих коштів;
- 7) вивчення платоспроможності підприємства та причин прострочення розрахунків з іншими кредиторами;
- 8) перевірка по кожному безготівковому розрахунку з підприємствами та фізичними особами відповідності їхніх даних договірним взаємовідносинам;
- 9) перевірка достовірності та доцільності здійснення окремих банківських операцій;
- 10) перевірка відповідності даних про наявність і рух грошових коштів;
- 11) перевірка правильності кореспонденції рахунків за банківськими операціями.

Під час перевірки банківських операцій слід звернути увагу на такі запитання:

- чи повністю представлені банківські операції;
- чи правильно і цілеспрямовано використовуються отримані кредити;
- чи є правильними та законними операції з акредитивами.

Усі порушення чинних нормативних документів стосовно господарських операцій за банківськими рахунками виявляються суцільною перевіркою документів та взаємною звіркою реєстрів обліку на відповідність.

На практиці мають місце випадки таких порушень: покриття зловживань окремими працівниками разом із касиром — проводиться заміна документів або зроблені виправлення у виписках банку відповідних сум; привласнення готівки, одержаної з банку (неоприбуткування одержаних коштів за рахунком 30, а віднесення — на рахунки 36, 63, 68); навмисне відображення в обліку операцій за поточним рахунком для привласнення коштів, що надійшли у банк; переведення заборгованості через відділення зв'язку з поточного рахунку в банку; неправильно складена кореспонденція рахунків тощо.

Аудиторські процедури з *проведення аудиту наявності запасів* поділяються на процедури, що проводяться до, під час та після проведення інвентаризації.

Аудит наявності та стану збереження матеріальних запасів доцільно розпочати з ознайомлення з місцями зберігання матеріальних запасів, організацією складського господарства та станом складського обліку. Після цього визначається коло вибірки для проведення інвентаризації матеріальних запасів, а у випадках виявлення суттєвих відхилень проводиться суцільна перевірка за об'єктами та ділянками обліку, а також визначається коло вибірки аудиту з матеріальними запасами.

Під час перевірки складського господарства необхідно звернути увагу на те:

1. Чи правильно розміщені матеріальні цінності на складах.
2. Чи перевіряється забезпеченість складів контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами, ваговимірювальними приладами.
3. Чи перевіряється точність ваговимірювальних приладів.
4. Виявити своєчасність проведення санітарно-профілактичних заходів складських приміщень.
5. Чи оформлена матеріальна відповідальність осіб.
6. Чи мають завідувачі складами посадові інструкції про порядок ведення складського господарства та обліку.
7. Чи перевіряється відповідність складських приміщень вимогам збереження матеріальних цінностей від псування та розкрадання.
8. Вивчити порядок передачі складів після закінчення роботи охороні та приймання від неї.
9. Прослідкувати за порядком вивезення матеріальних цінностей з господарства. При цьому вивчити такі питання:
 - наявність та налагодження перепускної системи;
 - відповідність матеріалів, що вивозиться, даним, що вказані в документах;
 - наявність та правильність ведення журналу вагаря.
10. Чи перевіряється правильність організації складського обліку, його достовірність, повнота та якість.

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку аудитор встановлює вибірку для проведення інвентаризації. Дані інвентаризації необхідні для уточнення показників обліку, приведення їх у відповідність з фактичною наявністю засобів, відображення тих об'єктів і явищ, які з певних причин своєчасно не були охоплені обліком.

Запаси на підприємствах можуть зберігатись на кількох складах, і в цьому випадку інвентаризацію необхідно проводити одночасно на всіх складах, щоб виключити можливості переміщення запасів з одного складу на інший.

Незалежно від виду цінностей інвентаризація може проводитись у такій послідовності:

- 1) перед початком інвентаризації беруть розписку у матеріально-відповідальній особі про те, що всі документи про надходження і вибуття матеріальних засобів здані до бухгалтерії і що на складі не зберігаються цінності, які належать приватним особам;
- 2) проводиться підрахунок залишків матеріальних цінностей за їх видами і групами;
- 3) складається інвентаризаційний опис (акт). У разі встановлення порушень складається порівняльна відомість. Після закінчення інвентаризації матеріально відповідальна особа дає розписку про те, що наявність всіх цінностей, зазначених в акті (описі), перевірено в її присутності і в зв'язку з цим претензій до інвентаризаційної комісії немає.

Аудитору необхідно при цьому також перевірити такі питання:

- на підставі яких документів та даних проводиться інвентаризація;
- склад комісії з проведення інвентаризації та правильність складання інвентаризаційних описів та актів;
- правильність складання реєстру матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі;
- чи були випадки, коли реалізовані за даними обліку матеріали насправді знаходилися на складі і не були відвантажені;
- перевіряється повнота та правильність визначення відхилень результатів інвентаризації і даних обліку в порівняльній відомості в кількісному обчисленні;
- перевіряється правильність проведення взаєморозрахунків (пересортиці, нестач, лишків матеріальних засобів);
- перевіряється законність, правильність та повнота виявлення кількісних відхилень із врахуванням норм природних втрат;
- перевіряється правильність відображення результатів інвентаризації по рахунках бухгалтерського обліку.

На першому етапі *аудиту розрахунків з оплати праці* аудитор повинен ознайомитися з формою та системою оплати праці, яку застосовують на даному підприємстві, з'ясувати, чи існує внутрішнє положення про оплату праці працівників та трудова угода; вивчити та ознайомитися з обліковими працівниками, що здійснюють контроль за нарахуванням оплати праці (посада, освіта, досвід роботи, родинні зв'язки тощо); які нормативні документи використовує аудитор на даній ділянці обліку, кому він підпорядкований та хто перевіряє якість його роботи. Для цього аудитор повинен вивчити та оцінити систему внутрішнього контролю, його сильні сторони з метою визначення аудиторської вибірки. Для визначення ефективності системи внутрішнього контролю вивчаються такі фактори: коло працівників, що беруть участь у формуванні інформації; наявність у них посадових інструкцій та матеріальної відповідальності за виконані роботи; наявність технічних засобів формування облікової інформації та здійснення контролю на підприємстві; наявність технології контролю.

Система внутрішнього контролю передбачає наявність компетентного персоналу з чітко визначеними правами та обов'язками, дотримання необхідних процедур при здійсненні господарських операцій, наявність контролю за збереженням документації про виконану роботу та нараховану заробітну плату і належну перевірку виконання обов'язків працівниками підприємства.

Виявити сильні сторони внутрішнього контролю можна за такими питаннями:

1. Облік заробітної плати ведеться окремо від обліку кадрів і обліку робочого часу (ні).
2. Табелі обліку робочого часу підписує визначене коло осіб (так).
3. Скарги працівників з приводу оплати праці розглядаються періодично і по них приймаються рішення. На всі скарги є заяви (так).
4. Списки прийнятих і звільнених працівників відділ кадрів своєчасно передає до бухгалтерії (так).
5. Посадові оклади встановлюються наказом керівника і передбачені штатним розкладом (так).
6. Розрахунки з оплати праці перевіряють особи, що не мають відношення до їхнього здійснення (ні).
7. Підсумкові дані у відомості звіряють із підсумковими даними про виплату оплати праці, відображеними в Головній книзі (ні).
8. Періодично визначається правильність розподілу оплати праці по об'єктах затрат (центрах виникнення) (ні).
9. Витрати на оплату праці зіставляються із собівартістю продукції, робіт і послуг (ні).
10. Усі нарахування й утримання перевіряє наприкінці місяця внутрішній аудитор (ні).
11. Оплата праці нараховується (так), виплачується (ні) і в обліку відображається щомісяця (так).

Оцінивши систему внутрішнього контролю, аудитор перевіряє достовірність первинних документів щодо виконаних робіт та відпрацьованого часу, їх відповідність нормативним документам з нарахування і виплати заробітної плати. При цьому він має звернути увагу на наявність і правильність заповнення реквізитів підприємства, наявність відповідних підписів, відсутність виправлень і підчисток. Перевірці підлягають: таблиці обліку робочого часу, облікові листки цілодобових і внутрішньозмінних простоїв, подорожні листи, облікові листи праці та виконаних робіт, розрахунково-платіжні відомості, книга обліку розрахунків з оплати праці, наряди на відрядні роботи тощо. Ці документи підлягають вибірковій перевірці. Аудитор встановлює також реальність виконаних робіт. При цьому можна використовувати прийоми зустрічної перевірки документів з обліку затрат праці, її оплати та даних документів про виконання робіт і оприбуткування продукції.

Аналіз отриманих матеріалів перевірки надає можливість узагальнити всі недоліки і порушення щодо використання трудових ресурсів і розрахунків з оплати праці за такими напрямками:

- неправильне визначення обсягів виконаних робіт. Для цього порівнюють обсяги виконаних робіт, що вказані в первинних документах з обліку праці та її оплати, з аналогічними показниками технологічних карт, довідками норм виробітку, а також контрольними замірами фактично виконаних робіт. У разі необхідності аудитор особисто перевіряє обсяг виконаних робіт;

аудитору необхідно:

- встановити, що вказані в документах з обліку праці та її оплати роботи в дійсності не виконувались. Для цього аудитор перевіряє і зіставляє дані документів у порядку, що вказаний вище, а також опитуванням відповідних осіб та перевіркою виконаної роботи;
- встановити відсутність повторного включення робіт у документи з обліку праці і її оплати або повторне нарахування сум за раніше оплаченими первинними документами. Необхідно звернути увагу на розрахунки з оплати праці з працівниками, які прийняті на роботу за трудовою угодою. Часто такі угоди оформляються заднім числом, носять фіктивний характер і тому аудитору необхідно встановити, за що, за яку роботу або обсяг виконаної роботи нарахована така оплата праці, якими документами підтверджується обсяг виконаних робіт і розмір нарахованої заробітної плати;
- перевірити застосування норм виробітку, тарифних ставок, посадових окладів і розцінок;
- звернути увагу на наявність і відповідність внутрішньо-розпорядчих документів на підприємстві з нарахування заробітної плати;
- встановити правильність і відповідність таксування окремих документів з обліку праці та її оплати;
- перевірити визначення підсумкових сум у первинних документах з нарахування оплати праці;
- встановити, чи включено до первинних документів з обліку праці осіб, які не брали участь у виконанні цих робіт («мертві души»). Це порушення виявляють шляхом порівняння прізвищ працівників зі списковим складом бригади, підрозділу, а також шляхом опитування окремих осіб, шляхом звіряння підписів у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних документах;

- перевірити, як застосовуються доплати та надбавки до заробітної плати. При цьому звернути увагу, що нарахування премії має бути підтвержене наказом керівника підприємства або обумовлене в трудовій угоді, контракті тощо. Відповідно до чинного законодавства з заробітної плати робітників і службовців бухгалтерія підприємства утримує: податок з доходу фізичних осіб; суми за виконавчими листами; страхові платежі; грошові нарахування, що накладаються державними органами контролю; штрафи тощо.

При цьому аудитор необхідно перевірити, чи правильно визначений сукупний оподатковуваний дохід громадян. Перевірити, чи не включаються до сукупного доходу громадян допомога за вагітністю і пологами, одноразова допомога при народженні дитини, допомога по догляду за дитиною до 3-х років, допомога по догляду за дитиною-інвалідом, на поховання, суми отриманих аліментів, державні пенсії та компенсаційні виплати у грошовій та натуральній формі.

Сукупний оподатковуваний дохід додатково зменшується також на суму, що не перевищує за 1 місяць встановленого розміру одного неоподаткованого мінімуму на кожну дитину у віці до 16 років для одного з її батьків, якщо місячний сукупний дохід його не перевищує розміру десяти мінімальних розмірів заробітної плати. Сукупний оподатковуваний дохід зменшується до 10 неоподатковуваних мінімумів для громадян, що постраждали від наслідків Чорнобильської катастрофи і віднесені до 1 або 2 категорії. Але при цьому необхідно звернути увагу на те, що загальна сума всіх утримань із заробітної плати працівника не повинна перевищувати 50 % місячної заробітної плати;

- перевірити правильність відображення сум з нарахування та утримань із заробітної плати в облікових регістрах на відповідних кореспондуючих рахунках. Особливо аудитором перевіряються суми виплат, що не включаються до розрахунково-платіжних відомостей і не входять до фонду оплати праці. Ці суми визначаються окремо за платіжними відомостями або за видатковими касовими ордерами;
- перевірити розрахунки з депонентами: встановити причини і реальність виникнення заборгованості, правильність відображення її в обліку та законність списання депонованої заборгованості. Для цього необхідно здійснити взаємозвіряння реєстру депонованих сум, книги обліку розрахунків з депонентами, а також розрахунково-платіжними відомостями з нарахування і виплати таких сум, та здійснити вибіркове звіряння підписів у документах з виплати депонованої заробітної плати з підписом у трудовій книжці, заяві про приймання на роботу та платіжних відомостях за попередні періоди. За необхідності запрошуються окремі депоненти для підтвердження ними окремих депонованих сум.

В обов'язковому порядку аудитор перевіряє відповідність сальдо за рахунком 66 «Розрахунки з оплати праці» даним реєстрів синтетичного обліку, Головної книги та балансу підприємства. Вибірково перевіряється правильність перенесення залишків на початок місяця. На практиці зустрічаються випадки, коли на початок періоду під час відкриття оборотних відомостей працівники бухгалтерії роблять помилки при перенесенні залишків: замість колонки «за робітником» дебету рахунку ставлять суму в колонку «за підприємством» кредиту рахунку. Для виявлення помилок необхідно зіставити окремо залишки за дебетом та кредитом рахунків окремо на початок та на кінець звітного періоду.

У процесі господарської діяльності підприємства вступають у різні **розрахункові відносини з постачальниками та підрядниками**. Підприємства здійснюють різні розрахунки як безготівкового порядку, так і з використанням готівкових коштів, векселів, товарообмінних операцій. Щоб уникнути порушень і зловживань під час здійснення розрахункових операцій, потрібно проводити постійний контроль за їх проведенням та відображенням у бухгалтерському обліку. Оскільки основну частину закуплених сировини, матеріалів, товарів, послуг підприємства отримують від постачальників, то основну частину розрахункових операцій становлять розрахунки з постачальниками і підрядниками.

Метою аудиту розрахунків є встановлення правильності ведення розрахунків з постачальниками за отримані товарно-матеріальні засоби, послуги, підтвердження законності виникнення дебіторської і кредиторської заборгованості, її достовірності і реальності погашення на підставі показників фінансової звітності відповідно до чинного законодавства. Завданнями аудиту розрахунків з постачальниками є:

- встановлення наявності і правильності оформлення документів з поставки ТМЦ (договорів, рахунків-фактур, актів звіряння розрахунків);

- встановлення правильності здійснення вказаних операцій та відображення їх в обліку, а також перевірка своєчасності, правильності та достовірності здійснених розрахунків грошовими коштами, законності, достовірності та правильності відображення в обліку здійснених розрахунків з використанням векселів та товарообмінних операцій;

- визначення правильності оцінки отриманих товарів при бартерних (товарообмінних) операціях;

- підтвердження повноти і своєчасності оприбуткування отриманих товарів і обліку виконаних робіт;

- встановлення правильності оформлення та відображення в обліку виданих авансів, пред'явлення претензій;

- встановлення правильності відображення за відповідними статтями дебіторської чи кредиторської заборгованості у балансі підприємства;

- встановлення причин та строків виникнення заборгованості за розрахунками, визначення реальності та шляхів її погашення.

Для досягнення поставлених завдань необхідно отримати аудиторські докази, використовуючи різні прийоми і джерела отриманої інформації. Джерелами інформації для перевірки вказаних розрахунків є: законодавчі і нормативні акти, що регулюють питання організації обліку і оподаткування розрахункових операцій (Закон України «Про податок на додану вартість», П(С)БО 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси», 10 «Дебіторська заборгованість», 16 «Витрати», План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку тощо); наказ про облікову політику підприємства; договірна документація на постачання товарно-матеріальних засобів, виконання робіт і послуг; журнал реєстрації рахунків-фактур постачальників; рахунки-фактури постачальників; журнал реєстрації довіреностей на отримання товарно-матеріальних засобів; акти звіряння розрахунків; акти інвентаризації розрахунків; копії платіжних доручень; книга придбання товарно-матеріальних засобів; бухгалтерська звітність, облікові регістри, обігові відомості, журнали-ордери, Головна книга.

Для ефективності проведення аудиту розрахунків з постачальниками і підрядниками аудиторю необхідно визначити, які методи та прийоми будуть використовуватись ним для отримання аудиторських доказів, та скласти програму розрахунків з постачальниками. Під час аудиту вказаних операцій аудитором можуть застосовуватись прийоми:

— правова оцінка укладання договорів на постачання продукції;

— застосування письмового підтвердження від третіх осіб;

— перевірка документів, отриманих суб'єктами підприємницької діяльності від третіх осіб;

— застосування прийому інспекції та аналітичних процедур.

При проведенні розрахунків з постачальниками аудиторю перш за все необхідно оцінити систему внутрішнього контролю на підприємстві. При цьому можуть також застосовуватись прийоми опитування (письмові чи усні) працівників підприємства. Для цього можна вивчити такі питання:

1) чи існують у наявності договори на поставку продукції;

2) чи проводяться звіряння з постачальниками (щоквартально, на кінець року);

3) на скільки відсотків охоплюють такі звіряння всі операції за розрахунками з постачальниками;

4) кому надано право на отримання довіреностей, чи зафіксовано прізвище особи в наказі про облікову політику підприємства;

5) чи реєструються рахунки-фактури постачальників у окремому журналі;

6) чи мають місце факти неповернення невикористаних довіреностей на отримання товарно-матеріальних запасів;

7) чи своєчасно пред'являються претензії постачальникам;

8) чи існують постійно діючі комісії з встановлення розбіжностей між фактично отриманими товарно-матеріальними запасами і даними, що вказані в супроводжувальних і первинних документах;

9) чи завжди задовольняються пред'явлені постачальниками претензії;

10) чи застосовуються штрафні санкції до постачальників за невиконання ними договірних зобов'язань;

11) чи документально оформляється повернення матеріальних цінностей, що не відповідають якості, яка вказана в супроводжувальній документації;

12) чи здійснюється завезення матеріальних цінностей постачальниками на підприємство без наявності договорів;

13) чи розроблена для працівників бухгалтерії типова схема кореспонденції рахунків за розрахунками з постачальниками;

14) чи своєчасно надходять у бухгалтерію документи постачальників на оприбуткування товарно-матеріальних запасів від матеріально-відповідальної особи;

15) чи здійснює бухгалтер перерахунок сум, що вказані у рахунках;

16) чи звіряє бухгалтер ціни, що вказані в документах, рахунках-фактурах, накладних, товарно-транспортних накладних, актах прийому-передачі.

Основною метою **аудиту власного капіталу** підприємства є перевірка дотримання нормативно-правових актів, використання власного капіталу, правильності ведення бухгалтерського обліку. Під час здійснення операцій, що пов'язані з власним капіталом, основними завданнями аудиту є:

- перевірка правильності формування і використання коштів власного капіталу;
- оцінка стану синтетичного і аналітичного обліку власного капіталу;
- оцінка повноти і правильності відображення в обліку і звітності господарських операцій з формування та використання власного капіталу;
- перевірка дотримання законодавчих і нормативних актів, пов'язаних з формуванням і використанням капіталу.

Об'єктами аудиту власного капіталу підприємства є: документи, бухгалтерський облік і оподаткування власного капіталу; статут, установчий договір, протоколи зборів акціонерів правління, наказ про облікову політику та інші розпорядчі документи; первинні документи з відображення власного капіталу підприємства, реєстри аналітичного і синтетичного обліку; бухгалтерська звітність підприємства.

Аудит власного капіталу слід починати з перевірки установчих документів. У процесі перевірки підлягають вивченню статут підприємства, який повинен бути затверджений у законодавчому порядку, установчий договір підприємства, порядок формування статутного капіталу і порядок оцінки та здійснення внесків до статутного капіталу підприємства.

При перевірці установчих документів аудиторі необхідно перевірити:

- наявність та відповідність складання установчих документів чинному законодавству;
- повноту та своєчасність формування статутного капіталу;
- правильність формування статутного капіталу (оцінка внесків до статутного капіталу);
- правильність відображення в обліку формування статутного капіталу;
- у випадку зміни розміру статутного капіталу необхідно визначити доцільність та обґрунтованість таких змін;
- встановлення законності видів діяльності, що ними займається підприємство.

В підприємствах з колективною формою власності необхідно перевірити правильність формування пайового капіталу. Для цього слід:

- встановити законність формування пайового капіталу;
- перевірити достовірність та фактичну наявність кількості пайовиків;
- встановити повноту фактичного формування пайового капіталу, правильність та своєчасність складання необхідних документів за внесками до пайового капіталу;

- підтвердити достовірність відображення пайового капіталу за рахунком 41 «Пайовий капітал» у Головній книзі, балансі підприємства, звіті про власний капітал та зведеній відомості пайового капіталу.

Наступним етапом аудиту капіталу підприємства є перевірка правильності формування, використання та відображення в обліку додаткового капіталу, що відображено за рахунком 42 «Додатковий капітал». Для цього аудитор додатково перевіряє:

- повноту оприбуткування цінностей, що безкоштовно надійшли від фізичних та юридичних осіб;
- повноту та правильність відображення в обліку дооцінки активів підприємства;
- повноту та правильність відображення в обліку емісійного доходу (для акціонерних товариств);
- законність та правильність відображення в обліку використання сум додаткового капіталу.

Важливим елементом аудиту власного капіталу підприємств є перевірка формування та використання фінансових результатів за рахунком 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» та рахунком 43 «Резервний капітал».

Джерелами інформації для аудиту капіталу підприємства є: установчі та статутні документи, накази про облікову політику підприємства, журнали-ордери, відомості аналітичного обліку за рахунками власного капіталу, Головна книга, бухгалтерська, податкова та статистична звітність, накладні, акти приймання-передачі матеріальних цінностей тощо.

Аудит фінансових результатів діяльності підприємств.

Узагальнюючим показником роботи підприємства є прибуток, що характеризує ефективність виробництва. Прибуток є основним джерелом поповнення (оновлення) активів підприємства.

Під час аудиту фінансових результатів перевіряються доходи від реалізації продукції, надання послуг, матеріалів тощо. Основними джерелами при перевірці вищевказаних питань є журнали-ордери, реєстри, відомості обліку реалізації продукції, товарно-матеріальних цінностей та послуг (за рахунками 70, 71, 90, 94), відомість обліку витрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг. Разом із цим необхідно перевірити ті первинні документи і перш за все товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, подорожні листи автомобіля, журнали вагара, щоденники надходження продукції, звіти про рух матеріальних цінностей, про переробку продукції, про продаж продукції, касові ордери тощо з метою виявлення достовірності натуральної та залікової ваги реалізованої продукції, її повної собівартості і реалізаційної ціни. Особливу увагу необхідно звернути на те, чи реальні знижки та надбавки, для цього перевіряють показники якості реалізованої продукції, витрати від недоплат з боку покупців.

Перевіряючи продаж продукції на ринку, встановлюють її обсяги, правильність встановлення цін і повноту оприбуткування виручки в касу господарства на підставі звіту про продаж продукції, який є підставою для списання реалізованої продукції; запитів адміністрації ринків про діючі на період продажу цих чи інших партій продукції, ціни продажу тощо; дані про оприбуткування виручки, одержаної від ринкової торгівлі за рахунком 30 «Каса»; оподаткування підзвітних осіб.

Підприємства можуть неправомірно занижувати прибуток від реалізації через неправильне відображення в обліку виручки, одержаної від покупців під виглядом фінансової допомоги, короткострокової позики, поповнення фондів соціального призначення та інших цільових надходжень. Якщо в результаті аудиторської перевірки будуть виявлені такі факти, то необхідно зробити корективи, одночасно збільшивши розмір прибутку до оподаткування.

В умовах ринкових відносин у структурі балансового прибутку значну питому вагу мають фінансові результати від реалізації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів та інших активів. Правильність відображення доходів і витрат контролюють на основі записів на рахунках класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та класу 7 «Доходи і результати діяльності» з використанням як первинних документів, так і реєстрів бухгалтерського обліку (реєстри документів по реалізації товарів, робіт, послуг, відомості, книги аналітичного обліку та журнали-ордери тощо). А за

рахунком 79 «Фінансові результати» — фінансові результати підприємства відповідно до видів діяльності.

Особливу увагу слід звернути на розділ реєстру «Відмітки про оплату», для цього широко використовують зустрічну перевірку взаємопов'язаних документів (прибуткові касові ордери, виписки банку з доданими до них документами, рахунки-фактури, накладні внутрішньогосподарського призначення).

Важливим етапом аудиту господарських операцій з формування фінансових результатів діяльності підприємств є перевірка достовірності облікових даних за бартерними операціями. Під час перевірки цього питання слід керуватися основними нормативними документами: листом Міністерства фінансів України № 18-4147 від 30.11.92 р., Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 № 168/97-ВР; Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97-ВР, П(С)БО 15 «Доходи», П(С)БО 16 «Витрати» тощо.

Достовірність облікових даних позареалізаційних фінансових результатів насамперед потрібно перевірити за даними журналу-ордеру на підставі виправдовуючих первинних документів. Потім необхідно встановити обґрунтованість та законність списання відповідних сум, причини незаконних списань і винних у втратах. Під час перевірки списання збитків від простроченої дебіторської заборгованості слід переконатися в законності такої операції і з'ясувати, яких заходів слід вживати для відшкодування заборгованості.

При аудиті збитків від стихійного лиха необхідно звернути увагу на те, чи не є ці витрати результатом безгосподарності керівництва підприємства, чи підтверджені наслідки лиха відповідними актами. Важливо також мати на увазі, що у випадках, коли підприємством обраний інший порядок нарахування зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів, ніж у попередньому році, у поточному році проводиться коригування сум зносу.

Завданнями аудиту фінансових результатів є:

- оцінка динаміки показників формування прибутку (збитку);
- виявлення і визначення впливу різних факторів на величину прибутку;
- виявлення внутрішньогосподарських резервів збільшення прибутку і підвищення рентабельності;
- визначення шляхів і напрямків раціонального використання резервів.

Так, «Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій», затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 21 березня 1997 року за № 37, передбачає, що прибутковість підприємства характеризується сумою прибутку та рівнем рентабельності. Використовуючи дані про результати реалізації, собівартість продукції та базові показники, з'ясовують загальну структуру формування прибутку на підприємстві. Таку оцінку проводять шляхом порівняння результатів звітного року з минулими роками.

Лекція 18.

Показники фінансово-економічного стану підприємства.

Оцінка фінансово-економічного стану підприємства

Якісний фінансовий аналіз дозволяє визначити ключові припущення про динаміку розвитку підприємства в майбутньому. Фінансовий прогностичний аналіз необхідно проводити за такими напрямками:

- аналіз величини власного та залученого капіталу;
- аналіз платоспроможності та ліквідності активів підприємства;
- оцінка основних фінансових коефіцієнтів;
- оцінка загальної ефективності фінансової роботи підприємства.

Приблизна схему аналізу та оцінки фінансового стану підприємства.

1. Аналіз складу структури та динаміки балансу.

2. Оцінка майнового стану.
3. Аналіз ліквідності.
4. Аналіз платоспроможності.
5. Аналіз ділової активності та рівня ефективності господарської діяльності.

При проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства застосовують такі методи аналізу:

- вертикальний (структурний) аналіз.
- горизонтальний аналіз або аналіз тенденцій.
- метод коефіцієнтів.

В економічній літературі наведено достатню кількість методик аналізу фінансового та господарського стану підприємства. Skorистаємось стандартною методикою аналізу, застосовуючи елементи різних методик. Для проведення фінансового аналізу використовуються різноманітні джерела інформації, серед яких основними є стандартні форми квартальної та річної фінансової звітності, а саме:

- баланс підприємства (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- звіт про власний капітал (форма № 4).

Фінансово-економічний стан - одна з найважливіших характеристик діяльності підприємства. Він залежить від результатів виробничої, комерційної та фінансово-господарської діяльності підприємства.

Прибуток - це збільшення власності, збиток - її зменшення. Власність і гроші - не одне й те саме, вони лише вимірюються грошовими одиницями. Одержаний у звітному періоді прибуток практично ніколи не дорівнює сумі залишків на грошових рахунках. Прибуток - це збільшення власності, а не грошових залишків. Можна одержати значний прибуток (позитивний фінансовий результат), але вчасно не отримати оплати від покупців, і, як наслідок, не мати змоги розрахуватися навіть за тими зобов'язаннями, що виникли в результаті здійснення витрат, пов'язаних з очікуваними і вже відображеними доходами. Сума заробітної плати належить до витрат тоді, коли вважається заробленою. Отже, ця сума обов'язково вплине на формування фінансового результату, а отже, не може бути не врахованою при складанні балансу і звіту про фінансові результати. Однак, ще не виплачена працівникам сума не може зменшити залишків грошових коштів.

Наведені вище аргументи свідчать про неможливість оцінювання успішності діяльності підприємства лише на основі аналізу його фінансових результатів. Окрім цього, має здійснюватися в цілому аналіз фінансово-економічного стану підприємства, на основі якого можна з'ясувати реальну картину не лише рівня прибутковості підприємства, а і його спроможності своєчасно повертати позики, розраховуватися з постачальниками тощо.

Аналіз фінансово-економічного стану підприємства здійснюється на основі таких документів фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства:

Баланс - документ, який відображає фінансовий стан підприємства на певну дату. В ньому наводяться активи і пасиви підприємства. Активи - це те, чим володіє підприємство, і те, що йому винні; пасиви - це суми заборгованостей цього підприємства. Величина активів завжди повинна дорівнювати величині пасивів;

Звіт про фінансові результати - звіт про доходи, поточні витрати і фінансові результати, отримані підприємством за певний період;

Звіт про рух грошових коштів - документ, який відображає надходження і витрачання грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді;

Звіт про власний капітал - звіт, який характеризує зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду;

Примітки до річної фінансової звітності.

Фінансово-економічний стан підприємства необхідно систематично оцінювати з використанням різних методів, прийомів і методик аналізу.

Якісний фінансовий аналіз дозволяє визначити ключові припущення про динаміку розвитку підприємства в майбутньому.

Основними напрямками аналізу фінансово-економічного стану підприємства є:

- економічна оцінка балансу підприємства;
- характеристика майна підприємства та джерел його формування;
- аналіз ліквідності та платоспроможності підприємства;
- аналіз фінансової стійкості та стабільності підприємства;
- аналіз ділової активності підприємства;
- аналіз фінансових результатів і прибутковості діяльності.

Приблизна схема аналізу та оцінки фінансового стану підприємства.

1. Аналіз складу структури та динаміки балансу.
2. Оцінка майнового стану.
3. Аналіз ліквідності.
4. Аналіз платоспроможності.
5. Аналіз ділової активності та рівня ефективності господарської діяльності.

При проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства застосовують такі методи аналізу:

- вертикальний (структурний) аналіз;
- горизонтальний аналіз або аналіз тенденцій;
- аналіз абсолютних показників;
- аналіз коефіцієнтів (відносних показників).

Аналіз абсолютних показників передбачає: аналіз звітності, оцінку за статтями вихідного звітного балансу на початок і кінець періоду; оцінювання їхніх змін в абсолютному виразі; оцінювання питомих значень статей балансу — структурних характеристик; оцінювання динаміки структурних змін (питомої ваги); оцінювання змін у відсотках до значень на початок періоду (темپ приросту статей балансу).

Горизонтальний аналіз звітності ґрунтується на зіставленні динаміки розвитку всіх статей балансу і звіту про прибутки і збитки з базисним роком, фінансові показники якого беруться за 100 %.

При вертикальному аналізі звіту про прибутки і збитки за 100% береться виторг від реалізації. Більш глибокі висновки можна зробити, проаналізувавши дані звітності в процентній формі за ряд років, оскільки це дає змогу простежити динаміку структурних змін (темп приросту структурних змін).

Найважливішими інструментами фінансового аналізу є фінансові коефіцієнти, які являють собою відношення одного бухгалтерського або фінансового показника до іншого. Аналіз фінансового становища підприємства за допомогою коефіцієнтів полягає в зіставленні показників за поточний рік з аналогічними показниками за минулі роки, а також у визначенні тенденцій розвитку підприємства (прогнозні оцінки) за кожним коефіцієнтом. Кожне підприємство має право скласти для аналітичної роботи власний набір (систему) коефіцієнтів, оскільки їхня кількість не обмежена і зростає зі збільшенням вихідної інформації. Проте здебільшого розраховують чотири групи показників: показники ліквідності; показники фінансової стійкості; показники ділової активності; показники рентабельності.

A

ABC аналіз

ABC analysis

ABC analysis is used to categorize items into three classifications, based on activity levels. The concept is most commonly applied to inventory, where the "A" classification identifies high-usage items, the "B" classification identifies medium-usage items, and the "C" classification identifies low-usage items.

Аванси/ завдатки, що отримані від клієнтів

Advances/deposits received from clients

A liability account on the books of a company receiving cash in advance of delivering goods or services to the customer. The entry on the books of the company at the time the money is received in advance is a debit to Cash and a credit to Customer Deposits.

Авторське право

Copyright

A copyright is an exclusive right to exploit a literary, musical, or artistic work for a period of time. A copyright initially resides with the author, who can then shift the right to a third party. The cost to obtain a copyright can be recorded as an asset and amortized over time. However, the cost may be so low that it is easier to write off as an expense when incurred.

Активи

Assets

An asset is an expenditure that has utility through multiple future accounting periods. If expenditure does not have such utility, it is instead considered an expense. For example, a company pays its electrical bill. This expenditure covers something (electricity) that only had utility during the billing period, which is a past period; therefore, it is recorded as an expense. Conversely, the company buys a machine, which it

expects to use for the next five years. Since this expenditure has utility through multiple future periods, it is recorded as an asset.

**Активи, за якими
нараховується знос**

Depreciable asset

A is property that provides an economic benefit for more than one reporting period. A capitalization limit may also be applied to keep lower-cost purchases from being classified as depreciable assets. A qualifying asset is initially classified as an asset, after which its cost is gradually depreciated over time to reduce its book value. Examples of the classifications of assets used to record depreciable assets are:

- Buildings
- Computers and software
- Furniture and fixtures
- Land
- Machinery
- Vehicles

The time period over which an asset is depreciated depends on its classification. Land is not depreciated at all, since it is considered to have an infinite lifespan.

Акціонерний капітал

Shareholders' equity / Stockholders' equity

Shareholders' equity is the net of an organization's assets and liabilities. If all of a company's assets were to be liquidated and its liabilities settled at their book values, the remainder (which is shareholders' equity) would be paid out to shareholders. However, since market values rarely match book values, the actual amount paid out would likely be different.

If total assets exceed total liabilities, then shareholders' equity will be a positive figure. Positive equity is an indicator of the viability of a business, since it suggests that employees are managing the company in a prudent manner. In addition, positive equity suggests that there may be reserves that can be used if the company encounters difficult times in the future. If total assets are less than total liabilities, then shareholders' equity will be a negative number. Negative equity is an indicator that a business is poorly run and has no reserves to protect it, and so is at risk of bankruptcy.

Амортизація

Depreciation

Depreciation is a planned, gradual reduction in the recorded value of an asset over its useful life by charging it to expense. Depreciation is applied to fixed assets, which generally experience a loss in their utility over multiple years. The use of depreciation is intended to spread expense recognition over the period of time when a business expects to earn revenue from the use of an asset.

Асоційована компанія

Associate

An associate is a fellow worker in a business. In international accounting, the term refers to an entity over which an investor has significant influence and that is not a subsidiary or an interest in a joint venture

Аудит

Audit

An audit is the examination of an entity's accounting records, as well as the physical inspection of its assets.

Б

Баланс

Balance sheet

A balance sheet lays out the ending balances in a company's asset, liability, and equity accounts as of the date stated on the report. The balance sheet is commonly used for a great deal of financial analysis of a business' performance.

Балансова вартість

Book value

Book value is an asset's original cost, less any accumulated depreciation and impairment charges that have been subsequently incurred. The book values of assets are routinely compared to market values as part of various financial analyses.

Банківський овердрафт

Bank overdraft

A negative balance in the bank's records for the company's checking account.

Бухгалтерська книга

Ledger

A ledger is a book or database in which double-entry accounting transactions are stored and summarized. This ledger is the central repository of information needed to construct the financial statements of an organization.

In a manual bookkeeping system, each page in a ledger is typically assigned to a single account; pages are added if the number of recorded transactions for an account exceeds the assigned page. In a computerized environment, a ledger is simply a file containing the same information that would have been found on a ledger page in a manual system.

A ledger is sometimes referred to as the general ledger, which is the aggregate set of records covering all accounts for which a business stores transactional information.

Бухгалтерська проводка

Accounting entry, Bookkeeping entry

An accounting entry is a formal record that documents a transaction. In most cases, an accounting entry is made using the double entry bookkeeping system, which requires you to make both a debit and credit entry, and which eventually leads to the creation of a complete set of financial statements. An accounting entry can also be made in a single entry accounting system; this system typically tracks only cash receipts and cash disbursements, and shows only those results needed to construct an income statement.

В

Валовий дохід

Gross revenue

Gross revenue is the total amount of sales recognized for a reporting period, prior to any deductions. This figure indicates the ability of a business to sell goods and services, but not its ability to generate a profit. Deductions from gross revenue include sales discounts and sales returns. When these deductions are netted against gross revenue, the aggregate amount is referred to as net revenue or net sales.

Валовий прибуток

Gross margin/gross profit

Gross profit is net sales minus the cost of goods sold. It reveals the amount that a business earns from the sale of its goods and services before the application of additional selling and administrative expenses. Gross profit is typically stated partway down the income statement, prior to a listing of selling, general, and administrative expenses. The gross profit formula is:

$$\text{Revenue} - (\text{Direct materials} + \text{Direct labor} + \text{Factory overhead})$$

Векселі до сплати

Notes payable

The amount of principal due on a formal written promise to pay. Loans from banks are included in this account.

Векселі одержані

Notes receivable

An asset representing the right to receive the principal amount contained in a written promissory note. Principal that is to be received within one year of the balance sheet date is reported as a current asset. Any portion of the notes receivable that is not due within one year of the balance sheet date is reported as a long term asset.

Виробничі можливості

Capacity

Capacity is the maximum sustainable rate of output that an operation can achieve. The amount of capacity limits the revenue that a business can generate.

Виручка (дохід)

Revenue

Fees earned from providing services and the amounts of merchandise sold. Under the accrual basis of accounting, revenues are recorded at the time of delivering the service or the merchandise, even if cash is not received at the time of delivery. Often the term income is used instead of revenues. Examples of

revenue accounts include: Sales, Service Revenues, Fees Earned, Interest Revenue, Interest Income.

Власний капітал

Owners' equity

Owners' equity is the total assets of an entity, minus its total liabilities

Витрати майбутніх періодів

Deferred expense

A cost that has been recorded in the accounting records and reported on the balance sheet as an asset until matched with revenues on the income statement in a later accounting period.

Г

Головна книга

General ledger

That part of the accounting system which contains the balance sheet and income statement accounts used for recording transactions.

Готова продукція

Finished goods

Finished goods are products that have completed all aspects of the production process, and which are being held for sale.

Грошові кошти (готівка)

Cash

Cash is bills, coins, bank balances, money orders, and checks. Cash is used to acquire goods and services or to eliminate obligations. Items that do not fall within the definition of cash are post-dated checks and notes receivable. Most forms of cash are electronic, rather than bills and coins, since cash balances can be stated in the computer records for investment accounts.

Cash is listed first in the balance sheet, since the reporting sequence is in order by liquidity, and cash is the most liquid of all assets. A related accounting term is cash equivalents,

which refers to assets that can be readily converted into cash.

A business is more likely to retain a large amount of cash on hand if it routinely deals with cash transactions (such as a pawn shop), and is less likely to retain much cash if it has an excellent cash forecasting system and can therefore invest in more illiquid but higher yielding investments with confidence.

Cash is assumed to be stated at its fair value at all times.

Гудвіл

Goodwill

Goodwill is the excess of the purchase price paid for an acquired entity and the amount of the price not assigned to acquired assets and liabilities. It arises when an acquirer pays a high price to acquire another business. This asset only arises from an acquisition; it cannot be generated internally. Goodwill is an intangible asset, and so is listed within the long-term assets section of the acquirer's balance sheet.

Negative goodwill arises when an acquirer pays less for an acquiree than the fair value of its assets and liabilities. This situation usually only arises as part of a distressed sale of a business.

The value of goodwill is highly subjective, especially since it does not independently generate cash flows. Consequently, the accounting standards require that an acquirer regularly test its goodwill asset for impairment, and to write down the asset if impairment can be proven.

Д Дебет

Debit

A debit is an accounting entry that either increases an asset or expense account, or decreases a liability or equity account. It is positioned to the left in an accounting entry. The reverse of a debit is a credit.

In double entry bookkeeping, the total amount of debits entered in an accounting transaction should match the total amount of credits entered. The result is considered a balanced transaction. If there is an imbalance between the debit and

credit totals, then financial statements cannot be produced.

Дебіторська заборгованість

Receivables

Receivables are monetary obligations owed to an organization by its customers and debtors. This asset represents a use of cash by an entity, since it is essentially loaning funds to others. By restricting the amount of receivables, a firm can minimize its working capital requirements. Conversely, by expanding the amount of receivables, it can increase sales by selling to customers that require longer payment terms.

Receivables are classified as assets on an entity's balance sheet. If they are to be received within one year, they are classified as current assets. Otherwise, they are classified as long-term assets.

Receivables are routinely evaluated for collectability. If there is a risk of nonpayment, this triggers an adjustment to an allowance for doubtful accounts, which is a reserve against nonpayment.

Депозити в дорозі

Deposits in transit

A company's receipts that appear on the company's records but do not yet appear on the bank statement. For example, a retail store's receipts of March 31 are deposited after banking hours on March 31 or on the morning of April 1. Those receipts are in the company's general ledger Cash account on March 31, but are not on the March 31 bank statement. As a result they are said to be "in transit" on March 31. On the bank reconciliation a deposit in transit is an adjustment (an addition) to the balance per bank.

Дивіденди

Dividends

A distribution of part of a corporation's past profits to its stockholders. A dividend is not an expense on the corporation's

income statement.

Довгострокові зобов'язання

Long-term liabilities

Long-term liabilities are those obligations of a business that are not due for payment within the next twelve months. These obligations are usually some form of debt; if so, the terms of the debt agreements are typically included in the disclosures that accompany the financial statements. Deferred tax liabilities, deferred compensation, and pension obligations may also be included in this classification.

This information is used by investors, creditors, and lenders when examining the long-term liquidity of a business.

Довгострокові інвестиції

Long-term investments

The balance sheet classification that is reported immediately after current assets and before property, plant, and equipment.

Дохід

Income

Income is the earnings gained from the provision of services or goods, or from the use of assets. Income can be generated in a number of ways, including the following:

- *Appreciation.* Funds are used to purchase investment instruments, which appreciate in value. For example, shares in a company are purchased, which gradually increase in value over time. This type of income is unrealized until an investment instrument is sold, at which point it is considered to be realized income.
- *Goods and services.* A business can provide goods and services to its customers in exchange for a billed amount or cash payment. For example, a manufacturer sells a refrigerator to a customer in exchange for cash.
- *Interest.* Funds are loaned to a borrower, who pays interest in exchange for the use of the funds.
- *Rent.* Funds are invested in facilities or equipment,

which are then rented out. For example, rent is earned from someone leasing an apartment, or from leasing a vehicle.

- *Wages*. An individual can work for a business entity, and is paid for his or her hours worked.

Дохід від основної діяльності

Income from operations

Income from operations is the profit generated by the operations of a business. This classification of income excludes gains and losses from the sale of assets, interest income, interest expense, and any other income not related to the core operations of the firm. Investors and creditors prefer to look at this number in order to gauge the ability of an organization to earn money on an ongoing basis.

Ж Журнальний запис

Journal entry

A journal entry is used to record a business transaction in the accounting records of a business. A journal entry can be recorded in the general ledger, but sometimes in a subsidiary ledger that is then summarized and rolled forward into the general ledger. The general ledger is then used to create financial statements for the business. The logic behind a journal entry is to record every business transaction in at least two places (known as double entry accounting). For example, when you generate a sale for cash, this increases both the revenue account and the cash account. Or, if you buy goods on account, this increases both the accounts payable account and the inventory account.

З Загальновиробничі витрати

Factory overhead

Factory overhead is the costs incurred during the manufacturing process, not including the costs of direct labor and direct materials. Factory overhead is normally aggregated into cost pools and allocated to units produced during the period. It is charged to expense when the produced units are later sold as finished goods or written off. Examples of factory overhead costs are:

- Production supervisor salaries

- Quality assurance salaries
- Materials management salaries
- Factory rent
- Factory utilities
- Factory building insurance
- Depreciation
- Equipment setup costs
- Equipment maintenance

Заключні записи

Closing entries

These journal entries are made after the financial statements have been prepared at the end of the accounting year. Most of the closing entries involve the income statement accounts (revenues, expenses, gains, losses, and summary/clearing accounts) whose balances will be transferred to the owner's capital account or the corporation's retained earnings account. A closing entry also transfers the owner's drawing account (a temporary balance sheet account) balance to the owner's capital account. The closing entries will mean that the temporary accounts (income statement accounts and drawing account) will start the new accounting year with zero balances.

Запаси

Inventory

Inventory is an asset that is intended to be sold in the ordinary course of business. Inventory may not be immediately ready for sale. Inventory items can fall into one of the following three categories:

- Held for sale in the ordinary course of business; or
- That is in the process of being produced for sale; or
- The materials or supplies intended for consumption in the production process.

In accounting, inventory is typically broken down into three categories, which are:

- *Raw materials*. Includes materials intended to be consumed in the production of finished goods.
- *Work-in-process*. Includes items that are in the midst of the production process, and which are not yet in a

state ready for sale to customers.

- *Finished goods*. Includes goods ready for sale to customers. May be termed merchandise in a retail environment where items are bought from suppliers in a state ready for sale.

Звітний період

Reporting period

A reporting period is the span of time covered by a set of financial statements. The reporting period is typically either for a month, quarter, or year. Organizations use the same reporting periods from year to year, so that their financial statements can be compared to the ones produced for prior years.

Змінні витрати

Variable costs

A variable cost is a cost that varies in relation to either production volume or services provided. If there is no production or no services are provided, then there should be no variable costs. To calculate total variable costs, the formula is:

Total quantity of units produced x Variable cost per unit =
Total variable cost

Direct materials are considered a variable cost. Direct labor may not be a variable cost if labor is not added to or subtracted from the production process as production volumes change.

Знос

Depreciation

Depreciation is a planned, gradual reduction in the recorded value of an asset over its useful life by charging it to expense. Depreciation is applied to fixed assets, which generally experience a loss in their utility over multiple years. The use of depreciation is intended to spread expense recognition over the period of time when a business expects

to earn revenue from the use of an asset.

The typical depreciation entry is a debit to depreciation expense and a credit to accumulated depreciation. Accumulated depreciation is a contra asset account; it is paired with and offsets the fixed assets line item in the balance sheet.

The recognition of depreciation expense is unrelated to cash flows, so it is considered a noncash expense. Instead, the only cash flows related to a fixed asset are when it is acquired and when it is eventually sold.

Зобов'язання

Liabilities

Obligations of a company or organization. Amounts owed to lenders and suppliers. Liabilities often have the word "payable" in the account title. Liabilities also include amounts received in advance for a future sale or for a future service to be performed

I Інвестиції

Investments

The long term asset category of a classified balance sheet which appears immediately after the current assets. Listed in this category would be a bond sinking fund, funds held for construction, the cash surrender value of a life insurance policy owned by the company, and long term investments in stocks and bonds.

Інвестиції в нерухомість

Investment property

Under international financial reporting standards, investment property is property that an entity holds to earn rental income and/or capital appreciation. It generates cash flows mostly independently of other assets held by an entity. It is not property that an entity uses to supply goods or services, nor is it used for administrative purposes. Examples of investment property are land held for appreciation and a building held for current or future leases to third parties.

К

Консолідовані фінансові звіти

Consolidated financial statements

Consolidated financial statements are the financial statements of a group of entities that are presented as being those of a single economic entity. These statements are useful for reviewing the financial position and results of an entire group of commonly-owned businesses. Otherwise, reviewing the results of individual businesses within the group does not give an indication of the financial health of the group as a whole.

Коригуючий запис

Adjusting entry

Journal entries usually dated the last day of the accounting period to bring the balance sheet and income statement up to date on the accrual basis of accounting.

Adjusting entries are made to report (1) revenues that have been earned but not yet entered into the accounting records, (2) expenses that have been incurred but have not yet been entered into the accounting records, (3) revenues already recorded that pertain to a future accounting period, or (4) expenses already recorded that pertain to a future accounting period.

Кредит

Credit

A *credit* is that portion of an accounting entry that either increases a liability or equity account, or decreases an asset or expense account. It is positioned to the right in an accounting entry.

Кумулятивний метод амортизації

The sum of the years' digits method (SYD method)

The sum of the years' digits method is used to accelerate the recognition of depreciation. Doing so means that most of the depreciation associated with an asset is recognized in the first

few years of its useful life.

Л

Ліквідність

Liquidity

Liquidity is the ability of an entity to pay its liabilities in a timely manner, as they come due for payment under their original payment terms. Having a large amount of cash and current assets on hand is considered evidence of a high level of liquidity.

When applied to an individual asset, liquidity refers to the ability to convert the asset into cash on short notice and at a minimal discount. Having an active market with many buyers and sellers typically results in a high level of liquidity.

ЛІФО

LIFO

Last in, first out (LIFO)

A cost flow assumption where the last (recent) costs are assumed to flow out of the asset account first. This means the first (oldest) costs remain on hand.

М

Метод безперервного обліку товарно- матеріальних запасів

The perpetual inventory method

The perpetual inventory method involves the continual updating of an entity's inventory records. These updates typically include additions to and subtractions from inventory for such activities as received inventory items, goods sold from stock, returned goods, and items picked from inventory for use in the production process. This method is the standard inventory tracking system used by any organization that maintains a significant investment in inventory.

Метод періодичного обліку товарно- матеріальних запасів

The periodic inventory method

The periodic inventory system only updates the ending inventory balance in the general ledger when you conduct a physical inventory count. Since physical inventory counts are time-consuming, few companies do them more than once

a quarter or year. In the meantime, the inventory account in the accounting system continues to show the cost of the inventory that was recorded as of the last physical inventory count.

**Метод подвійного
зменшення
залишкової вартості**

The double declining balance method

The double declining balance method is an accelerated form of depreciation under which most of the depreciation associated with a fixed asset is recognized during the first few years of its useful life. This approach is reasonable under either of the following two circumstances:

- When the utility of an asset is being consumed at a more rapid rate during the early part of its useful life;
or
- When the intent is to recognize more expense now, thereby shifting profit recognition further into the future (which may be of use for deferring income taxes).

Метод CVP-аналізу

Cost-volume-profit (CVP)

The analysis of how profits change as volume changes. The calculation of the break-even point is a part of cost-volume-profit analysis.

**Н
Нарахування**

Accrual

An accrual allows an entity to record expenses and revenues for which it expects to expend cash or receive cash, respectively, in a future reporting period. Using accruals allows a business to more closely adhere to the matching principle, where revenues and related expenses are recognized together in the same period. It is nearly impossible to generate financial statements without using accruals, unless the cash basis of accounting is used.

**Незавершене
виробництво**

Work-in-process inventory

Work-in-process inventory is materials that have been

partially converted through the production process. These items are typically located in the production area. The valuation of this inventory may be stored in a separate work-in-process account in the general ledger.

The cost of work-in-process typically includes all of the raw material cost related to the final product, since raw materials are usually added at the beginning of the conversion process. Also, a portion of the direct labor cost and factory overhead will also be assigned to work-in-process; more of these costs will be added as part of the remaining manufacturing process.

It is time-consuming to calculate the amount of work-in-process inventory, determine the percentage of completion, and assign a cost to it, so it is standard practice in many companies to minimize the amount of work-in-process inventory just prior to the end of a reporting period.

Work-in-process is an asset, and so is aggregated into the inventory line item on the balance sheet (usually being the smallest of the three main inventory accounts, of which the others are raw materials and finished goods).

Нематеріальні активи

Intangible assets

Some examples of intangible assets include copyrights, patents, goodwill, trade names, trademarks, mail lists, etc. These assets will be reported at cost (or lower) on the balance sheet after property, plant and equipment. Trade names and trademarks that were developed by a company (as opposed to buying them from another company at a significant cost) may not appear on the balance sheet, even though they might be a company's most valuable asset.

Немонетарні активи

Nonmonetary asset

Assets other than cash, accounts receivables, and notes receivables. Holders of nonmonetary assets could avoid holding losses during periods of inflation.

Необоротні активи

Noncurrent assets

A noncurrent asset is an asset that is not expected to be consumed within one year. If a company has a high proportion of noncurrent to current assets, this can be an indicator of poor liquidity, since a large amount of cash may be needed to support ongoing investments in noncash assets.

Непрямі виробничі витрати

Indirect manufacturing costs

Indirect manufacturing costs are production costs that cannot be directly associated with a produced unit. Examples of these costs are supplies, depreciation, utilities, production supervisory wages, and machine maintenance. Under financial reporting, indirect manufacturing costs are aggregated into an overhead cost pool and allocated to the number of units produced in a reporting period; doing so results in some capitalization of these costs into the inventory asset.

Непрямі витрати

Indirect costs

Indirect costs are costs used by multiple activities, and which cannot therefore be assigned to specific cost objects. Examples of cost objects are products, services, geographical regions, and customers. Instead, indirect costs are needed to operate the business as a whole. It is useful to identify indirect costs, so that they can be excluded from short-term pricing decisions where management wants to set prices just above the variable costs of products. Indirect costs do not vary substantially within certain production volumes or other indicators of activities, and so are considered to be fixed costs. Examples of indirect costs are:

- Accounting and legal expenses
- Administrative salaries
- Office expenses
- Rent
- Telephone expenses
- Utilities

O

Облік витрат

Cost accounting

Cost accounting involves the recordation, analysis, and reporting of costs to management. The intent behind this type of accounting is to provide insights into the cost structure of a business that can be used to better manage it, thereby improving profitability. It is especially useful for understanding which segments of a business are profitable, and which require improvement.

Оборотні активи

Current assets

A current asset is an item on an entity's balance sheet that is either cash, a cash equivalent, or which can be converted into cash within one year. If an organization has an operating cycle lasting more than one year, an asset is still classified as current as long as it is converted into cash within the operating cycle.

Операційний цикл

Operating cycle

The operating cycle is the average period of time required for a business to make an initial outlay of cash to produce goods, sell the goods, and receive cash from customers in exchange for the goods. This is useful for estimating the amount of working capital that a company will need in order to maintain or grow its business.

A company with an extremely short operating cycle requires less cash to maintain its operations, and so can still grow while selling at relatively small margins. Conversely, a business may have fat margins and yet still require additional financing to grow at even a modest pace, if its operating cycle is unusually long. If a company is a reseller, then the operating cycle does not include any time for production - it is simply the date from the initial cash outlay to the date of cash receipt from the customer.

Основні засоби

Fixed assets

A term used when referring to property, plant, and equipment. Fixed assets other than land are depreciated.

A fixed asset is property with a useful life greater than one reporting period, and which exceeds an entity's minimum capitalization limit. A fixed asset is not purchased with the intent of immediate resale, but rather for productive use within the entity. Also, it is not expected to be fully consumed within one year of its purchase. An inventory item cannot be considered a fixed asset, since it is purchased with the intent of either reselling it directly or incorporating it into a product that is then sold. The following are examples of general categories of fixed assets:

- Buildings
- Computer equipment
- Furniture and fixtures
- Intangible assets
- Land
- Leasehold improvements
- Machinery
- Vehicles

П

Пасиви

Equity & Liabilities (Owners' equity & Liabilities)

Owners' equity is the total assets of an entity, minus its total liabilities. Liabilities are obligations of a company or organization.

Період корисного використання

Useful life

Useful life is the estimated lifespan of a depreciable fixed asset, during which it can be expected to contribute to company operations. This is an important concept in accounting, since a fixed asset is depreciated over its useful life. Thus, altering the useful life has a direct impact on the amount of depreciation expense recognized by a business per

period.

Податок на додану вартість

Value-added tax (VAT)

A value-added tax (VAT) is an indirect tax on the consumption of goods and services. The value added to a product is computed at each stage of its production and the tax is added based on a proportion of this increase in value. The value-added tax is collected at the point of sale to the final customer; anyone involved in the production chain does not pay the tax. Some goods may be exempted from the VAT so that consumers will pay a lower price; this usually occurs for essential goods that are needed by lower-income people. Nonetheless, because the VAT is based on the amount of consumption, the tax burden tends to fall more heavily on lower-income people who must spend a larger proportion of their incomes on essential items.

Постійні витрати

Fixed costs

A fixed cost is a cost that does not vary in the short term, irrespective of changes in production or sales levels, or other measures of activity. A fixed cost is a basic operating expense of a business that cannot be avoided, such as a rent payment. The concept is used in financial analysis to find the breakeven point of a business, as well as to determine product pricing.

Поточні зобов'язання

Current liability

A current liability is an obligation that is payable within one year. The cluster of liabilities comprising current liabilities is closely watched, for a business must have sufficient liquidity to ensure that they can be paid off when due.

Прибуток

Profit

Profit is the positive amount remaining after subtracting expenses incurred from the revenues generated

over a designated period of time. This is one of the core measurements of the viability of a business, and so is closely watched by investors and lenders.

Прискорена амортизація

Accelerated depreciation

Accelerated depreciation is the depreciation of fixed assets at a fast rate early in their useful lives. This type of depreciation reduces the amount of taxable income early in the life of an asset, so that tax liabilities are deferred.

Прямі витрати

Direct cost

A direct cost is a cost that can be clearly associated with specific activities or products. These costs are commonly used in incremental decision making, where the sales manager needs to know the direct cost of a product in order to ensure that a one-time sale transaction can be made at a price that exceeds the total of all direct costs. There are very few direct costs, since there is usually not a clear association between a cost and an activity or product.

Прямі матеріали

Direct materials

Direct materials are those materials and supplies that are consumed during the manufacture of a product, and which are directly identified with that product.

Прямолінійний метод амортизації

Straight line depreciation

Straight line depreciation is the default method used to recognize the carrying amount of a fixed asset evenly over its useful life. It is employed when there is no particular pattern to the manner in which an asset is to be utilized over time. Use of the straight-line method is highly recommended, since it is the easiest depreciation method to calculate, and so results in few calculation errors.

Середні витрати (середня собівартість)

Average cost

Average cost is the cost per unit manufactured in a production run. To calculate average cost, aggregate all fixed costs and variable costs associated with a production run, and divide by the number of units produced.

Сировина та матеріали

Raw materials

Raw materials inventory is the total cost of all component parts currently in stock that have not yet been used in work-in-process or finished goods production.

There are two subcategories of raw materials, which are:

- *Direct materials.* These are materials incorporated into the final product. For example, this is the wood used to manufacture a cabinet.
- *Indirect materials.* These are materials not incorporated into the final product, but which are consumed during the production process. For example, this is the lubricant, oils, rags, light bulbs, and so forth consumed in a typical manufacturing facility.

Система подвійного запису

Double entry system

Double entry accounting is a record keeping system under which every transaction is recorded in at least two accounts. There is no limit on the number of accounts that may be used in a transaction, but the minimum is two accounts. There are two columns in each account, with debit entries on the left and credit entries on the right. In double entry accounting, the total of all debit entries must match the total of all credit entries. When this happens, the transaction is said to be "in balance." If the totals do not agree, the transaction is said to be "out of balance," and you will not be able to use the resulting information to create financial statements.

The definitions of a debit and credit are:

- A *debit* is that portion of an accounting entry that

either increases an asset or expense account, or decreases a liability or equity account. It is positioned to the left in an accounting entry.

- A *credit* is that portion of an accounting entry that either increases a liability or equity account, or decreases an asset or expense account. It is positioned to the right in an accounting entry.

Структура витрат

Cost structure

Cost structure refers to the types and relative proportions of fixed and variable costs that a business incurs. The concept can be defined in smaller units, such as by product, service, product line, customer, division, or geographic region. Cost structure is used as a tool to determine prices, if you are using a cost-based pricing strategy, as well as to highlight areas in which costs might potentially be reduced or at least subjected to better control.

T

Торгова марка

Trademark

An intangible asset that is reported at cost (or lower) on the balance sheet. It might consist of a name or a logo.

Точка беззбитковості

The breakeven point

The breakeven point is the sales volume at which a business earns exactly no money. The **break-even point** (BEP) is the point at which total cost and total revenue are equal.

T-модель

T-account

A visual aid used by accountants to illustrate a journal entry's effect on the general ledger accounts. Debit amounts are entered on the left side of the "T" and credit amounts are entered on the right side.

Ф

ФІФО

FIFO

The first in, first out (FIFO) method of inventory valuation is a cost flow assumption that the first goods purchased are also the first goods sold. In most companies, this assumption closely matches the actual flow of goods, and so is considered the most theoretically correct inventory valuation method. The FIFO flow concept is a logical one for a business to follow, since selling off the oldest goods first reduces the risk of inventory obsolescence.

Ч

Чистий прибуток

Net income

It is the mathematical result of revenues and gains minus the cost of goods sold and all expenses and losses (including income tax expense if the company is a regular corporation) provided the result is a positive amount. If the net amount is a negative amount, it is referred to as a net loss.

Чистий збиток

Net loss

Net loss is the excess of expenses over revenues.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-ХІУ зі змінами і доповненнями.
2. Закон України «Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” щодо удосконалення деяких положень» від 05.10.2017 №2164-VIII.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями.
5. Законом України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 9.07.03 р. №1058-ІУ (зі змінами).
6. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 4 березня 2004 року № 1594-ІУ (зі змінами).
7. Закон України «Про відпустки» від 02.06.2005 р. № 2622-ІУ (зі змінами).
8. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995р.№ 108/95-ВР(зі змінами).
9. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII(зі змінами).
10. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 № 168/97-ВР(зі змінами).
11. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97-ВР(зі змінами).

12. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 р. №419, зі змінами, затвердженими постановою КМУ від 11.07.2018 р. № 547.
13. Закон України «Про доступ до публічної інформації».
14. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом МФУ 28.03.2013.№ 433 зі змінами і доповненнями
15. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Мінфіну від 11.04.2013 р. № 476.
16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 30.09.2003 № 561
17. Інструкція «Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті», затверджена постановою Правління Національного банку України № 135 від 29.03.2001 р.
18. «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затверджене постановою правління Національного банку України від 19.02.2001 р. № 72.
19. Наказ Міністерства статистики України від 15.02.1996 р. № 51 «Про затвердження типових форм обліку касових операцій».
20. «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затверджене наказом МФУ № 88 від 24 травня 1995 р. зі змінами і доповненнями.
21. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 (наказ МФУ від 11 серпня 1994 р. із змінами)
22. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій», затверджена наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 21.03.1997 року за № 37 (зі змінами)
23. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – Затверджене наказом Мінфіну України від 07.02.2013 р. № 73, зареєстровані в Мінюстиції 28.02.2013 р. за № 336/22868. Із змінами і доповненнями, внесеними наказами Мінфінансів від 21.06.2013 № 627, від 8.02.2014 № 48.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість».
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання».
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції».
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда».
32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».
33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».
34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
36. Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активу, капіталу і зобов'язань (Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.99);
37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій (Наказ МФУ № 291 від 30.11.99);
38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1
39. МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти»

40. Міжнародний стандарт аудиту 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність»
41. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз. Навч. посібник - Житомир: ПП «Рута», 2004. - 735с.
42. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц./Л.Г. Ловинська, Л.Р.Жилкіна, О.М. Голенко та ін.- К.:КНЕУ, 2002.
43. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. - 5-те вид., доп. і перероб. - Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ +" Інституту післядипломної освіти), «Інтелект-Захід», 2006. - 1088 с.
44. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-методичний посібник / за ред. Голова С. Ф. - Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2003. - 768 с.
45. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. - 7-ме вид., доп. і перероб. -Житомир: ПП «Рута», 2006. - ст. 6 - 22.
46. Гадзевич О.І. Основи економічного аналізу і діагностики фінансово-господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник. - Київ, 2004.
47. Громов В. Порядок оформлення первинних документів.- Все про бухгалтерський облік.- 2003. № 75.
48. Косміна Р. М.. Бухгалтерський (фінансовий) облік: навч. посіб. для студ. екон. спец. ВНЗ / Ю.Д. Чацкіс (ред.). - К. : Вища школа, 2008. - 255 с.
49. Методичні вказівки до виконання практичних завдань з курсу «Бухгалтерський облік»/ Уклад.: Т.П. Лободзинська. – К.: НТУУ «КПІ», 2014.
50. Навчальний посібник «Бухгалтерський облік» [Текст] / Уклад.: О.П.Мельохіна, Т.П. Лободзинська, Т.В. Левицька. – К.: НТУУ «КПІ», 2011.
51. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності -К.: «А.С.К.», 2003. - 780 с.
52. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник.- К.: Алерта, 2006.-1080 с.
53. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник - 2-ге вид., стер. - К.: Знання, 2006. - 444с.

Інформаційні ресурси

54. Урядовий портал [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>
 55. Державна служба статистики України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>
 56. Верховна Рада України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
 57. Кабінет міністрів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>
 58. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.minfin.kmu.gov.ua>
 59. База нормативних актів України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>
 60. Офіційний бюлетень поточного законодавства України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ovu.com.ua/articles>
 61. Українське законодавство та правові інформаційні ресурси [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.liga.net>
- Електронні ресурси:
62. <https://www.golovbukh.ua/article/7209-zvt-pro-vlasniy-kaptal>
 63. <https://www.golovbukh.ua/article/6690-qqq-17-m5-03-05-2017-potochniy-remont-osnovnih-zasobv-v-oblku-pdprimstva>

64. https://www.golovbukh.ua/article/7086-zvt-pro-ruh-groshovich-koshtv?from=PW_Click_Profil&ustp=W&id=7086&tail=zvt-pro-ruh-groshovich-koshtv
65. <http://www.buhoblik.org.ua/uchet/buxgalterskaya-otchetnost/2252-zapovnennya-zvitu-pro-rukh-groshovich-koshtiv.html>
66. http://proaudit.com.ua/audit/audit_result/auditorskii-visnovok-pro-finansovu-zvitnist-msa-700.html
67. <https://www.accountingcoach.com/>
68. <https://www.accountingtools.com/>