

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
ДЛЯ ОПАНУВАННЯ ФУНДАМЕНТАЛЬНИХ
І ПРОФЕСІЙНО-ОРІЄНТОВАНИХ ДИСЦИПЛІН
для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(освітня програма «Облік і аудит»)
освітнього ступеня «Бакалавр»

Київ – 2020

УДК 657.6:378.14

Наведено матеріал у вигляді переліку питань та відповідей на них, що розкривають зміст фундаментальних і професійно-орієнтованих дисциплін: «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Аудит», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Аналіз господарської діяльності». Призначено для студентів денної та заочної форм навчання закладів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітнього ступеня «Бакалавр»

Рекомендовано до видання рішенням кафедри обліку та оподаткування.
Протокол № 16 від 4 червня 2020 р.

Рекомендовано до видання рішенням вченої ради економічного факультету.
Протокол № 10 від 17 червня 2020 р.

Авторський колектив:

Є. В. Калюга, д-р екон. наук, професор; **І. Д. Лазаришина**, д-р екон. наук, професор;
Н. П. Кузик, канд. екон. наук, доцент; канд. екон. наук доцент, **К. В. Шевчук**, канд. екон. наук, **О. М. Ганяйло**, **Т. В. Куць**, , канд. екон. наук, доцент; **О. М. Колеснікова**, канд. екон. наук, доцент

Рецензенти: В.К. Савчук, д-р екон. наук, професор; Т.О. Гуренко, канд. екон. наук, доцент.

Навчальне видання
Методичні рекомендації
для опанування фундаментальних
і професійно-орієнтованих дисциплін
для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(освітня програма «Облік і аудит»)
освітнього ступеня «Бакалавр»

Видання здійснено за авторським редагуванням.

Підписано до друку
Ум. друк. арк. д.а.
Тираж 100 пр.

Формат 60x84 1/16.
Обл.- вид. арк.
Зам. №

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	6
<i>Фінансовий облік</i>	7
1. Облік основних засобів	7
2. Методи нарахування амортизації основних засобів	10
3. Облік нематеріальних активів	11
4. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів.	12
5. Облік інших необоротних активів	14
6. Облік інвестиційної нерухомості	16
7. Облік фінансових інвестицій	17
8. Облік запасів	21
9. Облік надходження готової продукції	23
10. Облік реалізації готової продукції	24
11. Облік результатів інвентаризації	24
12. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів	26
13. Облік транспортно-заготівельних витрат	27
14. Облік напівфабрикатів	28
15. Облік розрахунків з покупцями і замовниками	29
16. Облік розрахунків з різними дебіторами	30
17. Облік розрахунків за відрядженнями	34
18. Облік резерву сумнівних боргів	36
19. Облік готівкових операцій.	37
20. Облік операцій на поточному рахунку.	39
21. Облік курсових різниць.	40
22. Облік зареєстрованого капіталу	41
23. Облік додаткового капіталу	45
24. Облік нерозподіленого прибутку	46
25. Облік виплати дивідендів засновникам	47
26. Облік заробітної плати	49
27. Облік допомоги по тимчасовій непрацездатності	52
28. Облік відпусток.	54
29. Облік матеріальної допомоги	56
30. Облік довгострокових зобов'язань	58
31. Облік поточних зобов'язань	60
32. Облік розрахунків по податкам	62
33. Класифікація витрат діяльності підприємства	63
34. Облік витрат виробництва	64
35. Облік витрат від операційної діяльності.	65
36. Облік витрат від фінансової діяльності.	66
37. Облік витрат від інвестиційної діяльності.	66
38. Класифікація доходів діяльності підприємства.	66
39. Облік доходів від операційної діяльності.	67
40. Облік доходів від фінансової діяльності.	68

41.	Облік доходів від інвестиційної діяльності.	69
	<i>Облік і звітність в оподаткуванні</i>	69
42.	Загальнодержавні та місцеві податки і збори.	69
43.	Формування та подання податкової звітності	70
44.	Облік податку на доходи фізичних осіб	71
45.	Облік військового збору	75
46.	Облік податку на прибуток	76
47.	Облік податку на додану вартість	79
48.	Порядок реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань до податкових накладних	83
49.	Облік акцизного податку	85
50.	Облік мита	88
51.	Облік єдиного податку	90
52.	Облік єдиного соціального внеску	94
	<i>Звітність підприємств</i>	97
53.	Принципи фінансової звітності	97
54.	Методика складання балансу підприємства	97
55.	Методика складання звіту про фінансові результати підприємства	98
56.	Методика складання приміток до фінансової звітності підприємства	100
57.	Порядок формування фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва	104
58.	Методика виправлення помилок в обліку та звітності	105
	<i>Аудит</i>	105
59.	Регулювання аудиторської діяльності в Україні	105
60.	Класифікація аудиту	107
61.	Інформаційне забезпечення аудиту	109
62.	Методичні прийоми аудиту	110
63.	Робочі документи аудитора (МСА 230 «Аудиторська документація»)	113
64.	Аудиторські докази	114
65.	Аудиторський ризик.	115
66.	Аудит фінансової звітності	116
67.	Помилки та шахрайство в аудиті	119
68.	Звіт незалежного аудитора	121
	<i>Управлінський облік</i>	123
69.	Функції управлінського обліку.	123
70.	Класифікація витрат	123
71.	Методи обліку витрат	125
72.	Калькулювання за замовленням	126
73.	Калькулювання за процесами	127
74.	Калькулювання за змінними витратами	127
75.	Маржинальний дохід	128
76.	Характеристика системи «стандарт-кост»	128
77.	Нормативний метод калькулювання	129

<i>Аналіз господарської діяльності</i>	130
78. Методи аналізу господарської діяльності	130
79. Аналіз наявності і руху основних засобів	132
80. Аналіз ефективності використання основних засобів	134
81. Аналіз продуктивності праці	135
82. Аналіз витрат на виробництво продукції за елементами витрат	137
83. Факторний аналіз собівартості окремих видів продукції	138
84. Аналіз фінансових результатів від різних видів діяльності	140
85. Аналіз показників рентабельності	141
86. Експрес-аналіз фінансового стану підприємства	143
<i>Додатки</i>	146
Додаток А. Приклади розрахунку амортизації основних засобів	146
Додаток Б. Первинні документи щодо руху виробничих запасів	148
Додаток В. Бухгалтерські записи з нарахування заробітної плати	149
Додаток Д. Порядок формування статей Балансу (Звіту про фінансовий стан)	151
Додаток Е. порядок формування статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)	153
Додаток Є. Порядок формування статей Приміток до річної фінансової звітності	156
Додаток Ж. Порядок виправлення окремих помилок у фінансовій звітності (сформовано відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»)	161
Додаток З. Програма аудиту фінансової звітності підприємства (зразок)	162
<i>Список рекомендованих джерел</i>	163

ПЕРЕДМОВА

Методичні вказівки з опанування фундаментальних та професійно-орієнтованих дисциплін містять питання з відповідями, які розкривають зміст дисциплін «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Звітність підприємств», «Аудит», «Аналіз господарської діяльності», включених до навчальних планів підготовки студентів, що здобувають вищу освіту першого (бакалаврського) рівня за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Наведені питання та відповіді доповнені практичними ситуаціями й прикладами, які дають змогу краще зрозуміти й закріпити подану інформацію. Матеріал систематизовано у контексті Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Податкового кодексу України, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, чинного законодавства, враховуючи останні зміни та доповнення.

За змістом Методичні вказівки орієнтовані на формування у студентів спеціальних (фахових) компетентностей, зокрема: здатність накопичувати обліково-аналітичну інформацію для ефективного управління діяльністю підприємства, відображати відомості про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизувати, узагальнювати у звітності та інтерпретувати для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення; застосовувати знання податкового законодавства в практичній діяльності суб'єктів господарювання; проводити аналіз господарської діяльності підприємства; здійснювати контроль дотримання нормативних актів з методології бухгалтерського обліку та системи оподаткування, збереження і ефективного використання ресурсів. Матеріал Методичних вказівок орієнтує на актуальні блоки, в рамках яких можлива подальша професійна кар'єра, продовження навчання бакалаврами за другим (магістерським) рівнем освіти.

Фінансовий облік

1. Облік основних засобів

П(С)БО 7 «Основні засоби» містить таке визначення терміна «*основні засоби*»: «Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)». Об'єкт основних засобів *визнається активом*, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена».

Згідно ст.14.1.138 Податкового кодексу України *основні засоби* – це 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 20000 грн.(до 23.05.2020 р. – 6000 грн.), невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, *вартість яких перевищує 20000 грн. (до 23.05.2020 р. – 6000 грн.)*, і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваним строком використання з дати введення в експлуатацію понад рік.

Основні засоби надходять на підприємство в порядку *капітальних інвестицій*, облік яких ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Оприбутковують об'єкти в склад основних засобів по *актах приймання-передачі* у дебет рахунку 10 «Основні засоби» з кредиту різних рахунків залежно від каналів надходження:

- придбання та будівництво Кт 15 «Капітальні інвестиції»;
- безкоштовне отримання Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»;
- внесення до статутного капіталу Кт 46 «Неоплачений капітал» (попередня проводка Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»). При виявленні надлишків, тобто неоприбуткованих об'єктів основних засобів, вони оприбутковуються і зараховуються на баланс підприємства: Дт 10 «Основні засоби» Кт 746 «Інші доходи».

Для оприбуткування основних засобів використовуються документи: *Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. №ОЗСГ-1), Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих об'єктів (ф. №ОЗСГ-2)*.

Приклад. Суб'єкт господарювання господарським способом проводить будівництво складу. На будівництво були витрачені будівельні матеріали на суму 106000 грн., нарахована заробітна плата будівельникам 65000 грн., одержані послуги з розробки проектно-кошторисної документації в розмірі 61000 грн., списана на витрати будівництва вартість орендованих будівельних машин та

обладнання на суму 145000 грн. (табл. 1).

Таблиця 1

Облік операцій зі створення об'єкту основних засобів господарським способом

Зміст господарської операції	Сума, грн	Дт	Кт
Списані на будівництво гаражу будівельні матеріали	106000	151	205
Нарахована заробітна плата, ЄСВ на заробітну плату будівельникам	65000	151	661,651
Списана на будівництво вартість проектно-кошторисної документації	61000	151	631
Списана на будівництва орендна плата за використання будівельних машин та обладнання	145000	151	685
Введений в експлуатацію гараж (106000+65000+61000+145000)	377000	103	151

На кожний об'єкт основних засобів складається *Інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6)* в залежності від того яке призначення має цей об'єкт – будівля, споруда, машина, обладнання, транспортні засоби, інвентар. У інвентарній картки зазначається назва об'єкту основних засобів, його марка, коротка технічна характеристика, рік випуску, а також первісна вартість основних засобів. Списання об'єктів відбувається у результаті огляду комісії та виявлених причин на підставі *актів на списання ОЗ* по двох частинах вартості - на суму зносу - Дт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» Кт 10 «Основні засоби», на суму залишкової вартості - залежно від каналів вибуття:

- реалізація основних засобів Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу», попередньо переведених в групу вибуття, утримувану для продажу Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримані для продажу» Кт 10 «Основні засоби»;

- ліквідація та безоплатна передача Дт 976 «Списання необоротних активів» Кт 10 «Основні засоби».

Приклад. Підприємством 07.04.2020 р. укладено договір про продаж будівлі. Будівлю передбачається передати новому власнику до 20.05.2020 р. Первісна вартість будівлі – 660 000 грн., амортизація – 285 000 грн., залишкова – 275 000 грн. Ціна визначена сторонами в договорі –480 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 80 000 грн.). Акт приймання-передачі будівлі оформлено 17.05.2020 р. Порядок відображення в обліку операцій з реалізації будівлі наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Облік операцій з реалізації будівлі

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
07.04.20 р. Переведено об'єкт основного засобу до складу необоротних активів, які утримуються для продажу	Акт типової форми № ОЗ-1	286	103	375 000
Списано суму зносу будівлі	Бухгалтерська довідка	131	103	285 000
17.05.20 р. Відображено продаж будівлі	Акт типової форми № ОЗ-1	377	712	480 000

Продовження табл. 2

Відображені податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	712	641/ПДВ	80 000
Списано балансову вартість будівлі	Бухгалтерська довідка- розрахунок	943	286	375 000
Отримано оплату від покупця будівлі	Виписка банку	311	377	480 000
Визначено фінансовий результат	Бухгалтерська довідка	712	791	400 000
		791	943	375 000

У підприємствах агропромислового виробництва застосовують спеціалізовані акти на списання основних засобів: *Акт на списання основних засобів (ф. №ОЗСГ-3), Акт на списання автотранспортних засобів (ф. №ОЗСГ-4).*

Існують інші випадки вибуття основних засобів, зокрема:

- списання нестачі: Дт 976 «Списання необоротних активів» Кт 10 «Основні засоби»;

- вибуття об'єкта у зв'язку з виходом засновника (учасника) із статутного капіталу підприємства: Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 10 «Основні засоби».

- внесок до статутного капіталу іншого підприємства: Дт 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» Кт 10 «Основні засоби»;

- безоплатна передача: Дт 976 «Списання необоротних активів» Кт 10 «Основні засоби».

У всіх вищенаведених випадках списання об'єктів здійснюється за залишковою вартістю, а сума нарахованого зносу об'єктів, що вибувають, відображається записом Дт 131 «Знос основних засобів» Кт 10 «Основні засоби».

Під час експлуатації об'єктів основних засобів вони, що викликає потребу у проведенні їх ремонту, реконструкції або модернізації.

Роботи з об'єктами ОЗ можуть бути спрямовані:

1) на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію) об'єкта, що приведе в майбутньому до збільшення економічних вигід;

2) або на підтримання об'єкта ОЗ у придатному для використання стані й отримання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід від його використання. Витрати на проведення цього виду робіт включаються до складу витрат звітного періоду (п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби»)

Витрати, що були пов'язані з проведенням поточного ремонту об'єкта основних засобів списуються на витрати підприємства в дебет рахунку 23 «Виробництво або рахунків класу 9 «Витрати діяльності», а витрати капітального характеру відносяться на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» з подальшим списанням на рахунок 10 «Основні засоби» (табл.3).

Таблиця 3

Облік операцій з капітального та поточного ремонтів основних засобів

№	Зміст операцій	Дт	Кт
<i>Капітальний ремонт підрядним способом</i>			
1.	Здійснено капітальний ремонт об'єкта основних засобів підрядним способом	152	631

2.	Відображено ПДВ	641	631
3.	Збільшено первісну вартість об'єкта основних засобів	10	152
4.	Оплачено капітальний ремонт об'єкта основних засобів	631	311
<i>Капітальний ремонт господарським способом</i>			
5.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим ремонтними роботами	152	661
6.	Проведено нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску	152	65
7.	Списано виробничі запаси на ремонтні роботи	152	20
8.	Нараховано амортизацію на основні засоби, які забезпечують виконання ремонтних робіт	152	13
9.	Збільшено первісну вартість об'єкта основних засобів	10	152
<i>Поточний ремонт</i>			
10.	Здійснено поточний ремонт об'єкта основних засобів підрядним способом	23, 91, 92, 93, 941	631
11.	Відображено ПДВ	641	631
12.	Оплачено капітальний ремонт об'єкта основних засобів	631	311

2. Методи нарахування амортизації основних засобів

У процесі виробництва основні засоби втрачають свою споживну вартість і переносять її на створюваний за їх участю продукт. Для пояснення цих явищ передбачено відповідні терміни: *знос* означає втрату об'єктом споживної вартості, а її поступове перенесення у вигляді відрахувань називають *амортизацією*.

Нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством у разі визнання цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації.

Порядок нарахування і використання амортизаційних відрахувань у бухгалтерському обліку визначено ПКУ і П(С)БО 7 «Основні засоби», яким запропоновано на вибір п'ять методів:

1) *прямолінійний (рівномірний)*, за яким річна сума амортизації визначається за такою формулою: $РСА = (ПВ - ЛВ) : ТКВ$;

2) *зменшення залишкової вартості*: $РСА = П_{ЗВ} \times РНА$, $РНА = 1 - \sqrt[n]{(ЛВ : ПВ) \times 100\%}$;

3) *прискореного зменшення залишкової вартості*: $РСА = П_{ЗВ} \times РНА$, $РНА = 100\% : n \times 2$;

4) *кумулятивний*: $РСА = (ПВ - ЛВ) \times КК$, $КК = КРКВО : СРКВО$;

5) *виробничий*: $СА = ФОП \times ВСА$, $ВСА = (ПВ - ЛВ) : ЗОП$,

де $РСА$ — річна сума амортизації; $ПВ$ — первісна вартість; $ЛВ$ — ліквідаційна вартість; $ТКВ$ — термін корисного використання; $П_{ЗВ}$ — первісна (залишкова) вартість; $РНА$ — річна норма амортизації; n — кількість років корисного використання об'єкта; $КК$ — кумулятивний коефіцієнт; $КРКВО$ — кількість років, що залишаються до кінця очікуваного терміну використання об'єкта; $СРКВО$ — сума кількості років корисного використання об'єкта; $СА$ —

сума амортизації; ФОП — фактичний обсяг продукції (робіт, послуг); ВСА — виробнича ставка амортизації; ЗОП — загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати).

Для синтетичного обліку нарахування амортизації передбачено пасивний рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». За кредитом рахунку відображається нарахування амортизації необоротних активів із дебетом витратних рахунків підрозділів, де експлуатується основний засіб (15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»); за дебетом 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» — списання зносу в порядку вибуття активу.

Для нарахування амортизації необоротних активів складають *Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. №ОЗСГ-5)*, *Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. №ОЗСГ-6)*, *Зведену відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. №ОЗСГ-7)*. Розрахунок нарахування амортизації різними методами здійснюють у відповідних відомостях 4.4 - 4.7 с.-г.

3. Облік нематеріальних активів

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» визначено, що *нематеріальний актив* — немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відокремлений від підприємства) та утримується 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.

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

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств/установ або їх частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства/установи, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

Нематеріальні активи поділяють на три групи:

- 1) об'єкти права інтелектуальної власності;

- 2) об'єкти права користування ресурсами природного середовища;
- 3) об'єкти права користування економічними, організаційними та іншими вигодами.

Основними документами, які є підставою для оприбуткування нематеріальних активів є такі: *свідоцтво України на знак* для товарів і послуг; *патент на винахід*; *патент на промисловий зразок*; *свідоцтво про право займатися племінною справою*; *авторський договір* чи договір з організаціями, які управляють майновими правами авторів на колективній основі; *патенти на сорт*; *рахунок за роботи зі створення і впровадження програмного забезпечення ЕОМ*; *рахунок за ноу-хау згідно з договором із власником*; *договір та акти прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок*. На кожний об'єкт нематеріальних активів комісією підприємства складається *Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів*. На кожний об'єкт нематеріальних активів бухгалтерською службою підприємства, за даними Акта введення в господарський оборот, відкривається *Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів*. Списання (ліквідація) об'єкта нематеріальних активів оформлюється комісією *Актом вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних* на кожний окремий об'єкт нематеріальних активів.

Для обліку витрат підприємства на придбання (створення) нематеріальних активів використовується субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Для узагальнення інформації про наявність і рух нематеріальних активів призначений активний рахунок 12 «Нематеріальні активи», за дебетом якого відображається їх надходження в кореспонденції з кредитом рахунків, у результаті: придбання за Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (попередня проводка Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»); безкоштовне отримання Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» ; внесення до статутного капіталу Кт 46 «Неоплачений капітал» (попередній бухгалтерський запис Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»); по кредиту 12 «Нематеріальні активи» – вибуття внаслідок продажу, безоплатної передачі або неможливості отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання і сума уцінки нематеріальних активів. Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 4А с.-г. та відомості 4.3 с.-г.

4. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів

Нарахування амортизації по нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», згідно якого *накопичена амортизація нематеріальних активів* – сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством/установою (у розпорядчому акті) при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством/установою (у розпорядчому акті) не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід ураховувати:

- строки корисного використання подібних активів;
- моральний знос, що передбачається;
- правові або інші подібні обмеження щодо строків його використання;
- очікуваний спосіб використання нематеріального активу підприємством/установою;
- залежність строку корисного використання нематеріального активу від строку корисного використання інших активів підприємства/установи.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством/установою самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів.

Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Інформація про суму накопиченої амортизації нематеріальних активів узагальнюється на субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». За кредитом субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» відображається нарахування амортизації в кореспонденції з витратними рахунками:

- нарахована амортизація на нематеріальні активи виробничого призначення: Дт 23 «Виробництво» Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- нарахована амортизація на нематеріальні активи загальновиробничого призначення: Дт 91 «Загальновиробничі витрати» Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- нарахована амортизація на нематеріальні активи адміністративного призначення: Дт «Адміністративні витрати» Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»;

- нарахована амортизація на нематеріальні активи зі збуту: Дт 93 «Витрати на збут» Кт 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

5. Облік інших необоротних активів.

Необоротні матеріальні активи відображаються в балансі підприємства у складі основних засобів, але згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» виділяються в окремо групу «Інші необоротні матеріальні активи». У П(С)БО 7 «Основні засоби» наводиться класифікація інших необоротних матеріальних активів, до яких належать:

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

Синтетичний облік інших необоротних активів ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Рахунок 11 «Інші необоротні матеріальні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу інших необоротних активів.

Джерелами надходження інших необоротних матеріальних активів на підприємство є: капітальні інвестиції (будівництво нових об'єктів, реконструкція та розширення існуючих, придбання від постачальників, самостійне виготовлення); внесок до статутного капіталу; безоплатне одержання; лишки в результаті інвентаризації.

Надходження інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів) на підприємство від постачальника, прийняття збудованих об'єктів, а також виготовлених самостійно оформлюється *Актом приймання-передачі основних засобів (ф.ОЗ-1).*

Всі витрати пов'язані з придбанням інших необоротних матеріальних активів: вартість придбання, витрати на транспортування, монтаж, налагодження, - накопичуються по дебету рахунку 15 «Капітальні інвестиції», зокрема на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» відображаються витрати підприємства (організації, установи) на придбання або виготовлення власними силами матеріальних активів, облік яких ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» (Дт 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями»).

При введенні в експлуатацію об'єкта всі витрати, що пов'язані із придбання об'єкта, списуються за кредитом рахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» на відповідний субрахунок рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Якщо інші необоротні матеріальні активи були внесені учасниками до статутного капіталу підприємства, то у цьому випадку вони не є капітальними вкладеннями, оскільки розрахунків по внесках з учасниками не відбувається. Внесення таких активів до статутного капіталу також оформлюється *Актом приймання-передачі основних засобів* і фіксується в установчих документах. При здійсненні внесків учасниками зменшується сума неоплаченого капіталу в даному випадку на суму внесених інших необоротних матеріальних активів»: Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 46 «Неоплачений капітал».

Вартість безоплатно одержаних інших необоротних матеріальних активів відноситься на збільшення власного капіталу: Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

При виявленні надлишків, тобто неоприбуткованих об'єктів інших необоротних матеріальних активів», вони оприбутковуються і зараховуються на баланс підприємства: Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи» Кт 746 «Інші доходи».

При переміщенні об'єктів інших необоротних матеріальних активів на підприємстві між його структурними підрозділами ця операція оформлюється Актом приймання-передачі основних засобів і у бухгалтерському обліку відображається наступним записом:

Дт 11 «Інші необоротні матеріальні активи»

Кт 11 «Інші необоротні матеріальні активи».

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за методами, що передбачені П(С)БО 7 «Основні засоби». Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості. Облік нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів ведеться за кредитом рахунку 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» із списання нарахованої суми в дебет витратних рахунків.

Приклад. Підприємство придбало для працівників бухгалтерії мобільні телефони 4 штуки за ціною 5000 грн. (загальна сума 20000 грн.). Мобільні телефони були списані з балансу через чотири роки експлуатації. Згідно наказу про облікову політику для малоцінних необоротних матеріальних активів амортизація нараховується за методом 50х50 (табл.4).

Таблиця 4

Облік операцій з надходження та використання малоцінних необоротних матеріальних активів

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Дт	Кт
Придбані мобільні телефони	20000	153	63
Введені мобільні телефони в експлуатацію	20000	112	153
Нарахована амортизація у першому місяці експлуатації (20000 x 0,5)	10000	92	132
<i>Через чотири роки:</i>			
Нарахована амортизація в останньому місяці експлуатації мобільних телефонів (20000 x 0,5)	10000	92	132
Списані чотири мобільні телефони з балансу	20000	132	112

6. Облік інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість (надалі – ІН) – це власна або орендована на умовах фінансової оренди нерухомість, що утримується з метою отримання орендних платежів або збільшення власного капіталу. Порядок обліку ІН регламентується П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

Приклади ІН:

- будівля, що перебуває у власності підприємства й надається в оренду відповідно до однієї чи декількох угод про операційну оренду (будівлю планують використовувати в тому ж напрямі);

- будівля, яка є власністю підприємства й наразі не використовується, але утримується для надання в оренду відповідно до однієї чи декількох угод про операційну оренду;

- земля, утримувана для надання в оренду, а не для використання під час звичайної діяльності;

- земельна ділянка, призначення якої ще не визначено.

Приклади об'єктів, які не є ІН (п. 5 П(С)БО 32):

- нерухомість, яка використовується у виробництві, під час постачання товарів, надання послуг або в адміністративних цілях (операційна нерухомість) чи утримується для використання в перелічених цілях у майбутньому;

- нерухомість, яка утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;

- нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

- нерухомість, яка будується або поліпшується з метою використання в майбутньому як ІН;

- нерухомість, передана іншому суб'єктові господарювання у фінансову оренду.

Умови визнання ІН активом такі ж, як і для основних засобів – наявність імовірності отримання в майбутньому економічних вигід від використання такої нерухомості й можливості достовірно визначити її первісну вартість. Відповідно до п. п. 8 П(С)БО 32 вигода від використання ІН очікується у вигляді орендних

платежів або збільшення власного капіталу.

Приклад. Підприємство придбало частину будівлі вартістю 1200 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 200 000 грн.) для подальшої здачі в оренду. Додаткові витрати становили: послуги з оформлення права власності – 6 000 грн.; ремонт будівлі власними силами (з урахуванням вартості будівельних матеріалів) – 40 000 грн. (табл. 5). Наказом про облікову політику передбачено проведення на дату балансу оцінки об'єктів інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, зменшеною на суму амортизації.

Таблиця 5

Відображення операцій з обліку придбання та амортизація об'єкту інвестиційної нерухомості.

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн
Оплачено послуги з оформлення права власності	Платіжне доручення	371	311	6 000
Передано продавцем частину будівлі на дату оформлення права власності	Акт приймання-передачі типової форми № ОЗ-1	152	631	1000 000
Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	200 000
Включено до первісної вартості будівлі витрати, пов'язані з її придбанням	Інвентарна картка типової форми № ОЗ-6, рахунок, акт наданих послуг	152	685	6 000
Відображено зарахування заборгова-ностей	Бухгалтерська довідка	685	371	6 000
Оплачено продавцю вартість будівлі	Платіжне доручення	631	311	1200 000
Включено до первісної вартості ви-трати на ремонт будівлі	Накладна типової форми № М-11, розрахунково-платіжна відомість працівника типової форми № П-6	152	661, 651, 205	40 000
Уведено в експлуатацію частину будівлі	Наказ, типові форми № ОЗ-6 і № ОЗ-1	100	152	1046 000
Нараховано амортизацію за місяць	Відомість нарахування	949	135	3486,67

При переведенні операційної нерухомості до інвестиційної, що оцінюється за справедливою вартістю, різниця між балансовою (залишковою) вартістю операційної нерухомості і справедливою вартістю інвестиційної нерухомості відображається відповідно до пунктів 19 і 20 П (С)БО 7 «Основні засоби», а саме дооцінка залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу, сума уцінки-до складу витрат.

7. Облік фінансових інвестицій

Фінансові інвестиції — це активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку за рахунок відсотків, дивідендів тощо, зростання вартості

капіталу або отримання інших вигід для інвестора.

До фінансових інвестицій належать: акції, облигації, депозитні сертифікати, казначейські зобов'язання, інші цінні папери.

Поточні фінансові інвестиції — це інвестиції на строк, що не перевищує одного року, та які можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент. Серед поточних фінансових інвестицій виділяють фінансові інвестиції, які з метою фінансової звітності визнаються еквівалентами грошових коштів.

Еквіваленти грошових коштів — це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Поточні фінансові інвестиції, згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», первісно відображаються в обліку за собівартістю. Собівартість включає ціну придбання і всі додаткові витрати, які були понесені при придбанні фінансової інвестиції, а саме: комісійні винагороди, гонорари, мито, податки, банківські збори та ін. У балансі їх відображають у складі оборотних активів за справедливою вартістю. Оцінка та облік фінансових інвестицій здійснюється за кожною інвестицією.

Облік наявності і руху поточних фінансових інвестицій та еквівалентів грошових коштів, у тому числі депозитних сертифікатів, ведеться на рахунку 35 «Поточні фінансові інвестиції». За дебетом 35 «Поточні фінансові інвестиції» відображається придбання (надходження) еквівалентів грошових коштів і поточних фінансових інвестицій із кредитом 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (як оплату за реалізовану продукцію), 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (як погашення дебіторської заборгованості), 46 «Неоплачений капітал» (як внесок до статутного капіталу); за кредитом 35 «Поточні фінансові інвестиції» — зменшення вартості і вибуття фінансової інвестиції із дебетом 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та ін.

Отримання дивідендів відображається записом: Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 73 «Інші фінансові доходи».

Якщо фінансові інвестиції продаються — різниця між чистою виручкою від її реалізації та балансовою вартістю визнається прибутком або збитком: сума отриманих коштів — Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»; собівартість реалізованих акцій — Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» Кт 35 «Поточні фінансові інвестиції». У кінці звітного періоду рахунки 74 «Інші доходи» і 97 «Інші витрати» закриваються на субрахунок 793 «Результат іншої діяльності», на якому відображається фінансовий результат.

Аналітичний облік поточних фінансових інвестицій ведеться за видами фінансових інвестицій із забезпеченням можливості отримання інформації як на території України, так і за кордоном. Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері №1 с.-г. і відомості 1.4 с.-г.

Довгострокові фінансові інвестиції — це інвестиції, які не є поточними, тобто інвестиції строком погашення більше одного року, а також інвестиції, які не

можуть бути реалізованими у будь-який момент.

Розрізняють довгострокові фінансові інвестиції, що надають право власності (інвестиції в акції інших підприємств, внески до статутного капіталу) та інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (боргові цінні папери, довгострокові векселі та ін.).

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» застосовуються різні методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу (рис. 1):

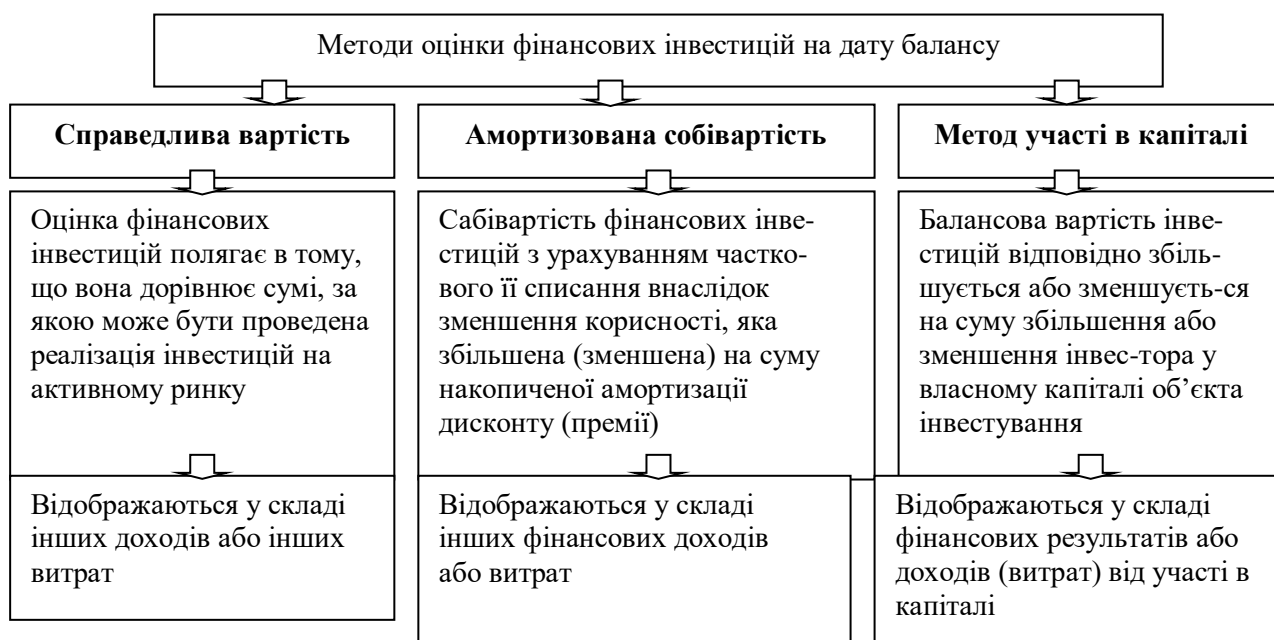


Рис. 1. Методи оцінки фінансових інвестицій на дату балансу

За справедливою вартістю довгострокові фінансові інвестиції відображаються, коли:

- інвестиції придбані та утримуються виключно з метою їх наступного перепродажу протягом короткострокового періоду;
- інвестор не має суттєвого впливу (до 25 % акцій);
- асоційоване (або спільне) підприємство здійснює діяльність в умовах, які суттєво обмежують її здатність передавати кошти інвестору (учаснику спільного підприємства) протягом довгострокового періоду.

За методом участі в капіталі відображаються в обліку фінансові інвестиції:

- в асоційовані компанії;
- у спільне підприємство у контролюючого учасника;
- у дочірні підприємства у фінансових звітах материнської компанії.

Дохід відображається записом: Дт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі» Кт 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства», Кт 722 «Дохід від спільної діяльності», Кт 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

Втрати відображаються записом: Дт 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства», Дт 962 «Втрати від спільної діяльності» Дт 963 «Втрати від інвестицій у дочірні підприємства» Кт 141 «Інвестиції

пов'язаним сторонам за методом участі в капіталі».

Залишки по рахунках 72 «Дохід від участі в капіталі» і 96 «Втрати від участі в капіталі» у кінці звітнього періоду списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій. Різниця між собівартістю і вартістю погашення інвестицій у боргові цінні папери (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка — це метод нарахування дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Визначення ефективної ставки відсотка:

$$ЕСВ = , \frac{РСВ + (-) РСД (РСП)}{(РВО + НВО) : 2}$$

- де ЕСВ – ефективна ставка відсотка, %;
РСВ – річна сума відсотка (номінал x на відсоткову ставку : 100);
РСД – річна сума дисконту, яка визначається діленням загальної суми дисконту на кількість років позики;
РСП – річна сума премії, яка визначається діленням загальної суми премії на кількість років позики;
РВО – ринкова вартість облігації;
НВО – номінальна вартість облігації.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка, що підлягає отриманню, і відображається у складі інших фінансових доходів або інших фінансових витрат з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій.

В обліку ці події будуть відображені записами:

- на суму доходів — Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кт 732 «Відсотки одержані»;
- списання різниці між купівельною і номінальною вартістю Дт 95 «Фінансові витрати» Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»;
- збільшення вартості інвестиції Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» Кт 73 «Інші фінансові доходи».

Донарахування або списання різниці провадиться у такому порядку, щоб на момент погашення боргових цінних паперів їх вартість на рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції» дорівнювала номінальній, яка буде погашена.

Синтетичний облік операцій із довгостроковими фінансовими інвестиціями ведеться у журналі-ордері № 4Б с.-г.

8. Облік запасів

П(С)БО 9 «Запаси» визначено, що *запаси* — це активи, які:

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

Запаси *визначаються активом*, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для цілей бухгалтерського обліку *запаси включають*: виробничі запаси (рахунок 20), поточні біологічні активи (21), МШП (22), незавершене виробництво (23), брак у виробництві (24), напівфабрикати (25), готову продукцію (26), продукцію сільськогосподарського виробництва (27), товари (28).

Перелік первинних документів.

Законодавством визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво і придбання, тобто первісна вартість.

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

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат;
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану використання.

Приклад. Суб'єктом господарювання придбано запаси за кошти на умовах попередньої оплати. Їх вартість становить 6 000 грн. (у т. ч. ПДВ – 1 000 грн.). Також підприємство понесло витрати на доставку запасів у сумі 6 00 грн. (у т. ч. ПДВ – 100 грн.). Порядок відображення в обліку операцій з придбання запасів наведено в табл. 6.

Таблиця 6

Відображення в обліку операцій з придбання запасів

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн
Перераховано передоплату постачальнику за товар	Платіжне доручення	371	311	6 000
Відображено податковий кредит із ПДВ	ПН	641	644	1 000
Перераховано передоплату за транспортні послуги	Платіжне доручення	371	311	600
Відображено податковий кредит із ПДВ	ПН	641	644	100

Продовження табл. 6

Оприбутковано придбані запаси	Накладна типової форми № М-11	20	631	5 000
Закрито розрахунки з ПДВ		644	631	1 000
Відображено витрати на транспортування	Товарно-транспортна накладна (далі – ТТН) за формою № 1-ТН*	20	631	500
Закрито розрахунки з ПДВ		644	631	100
Здійснено зарахування заборгованостей у частині:	Бухгалтерська довідка	631	371	6 000
– отриманих запасів				
– транспортних витрат				600

Іншими шляхами надходження запасів є: виготовлення власними силами, отримані як внески до статутного капіталу підприємства, одержання безоплатно, придбання у результаті обміну на подібні (табл. 7)

Таблиця 7

Шляхи надходження запасів та структура первісної їх оцінки (окрім придбання за плату)

Первісна оцінка запасів	Витрати, які формують первісну вартість
Безоплатно отриманих	Визначається їх справедлива вартість
Внесених до статутного капіталу	Визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Виготовлених власними силами	Визначається собівартість їх виробництва, яка визначається П(с)БО 16 "Витрати"
Отриманих в обмін на подібні запаси	Дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартостями переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси, є справедлива вартість отриманих запасів.
Придбаних в обмін на не подібні запаси	Дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалент, що була передана(отримана)в процесі обміну

П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що при відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із методів, наведених у табл. 8:

Таблиця 8

Методи оцінки запасів за П(С)БО 9 «Запаси»

Методи оцінки	Сутність методу
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють одне одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю

Середньозваженої собівартості	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
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів
Нормативних затрат	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості
Ціни продажу	Оцінка 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. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів

Перелік первинних документів щодо руху виробничих запасів та їх призначення наведено в дод. А.

На дату балансу запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації (вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут).

9. Облік надходження готової продукції

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» *готовою* називають *продукцію*, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, до яких належить і готова продукція, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 «Витрати».

На складі в облікових реєстрах (картках, відомостях, сальдових відомостях,

оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

Способи кількісного обліку готової продукції за її видами і місцями зберігання передбачають ведення:

1) у сортових картках складського обліку — складання та обробка групувальних відомостей з оприбуткування продукції за її видами у розрізі підрозділів, цехів та інших місць зберігання;

2) безкартковим способом — щоденне складання оборотних відомостей обліку випуску продукції з виробництва та відображення її руху у розрізі складів.

Синтетичний облік готової продукції ведеться в журналі-ордері № 5А с.-г. на рахунку 26 «Готова продукція», за дебетом якого відображають її оприбуткування на склад з виробництва із кредитом 23 «Виробництво», а за кредитом 26 — вибуття чи списання: для власних виробничих потреб (Дт 23 «Виробництво»), для загальновиробничих чи господарських потреб (Дт 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»), на реалізацію (Дт 90 «Собівартість реалізації»).

Оскільки в балансі готова продукція відображається за фактичною собівартістю, то на суму відхилень від планової собівартості роблять запис методом додаткової проводки (у разі перевищення фактичної собівартості над плановою) Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво», або методом червоного сторно (у разі перевищення планової собівартості над фактичною).

10. Облік реалізації готової продукції

Вибуття готової продукції відбувається в результаті її реалізації, використання на власні потреби, нестачі, безоплатної передачі тощо. Основним напрямком вибуття готової продукції є її списання при реалізації, що відображається на рахунках бухгалтерського обліку як списання її на собівартість реалізації в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»:

Дт 901 «Собівартість реалізації готової продукції»

Кт 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

У випадку виконання робіт та послуг під час передачі їх замовнику їх собівартість списується одразу з рахунку 23 «Виробництво» на собівартість реалізації, оскільки така продукція не має уречевленої форми:

Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

Кт 23 «Виробництво»

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами оцінки вибуття запасів визначеними П(С)БО 9 «Запаси».

11. Облік результатів інвентаризації

Інвентаризація — це перевірка в натурі наявності та стану матеріальних запасів і звірка фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у

складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

У наказі про інвентаризацію вказують терміни її початку і закінчення. До початку проведення інвентаризації в присутності комісії матеріально відповідальна особа (МВО) складає звіт про рух матеріальних цінностей і разом з документами здає в бухгалтерію.

МВО дають комісії розписку, в якій зазначають, що всі прибуткові і видаткові документи здані до бухгалтерії і всі матеріальні цінності, довірені їхньому зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях (вказується де саме).

У техніці проведення інвентаризації можна виділити чотири стадії:

1) організаційна — вибір об'єкта інвентаризації, створення інвентаризаційної комісії, інструктаж голови і членів комісії;

2) підготовча — огляд об'єкта інвентаризації, отримання і перевірка останнього звіту про рух матеріальних цінностей, перевірка вимірювальних приладів, підготовка цінностей до їх інвентаризації;

3) технологічна — перевірка наявності і стану зберігання, складання інвентаризаційних описів;

4) результативна — складання порівняльних описів, визначення результатів інвентаризації, прийняття рішення за результатами інвентаризації, відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації.

Інвентаризацію здійснюють на перше число для полегшення звіряння фактичних даних з обліковими не рідше одного разу на рік перед складанням річного балансу і в обов'язкових випадках, передбачених законодавством.

Для визначення результатів інвентаризації складають порівняльні відомості щодо цінностей, з яких встановлені відхилення від даних обліку. Результати інвентаризації з пропозиціями про врегулювання інвентаризаційних різниць відображають в протоколі комісії та акті.

Інвентаризаційні різниці регулюються у такому порядку:

1. Складаються порівняльні відомості.

2. Встановлюються причини відхилень фактичної наявності майна від даних обліку.

3. Регулюються різниці можливого пересортування.

4. Розраховується розмір природних втрат.

5. Виявлені лишки оприбутковуються: Дт 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

6. Нестачі списуються: Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» Кт 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари», а у разі встановлення винної особи – Дт 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» Кт 716 «Відшкодування»

раніше списаних активів».

12. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів

На рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» (МШП) обліковують предмети, які використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік.

Видані предмети зі складу в експлуатацію списують по кредиту рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і відносять у дебет витратних та інших рахунків. По предметах, що передані в експлуатацію, ведуть позасистемний облік і контроль, порядок якого встановлюється на підприємстві, тобто оперативний кількісний облік таких предметів за місцями експлуатації і відповідними особами протягом терміну їх фактичного використання. Отже, МШП при використанні, як і всі інші запаси, повністю відносять до витрат.

До первинних документів з обліку МШП належать:

— МШ-1 «Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)»;

— МШ-2 «Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів»;

— МШ-3 «Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)»;

— МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів»;

— МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні»;

— МШ-6 «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

— МШ-7 «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв»;

— МШ-8 «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Відпуск зі складу МШП для господарських потреб оформляють лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей або разовими накладними.

На складах матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік наявності і руху МШП у книгах складського обліку або в картках. На кожний вид МШП використовується окремий лист книги або картка.

Первинні документи здаються в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріальних цінностей.

МШП обліковуються за їх первинною вартістю, що складається з витрат на придбання (без ПДВ), спорудження або виготовлення. Якщо підприємство не є платником ПДВ або не використовує МШП у виробничій діяльності, то їх оцінюють разом із ПДВ.

Для цілей синтетичного обліку МШП відображаються у журналі-ордері № 5А с.-г.

13. Облік транспортно-заготівельних витрат

Транспортно-заготівельні витрати є складовою частиною первісної вартості придбаних запасів, запасів, унесених до статутного капіталу підприємства та безоплатно одержаних запасів (п.п. 9, 11 і 12 П(С)БО 9 «Запаси»). Загалом, транспортно-заготівельними витратами вважаються будь-які витрати підприємства, пов'язані з транспортуванням запасів від постачальників (станцій, причалів) до місця їх використання. Проте,.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 *транспортно-заготівельні витрати* — це витрати на: заготівлю запасів; оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи; транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів.

Існує два способи обліку транспортно-заготівельних витрат (п. 9 П(С)БО 9 та п.п. 5.5 й 5.6 Методичних рекомендацій з обліку запасів, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 2 від 10.01.2007 р.):

1) включення витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів під час їх оприбуткування (у випадку, коли можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо належать до придбаних запасів (пп. 5.5 Методичних рекомендацій № 2)) Водночас транспортно-заготівельні витрати відображають на субрахунках до рахунків обліку запасів (рахунків 20, 21, 22 і 28);

2) узагальнення суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку до рахунку обліку запасів із щомісячним їх розподілом за середнім відсотком. Для цього використовують таку формулу:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ на поч.міс.} + \text{ТЗВ за міс.}}{\text{З на поч.міс.} + \text{З над. за міс.}} \times 100\%$$
, де:

- *Сер. % ТЗВ* — середній відсоток ТЗВ;
- *ТЗВ на поч.міс.* — сума транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця;
- *ТЗВ за міс.* — сума транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць;
- *З на поч.міс.* — сума вартості запасів на початок місяця;
- *З над. за міс.* — сума вартості запасів, що надійшли за звітний місяць.

Потім необхідно визначити суму транспортно-заготівельних витрат, яка належить до запасів, що вибули (шляхом множення середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат на вартість запасів, що вибули).

$$\text{ТЗВ виб.} = \text{З виб.} \times \text{Сер. \% ТЗВ}, \text{ де:}$$

- *ТЗВ виб.* — транспортно-заготівельні витрати, які належать до запасів, що вибули;
- *З виб.* — вартість запасів, що вибули.

На підставі наведених даних, розрахуємо склад транспортно-заготівельних витрат, які належать до витрачених матеріалів $\% \text{ ТЗВ} = ((1800 + 640) / (84520 + 34000)) \times 100\% = 2,06\%$ (табл. 8).

Порядок розрахунку та обліку транспортно-заготівельних витрат

Зміст господарських операцій	Первинні документи	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надійшли матеріали від постачальника	видаткова накладна постачальника, прибутковий ордер типової форми № М-4 (прибуткова накладна); ТТН	201	631	34000
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	податкова накладна	641	631	6800
Нараховано транспортній організації за доставку матеріалів	ТТН постачальників, або акт наданих транспортних послуг	201	631	640
Погашено заборгованість перед постачальником за отримані матеріали	платіжне доручення	631	311	34000
Перераховано кошти транспортній організації з поточного рахунку	платіжне доручення	631	311	640
Списано матеріали на основне виробництво	лімітно-забірна картка, накладна-вимога	23	201	63200
Розподілено і списано на основне виробництво транспортно-заготівельні витрати, які належать до витрачених матеріалів	бухгалтерська довідка-розрахунок	23	201	$63200 \times 2,06\% / 100\% = 1302$

Розподілену частку транспортно-заготівельних витрат, яка належить до вартості запасів, що вибули, відображають на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

14. Облік напівфабрикатів

Напівфабрикати – продукція, що не пройшла всіх стадій (етапів) виробництва на даному підприємстві і потребує подальшої обробки.

Виготовлені напівфабрикати, що підлягають доопрацюванню в наступних цехах, при напівфабрикатному варіанті, як правило, обліковують на рахунку 25, який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва. За дебетом відображається надходження створених напівфабрикатів, за кредитом — вибуття напівфабрикатів унаслідок їх продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.. Він використовується підприємствами, які такі напівфабрикати, окрім використання у виробництві, реалізують на сторону як готову продукцію.

Собівартість напівфабрикатів формується аналогічно обчисленню виробничої собівартості продукції (робіт і послуг).

Господарські операції з оприбутковування напівфабрикатів з виробництва відображають в обліку такою кореспонденцією рахунків: Дт 25 — Кт 231 (232).

Якщо ж підприємство виробляє та використовує напівфабрикати тільки для власних потреб, їх рух та залишки обліковують на рахунку 23 в розрізі цехів, що виготовляють такі напівфабрикати, без використання рахунка 25.

Операції, пов'язані з обліком напівфабрикатів, оформляють документами з руху запасів. Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 5А с.-г.

15. Облік розрахунків з покупцями і замовниками

Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги виникає, коли підприємство реалізує товари у кредит, тобто з відстроченням платежу.

Облік розрахунків ведеться на підставі первинних документів, якими є товарно-транспортні накладні, акти приймання виконаних робіт, рахунки та інші документи, які підтверджують одержання матеріальних цінностей, приймання робіт, нарахування сум різних платежів тощо. Факти оплати відображають на підставі виписок банків і доданих первинних документів, що складаються відповідно до чинних норм і правил по розрахунках.

Для обліку дебіторської заборгованості використовується рахунок 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», який має наступні субрахунки: 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»; 362 «Розрахунки з іноземними покупцями»; 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ», 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням». За дебетом субрахунків 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» відображається вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає податок на додану вартість, акцизи та інші податки, збори (обов'язкові платежі), що підлягають перерахуванню до бюджетів і позабюджетних фондів та включені до вартості реалізації. Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 70 «Доходи від реалізації». На суму ПДВ: Дт 70 «Доходи від реалізації» Кт 641 «Розрахунки за податками». Одночасно відображається собівартість реалізованих товарів, робіт або послуг: Дт 90 «Собівартість реалізації» Кт 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари».

За кредитом 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» рахунку — відображається погашення дебіторської заборгованості із Дт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

Приклад. Підприємством продано Пирятинському молокозаводу молоко (облікова вартість 26 000 грн., реалізаційна вартість 36 000 (в т.ч. ПДВ)). Порядок відображення обліку операцій з покупцями наведено в табл. 9.

Облік розрахунків з покупцями

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.	Первинні документи
	Дебет	Кредит		
Відображено доход від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг	361	701	36000	Рахунок-фактура, видаткова накладна, ТТН
Нараховано суму податку на додану вартість	701	641	6000	Податкова накладна
Списана собівартість реалізованого молока	901	27	26000	видаткова накладна
Погашено заборгованість Канівським молокозаводом	311	361	36000	Виписка банку
Списано на фінансовий результат:				
- суму доходу від реалізації продукції	701	791	30 000	бухгалтерська довідка
- собівартість реалізованої продукції	791	901	26 000	
Визначення суми прибутку (збитку)	791	441	4 000	

Аналітичний облік ведуть за кожним окремим покупцем у відомості б.б. с.-г., а синтетичний — у журналі-ордері № 6 с.-г. і відповідних відомостях.

16. Облік розрахунків з різними дебіторами

Різні види дебіторської заборгованості (рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами»), документи, які підтверджують її виникнення та погашення наведено в табл. 10.

Таблиця 10

Документальне забезпечення розрахунків з різними дебіторами

Вид заборгованості	Виникнення заборгованості	Погашення заборгованості
За виданими авансами	платіжне доручення, виписка банку	рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, податкові накладні
За розрахунками з підзвітними особами	наказ про відрядження, посвідчення на відрядження, журнал реєстрації службових відряджень	звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт; квитанції; рахунки; квитки на проїзд; накладні; товарні чеки; прибутковий касовий ордер; накладні
За нарахованими доходами	договори; рахунки бухгалтерії	платіжні доручення; виписки банку; прибуткові касові ордери
За претензіями	акти про встановлені розбіжності; претензії, позовні заяви до суду; рішення судових органів	платіжні доручення; виписки банку; прибуткові касові ордери

За відшкодуванням завданих збитків	протоколи засідання інвентаризаційної комісії; накази керівника; позовні заяви до суду	платіжні доручення; виписки банку; прибуткові касові ордери; розрахунково-платіжні відомості
За розрахунками за позиками членам кредитних спілок	Договір, видаткові касові ордери; платіжні доручення; виписки банку	платіжні доручення; виписки банку; прибуткові касові ордери; накладні
За розрахунками з іншими дебіторами	Акти виконаних робіт; договір; видаткові касові ордери	платіжні доручення; виписки банку; прибуткові касові ордери; розрахунково-платіжна відомість

В окремих випадках за договорами купівлі-продажу можуть бути вказані умови продажу товарів, робіт, послуг постачальником за умов попередньої оплати або авансу (часткової попередньої оплати). Авансові платежі постачальникам та іншим підприємствам оформлюються платіжними дорученнями, в яких міститься посилання на укладений договір або рахунок-фактуру.

Для обліку *розрахунків за авансами, виданими* іншим підприємствам, використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». За дебетом субрахунку обліковуються суми виданих авансів, а також суми, сплачені за рахунками за виконані роботи по проміжних рахунках із кредитом 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках», або 33 «Інші кошти». За кредитом субрахунку 371 обліковуються суми, погашені зарахуваннями при розрахунках за поставлені матеріали, товари, виконані роботи, суми авансів, які повернені постачальниками та підрядниками як невикористані тощо в кореспонденції із дебетом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» (зарахування), 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети» (одержання запасів), або 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» (повернення коштів).

Приклад відображення в обліку придбання запасів на умовах попередньої оплати наведено у табл. 6 (п. 8 Облік запасів).

Нараховані дивіденди, відсотки, роялті тощо, які підлягають отриманню, обліковують на субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами». При нарахуванні дивідендів, відсотків, роялті (платежі за використання нематеріальних активів підприємства — патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів тощо) та інших доходів від фінансової діяльності запис роблять по Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і по Кт 73 «Інші фінансові доходи». Зокрема, кредитують субрахунки: 731 «Дивіденди одержані» — нараховані дивіденди від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними; 732 «Відсотки одержані» — нарахований дохід у вигляді відсотків за отриманими процентними векселями, нарахована винагорода за здані в фінансову оренду необоротні активи; нараховані відсотки за кредитом, виданим члену кредитної спілки; 733 «Інші доходи від фінансових операцій» — нараховані інші доходи від фінансової діяльності. При одержанні

грошей — Дт 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» і Кт субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» (табл. 11).

Таблиця 11

Облік розрахунків за нарахованими доходами (приклад)

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
01.04.2020 р. Розміщено кошти на депозит	Договір вкладу, виписка банку	143	311	100 000,00
30.06.2020 р. Нарховано відсотки на суму вкладу за 3 місяці (100 000 x 12 % : 365 к. д. x 91 к. д.)	Бухгалтерська довідка	373	733	2 991,78
02.07.2020 р. Зарховано відсотки на поточний рахунок	Виписка банку	311	373	2 991,78

Претензія — це вимога кредитора до боржника про сплату боргу, відшкодування збитку, сплата штрафу, усунення нестачі при поставках продукції тощо.

Претензії можуть пред'являтися до постачальників та підрядників:

— за виявлену при перевірці рахунків невідповідність цін і тарифів, передбачених договором, при виявленні арифметичних помилок;

— за виявлення невідповідності якості товарів технічним умовам та умовам договорів;

— за нестачу вантажів;

— за брак і простій з вини постачальників;

— за помилково списані суми;

— за пені, штрафи і неустойки, що утримуються з постачальників, покупців, замовників через невідповідність договірним зобов'язанням.

Цивільним кодексом України визначено (ст. 549, 551), що неустойкою (штрафом, пенею) є грошова сума або інше майно, які боржник повинен передати кредиторіві у разі порушення боржником зобов'язання.

Є два види неустойки:

1) штраф — неустойка, обчислена у відсотках від суми невиконаного або неналежне виконаного зобов'язання;

2) пеня — неустойка, обчислена у відсотках від суми несвоєчасно виконаного грошового зобов'язання за кожен день простроченого невиконання.

Облік розрахунків претензійного характеру ведуть на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» (табл.12).

Таблиця 12

Кореспонденція з обліку розрахунків за претензіями

Господарська операція	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
Відображено претензійні суми:		
- по матеріальних цінностях	374	20, 21, 22
- по виконаних роботах на капітальне будівництво	374	15
- по витратах від простоїв	374	92

- по втратах від браку	374	24
- за поставлені товари	374	28
- за помилково списані суми	374	31
- штрафи (неустойки)	374	715
Списання сум претензій:		
- віднесено на собівартість продукції	23	374
- віднесено на загальновиробничі і адмінвитрати	91, 92	374
- віднесено на витрати, пов'язані з реалізацією	93	374
- зараховано в касу і на поточний рахунок	30, 31	374
- на суму штрафів	948	374
- як товарна компенсація	20,21,22,28	374

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором окремо.

Розрахунки за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті нестач і втрат від псування цінностей, нестач і розкрадання грошових коштів обліковують на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». При віднесенні на винних осіб вартості нестач роблять запис по дебету субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і по кредиту рахунку 71 «Інший операційний дохід», а при погашенні заборгованості — дебет рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» і кредит субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Погашення заборгованості за завданими збитками може відноситися в дебет різних рахунків залежно від того, у якій формі воно здійснюється. Так, при погашенні заборгованості грошима дебетують рахунки 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», основними засобами – дебет рахунку 10 «Основні засоби», нематеріальними активами – дебет рахунку 12 «Нематеріальні активи», матеріальними цінностями – дебет рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари», за рахунок оплати праці – дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (табл. 13).

Таблиця 13

Кореспонденція з обліку розрахунків за претензіями

Господарська операція	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
Виявлені винні особи	375	716, 746
Відшкодування збитків	10,11,20,21,22,25,26,27,28,30,66	375
Неплатоспроможність винних у нестачі осіб	949 071	375

Аналітичний облік ведуть у розрізі осіб, які мають відшкодувати завдані збитки.

На субрахунку 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» ведеться облік розрахунків за позиками членам кредитних спілок у кредитних спілках.

Субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» призначений для обліку

розрахунків за іншими операціями, облік яких не відображається на інших субрахунках рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», зокрема розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи), усі види розрахунків з працівниками (крім розрахунків з оплати праці та з підзвітними особами), інші розрахунки.

Для обліку розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності, призначено субрахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами». Операції з нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності, що виплачуються за рахунок Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності (далі – ФСС з ТВП), відображаються за дебетом субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» і кредитом рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами». Надходження грошових коштів на рахунок підприємства для виплати допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках» і кредитом субрахунку 378, а виплата цієї допомоги працівникам відображається за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» та кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках» (через касу підприємства – 30 «Готівка»).

На субрахунку 379 «Розрахунки за операціями з деривативами» ведеться облік розрахунків за операціями з деривативами. В кінці місяця субрахунок закривається шляхом списання сальдо у кореспонденції з рахунком інших операційних доходів (рахунок 71 «Інший операційний дохід») або інших витрат операційної діяльності (рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Синтетичний облік розрахунків з різними дебіторами ведеться у журналі-ордері № 3Б с.-г.

17. Облік розрахунків за відрядженнями

Підзвітна особа — довірена особа підприємства, яка має сукупність прав і обов'язків стосовно підприємства. У бухгалтерському обліку повинна фіксуватися інформація про стан заборгованості підзвітної особи, а також зобов'язання підприємства перед нею. Список осіб, яким видають гроші під звіт, визначається керівником підприємства.

Гроші під звіт видають на витрати на відрядження, придбання різних матеріалів, дрібні господарські, поштові та інші потреби (табл. 14).

Таблиця 14

Цілі та строки видачі готівки під звіт*

Цілі видачі готівки під звіт	Строк (не більше)
на закупівлю сільськогосподарської продукції та заготівлю вторинної сировини	10 робочих днів;
на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів	30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт
на всі інші виробничі (господарські) потреби	2-х робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт

*відповідно до п. 19 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. Постановою НБУ України від 29.12.2017 р. № 148

Аванс підзвітній особі видається в сумі, необхідній для виконання намічених заходів, і лише в тому випадку, коли підзвітна особа не має заборгованості по раніше виданих сумах. Аванс видається на підставі видаткового касового ордера або відомості на виплату грошей, якщо видають гроші одночасно декільком особам.

Направлення працівника у відрядження здійснюється керівником підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, назви підприємства, куди відряджений працівник, терміну і мети відрядження, на підставі якого може вписуватися *посвідчення про відрядження*. У посвідченні вказуються дати вибуття з місця постійної роботи і прибуття в пункт відрядження. Ці відмітки засвідчуються підписом службової особи, що реєструє відрядження, і завіряються печаткою підприємства. За кожен день працівника у відрядженні (включаючи день від'їзду і приїзду) йому виплачуються добові в межах граничних норм: в бюджетних установах – 60 грн. за добу; в інших підприємствах (крім бюджетних) – 0,1 мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року; при відрядженні за кордон граничний розмір добових для бюджетних організацій встановлюється згідно додатку до Постанови КМУ від 02.02.2011 № 98, для інших (крім бюджетних) організацій – не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим НБУ, в розрахунку за кожен такий день. Сума збільшення розміру добових витрат на відрядження понад граничні норми оподатковується податком на доходи фізичних осіб за ставкою 18 % та військовим збором за ставкою 1,5 % й, відповідно, відображається в податковому розрахунку за формою № 1ДФ як додаткове благо.

Після виконання доручення підзвітна особа повинна до закінчення п'ятого банківського дня подати *Звіт про використання коштів, наданих на відрядження, або під звіт* про здійснені витрати. До нього прикладаються рахунки, квитанції, товарні чеки, залізничні квитки та інші документи, які підтверджують проведені витрати. За наявності таких документів підприємство відшкодовує понесені витрати відрядженим працівникам. Терміни подання Звіту поро використання коштів наданих на відрядження або під звіт наведено в табл. 15.

Таблиця 15

Терміни подання Звіту поро використання коштів наданих на відрядження або під звіт

Спосіб отримання авансу на відрядження	Термін звітування (за днем завершення відрядження), банківських днів
У загальному випадку (видача авансу готівкою через касу або перерахування коштів на особисту чи зарплатну банківську картку працівника)	5
Працівник отримав готівку з корпоративної платіжної картки (отримання готівки через банкомат)	3

Працівник користувався у відрядження корпоративною платіжною картою та проводив лише безготівкові розрахунки	10
Працівник використовував корпоративну платіжну картку, проводив лише безготівкові розрахунки, а роботодавець дав згоду на продовження строку здачі авансового звіту (зрозуміло, що таку згоду треба письмово належним чином оформити – обґрунтована заява від працівника та віза “Дозволяю” від керівника)	20

Для обліку підзвітних сум в обліку використовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом субрахунку облічуються суми, видані під звіт із кредитом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»; за кредитом 372 – суми, які підтверджені звітами та документами із дебетом рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 28 «Товари» (придбані ТМЦ), 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» (витрати діяльності), 64 (у сумі ПДВ), а також повернені невикористані суми: Дт 30 «Готівка» Кт 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (табл. 16).

Таблиця 16

Кореспонденція з обліку розрахунків з підзвітними особами

Господарська операція	Первинні документи	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
03.07.2020 р. - видано з каси аванс на відрядження директору підприємства	Видатковий касовий ордер	372	301	3000
07.07.2020 р. - списана сума добових (встановлена норма добових по підприємству – 200 грн. за добу), термін відрядження – 3 дні	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт	92	372	600
07.07.2020 р. - списані витрати на готель	Фіскальний касовий чек РРО по сплаті за готель	92	372	1200
07.07.2020 р. - відображено податковий кредит з ПДВ по готельному рахунку		92	641	240
07.07.2020 р. - працівником повернута невитрачена сума коштів	Прибутковий касовий ордер	301	372	960

Аналітичний облік на субрахунок 372 ведеться по кожній підзвітній особі та кожному отриманому авансу окремо.

18. Облік резерву сумнівних боргів

Визначення суми резерву сумнівних боргів можливе різними методами, що запропоновані П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Згідно П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

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

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

дебіторів.

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

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- 1) визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- 2) на підставі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- 3) визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 - 5 років. Приклади розрахунку резерву за кожним із методів наведено в П(С)БО 10.

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

Резерв сумнівних боргів обліковують на однойменному рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів», по кредиту рахунку відображають створення резерву в кореспонденції з Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги». У дебет рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» відносять списання безнадійної заборгованості за рахунок створеного резерву із Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» (табл. 17).

Таблиця 17

Облік резерву сумнівних боргів

Господарські операції	Бухгалтерський облік	
	Дебет	Кредит
Створення (нарахування) резерву сумнівних боргів	944	38
Списання безнадійної дебіторської заборгованості з активів за рахунок резерву сумнівних боргів	38	36
Списання безнадійної дебіторської заборгованості з активів у сумі, що перевищує резерв	944	36
Коригування розміру резерву сумнівних боргів на звітну дату:		
- збільшення	944	38
- зменшення (методом «сторно»)	944	38

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на позабалансовому субрахунку 071 «Списана дебіторська заборгованість» протягом не менше трьох років з дати списання для спостереження за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника.

Синтетичний облік резерву ведуть у журналі-ордері № 3Б с.-г.

19. Облік готівкових операцій

Касові операції здійснюються відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою

Правління Національного банку України 29 грудня 2017 р. № 148.

Каса – це спеціально обладнане та ізольоване приміщення з сейфом або металевою шафою, спеціальним віконцем для проведення операцій з клієнтами і працівниками, охоронно-пожежною сигналізацією, яке призначене для приймання, видачі і тимчасового зберігання готівки. Касир несе матеріальну відповідальність за збереженість усіх прийнятих ним цінностей. З касиром складається в установленому порядку *договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність*.

Є поняття «*операційна каса*», яка призначена для збирання виторгу від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг. Операційна каса може знаходитись безпосередньо у торговому залі, кіоску тощо. У такій касі, як правило, є належним чином зареєстрований *реєстратор розрахункових операцій* (РРО), через якого здійснюється прийняття виторгу. Облік ведеться на аналітичних рахунках «Готівка в національній валюті в операційній касі» та «Готівка в іноземній валюті в операційній касі» рахунку 30 «Готівка»

Наказом керівника на підставі розрахунку середньоденних надходжень і видачі готівки встановлюється *ліміт каси* — граничний розмір суми готівки, що може залишатися у касі у позаробочий час. Готівка, що перевищує встановлений ліміт каси, здається до банків для зарахування на рахунки, як правило, щодня, в окремих випадках — не рідше один раз на п'ять робочих днів та оформляється за *заявою на переказ готівки*.

Оприбуткуванням готівки в касах установ/підприємств та їх відокремлених підрозділів, які проводять готівкові розрахунки із застосуванням РРО та з оформленням їх касовими ордерами і веденням касової книги, є здійснення обліку готівки в повній сумі її фактичних надходжень у касовій книзі на підставі *прибуткових касових ордерів*.

Приймання грошей у касу оформляють *прибутковим касовим ордером*, відривним аркушем якого є квитанція. *Видатковий касовий ордер* використовується для оформлення видачі грошей з каси.

Прибуткові і видаткові касові ордери є первинними документами, які реєструються в *Журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів*.

Записи в *касову книгу* — реєстр аналітичного обліку, здійснюються касиром після одержання або видачі грошей по кожному касовому ордеру або іншому документу, який його заміняє, у день їх надходження або видачі. У кінці кожного робочого дня касир підраховує підсумки операцій за день, вираховує залишок грошей в касі на кінець дня і передає до бухгалтерії другий відривний аркуш з прибутковими і видатковими касовими документами під розписку в касовій книзі. Це *звіт касира*.

Синтетичний облік касових операцій ведуть у журналі-ордері № 1 с.-г. і відомості 1.1 с.-г. на рахунку 30 «Готівка». Це активний грошовий рахунок, по дебету якого відображають надходження грошей у касу — (відомість), а по кредиту — їх вибуття (журнал).

Для проведення перевірки каси наказом керівника підприємства призначається комісія, яка за результатами ревізії складає акт у двох примірниках, один з яких передається до бухгалтерії, другий — матеріально відповідальній особі.

Згідно змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджених Постановою Правління Національного банку України від 12.02.2019 № 37 встановлена *гранична сума готівкового розрахунку* одного підприємства (підприємця) з іншим підприємством (підприємцем) протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами у розмірі 10 000 грн., фізичної особи з підприємством (підприємцем) протягом одного дня за товари (роботи, послуги) у розмірі 50 000 грн. (за винятком виплат, пов'язаних з оплатою праці, та на використання готівкових коштів з фонду оперативно-розшукових (негласних слідчих) дій). Всі розрахунки понад — у безготівковій формі.

20. Облік операцій на поточному рахунку

Для обліку наявності і руху грошових коштів на поточному рахунку призначено субрахунок 311 «Поточні рахунки в національній валюті» — активний, балансовий, на дебеті якого відображується надходження грошових коштів (за реалізовану продукцію, виконані роботи, надані послуги, готівка з каси підприємства та інші), на кредиті — їх використання (оплата постачальникам і підрядчикам матеріальних цінностей, виконаних робіт і послуг, погашення платежів до ПФУ, органам соцстраху, видача готівки в касу тощо).

Усі питання використання поточного рахунку обумовлюють у *договорі на розрахунково-касове обслуговування*.

Банківські операції здійснюються за такими *документами*: платіжними дорученнями; платіжними вимогами-дорученнями; заявами на акредитив; чеками та ін.

Найбільш поширеними видами безготівкових розрахунків є розрахунки за допомогою платіжних доручень і платіжних вимог-доручень.

Платіжне доручення — це розпорядження підприємства обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми з свого рахунку.

Платіжна вимога-доручення — це комбінований документ, який складається з двох частин: верхньої — вимога постачальника (одержувача коштів) безпосередньо до покупця (платника) оплатити вартість, відпущеної йому за договором продукції, виконаних робіт, наданих послуг; нижньої — доручення платника своєму банку про перерахування з його рахунку визначеної суми.

Для підвищення гарантованості оплати покупцем своїх зобов'язань підприємства можуть використовувати акредитивну і чекову форми розрахунків (субрахунок 313 «Інші рахунки в банку у національній валюті»).

Акредитив — це форма розрахунків, за якої банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявник акредитива) зобов'язаний виконати оплату третій особі (бенефіціар) за відвантаженою продукцією, надані послуги, виконані роботи; або

надати повноваження для виконання іншому (виконуючому) банку здійснити оплату.

Установи банків на підставі спеціальних заяв видають власникам рахунків *чекові книжки*. Це документи суворої звітності. Чеки для одержання готівки у банку називаються *грошовими*, а для перерахувань — *розрахунковими*.

Облік коштів у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства ведеться на субрахунку 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті».

Періодично (як правило, щодня) банк видає власникам рахунків *виписку з відповідного рахунку* з копіями документів, що були підставою для списання або зарахування грошей. Вона замінює реєстр аналітичного обліку і слугує підставою для записів проводок по рахунку 31 «Рахунки в банках». Але потрібно враховувати, що для підприємства цей рахунок активний, а для банку рахунки підприємств — пасивні, тому на дебеті виписки банку показується сума коштів, списана з рахунку підприємства, на кредиті — зарахована на нього сума.

Реєстром синтетичного обліку операцій на поточному рахунку як і касових, так інших коштів є журнал-ордер № 1 с.-г.

21. Облік курсових різниць

Методологічні засади обліку операцій в іноземній валюті визначені П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», згідно з яким операції в іноземній валюті відображаються при їх первісному визнанні у грошові одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Статті балансу перераховуються у грошову одиницю України залежно від того, чи є ці статті монетарними або немонетарними.

Монетарні статті — це статті грошових коштів, а також інших активів та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Отже, до монетарних статей зазвичай належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська і кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами (або їх еквівалентами), фінансові інвестиції. Усі статті балансу, що не відповідають визначенню монетарних статей, є немонетарними статтями.

Монетарні статті слід відображати з використанням валютного курсу на дату балансу.

Курсова різниця — це різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти за різних валютних курсів.

У бухгалтерському обліку нарахування курсової різниці у разі збільшення

валютного курсу відображається проводками:

1. По рахунках активів: Дт 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 302 «Готівка в іноземній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» тощо Кт 714 «Дохід від операційної курсової різниці» або 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

2. По рахунках зобов'язань: Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» або 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць» Кт 502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті», 55 «Інші довгострокові зобов'язання», 602 «Короткострокові кредити банків у національній валюті», 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» тощо.

Зменшення курсу валют відображується зворотними проводками: для рахунків активів з використанням 945 «Втрати від операційної курсової різниці» субрахунку, а для рахунків зобов'язань з використанням 714 «Дохід від операційної курсової різниці» субрахунку.

У разі журнально-ордерної форми облік операцій в іноземній валюті ведеться в журналі-ордері № 1 с.-г. і відповідних відомостях.

22. Облік зареєстрованого капіталу

Власний капітал відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» включає:

- зареєстрований (пайовий) капітал;
- капітал у дооцінках;
- додатковий капітал;
- резервний капітал;
- нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Крім цих основних складових елементів власного капіталу стандартом визначено також коригуючі показники, які відображають рух власного капіталу у процесі його формування та управління цим капіталом.

До коригуючих показників власного капіталу відносяться неоплачений і вилучений капітал.

Зареєстрований капітал — умовно постійний капітал, сума якого визначається в установчих документах (статутний капітал, пайовий капітал). За окремими видами підприємств існують законодавчо закріплені мінімальні розміри зареєстрованого капіталу.

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» призначено для обліку та узагальнення інформації про стан і рух статутного й іншого зареєстрованого капіталу, пайового капіталу підприємства відповідно до законодавства і установчих документів, а також внесків до оголошеного, але ще не зареєстрованого статутного капіталу.

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

капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» має такі субрахунки:

401 «Статутний капітал»;

402 «Пайовий капітал»;

403 «Інший зареєстрований капітал»;

404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу».

На субрахунок 401 «Статутний капітал» відображається статутний капітал господарських товариств, державних і комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал» відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо на цьому субрахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

На субрахунку 402 «Пайовий капітал» відображається і узагальнюється інформація про суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами.

Пайовий капітал – це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для провадження його господарсько-фінансової діяльності. Колективні сільськогосподарські підприємства на субрахунку 402 «Пайовий капітал» обліковують частину вартості майна, яка була розпайована між його членами, частину вартості майна, яка не була розпайована між його членами, а також зростання (зменшення) вартості майна протягом діяльності підприємства. Аналітичний облік за субрахунком 402 «Пайовий капітал» ведеться за видами капіталу. На субрахунку 403 «Інший зареєстрований капітал» відображається зареєстрований капітал інших підприємств, зокрема приватних підприємств, формування якого передбачено в установчих документах.

На субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» відображаються внески, які надходять для формування статутного капіталу, зокрема акціонерного товариства, після його оголошення і до реєстрації відповідних змін до установчих документів.

Статутний капітал — це зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників (учасників).

На державному підприємстві статутний капітал являє собою державні кошти, виділені підприємству у постійне користування і розпорядження з метою здійснення статутної діяльності. Загальний розмір засобів, закріплених за підприємством при його створенні, вказується в статуті.

У недержавних підприємствах сума статутного капіталу визначається установчими документами, фіксується в статуті підприємства і реєструється в Державному реєстрі господарських одиниць.

Бухгалтерський облік статутного капіталу починається з дня реєстрації

підприємства в державному реєстрі суб'єктів підприємницької діяльності і закінчується днем вибуття підприємства з державного реєстру (внаслідок припинення діяльності).

Товариством з обмеженою відповідальністю (ТОВ) визнається товариство, що має статутний капітал, розділений на частки, розмір яких визначається установчими документами.

Учасники товариства несуть відповідальність в межах їх вкладів. Учасники товариства, які не повністю внесли вклади, несуть солідарну відповідальність за його зобов'язаннями у межах вартості невнесеної частини вкладу кожного з учасників. Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства. При виході учасника з товариства йому виплачується вартість частини майна товариства, пропорційна його частці у статутному капіталі.

Згідно з Законом України «Про господарські товариства» — акціонерним визнається товариство, яке має статутний капітал, поділений на визначену кількість акцій однакової номінальної вартості, і несе відповідальність за зобов'язаннями тільки майном товариства. Статутний капітал акціонерного товариства не може бути меншим від суми, еквівалентної на момент створення 1250 мінімальним заробітним платам. Випуск акцій супроводжується реєстрацією в Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку.

При створенні відкритого акціонерного товариства акції можуть розповсюджуватись відкритою підпискою на них (строком не більше 6 місяців).

Рішення про збільшення розміру статутного капіталу товариства приймається загальними зборами акціонерів. Якщо збільшення передбачається не більше, ніж на 1/3, воно може здійснюватись за рішенням правління за умови, що це передбачено статутом товариства.

Зміни розміру статутного капіталу відображають в установчих документах, і в бухгалтерському обліку показують тільки після державної реєстрації нового розміру статутного капіталу.

Облік статутного капіталу здійснюється на субрахунку 401 «Статутний капітал» рахунку 40 «Зареєстрований пайовий капітал». За кредитом субрахунку відображається збільшення статутного капіталу, а за дебетом — його зменшення.

Внески які надходять для формування статутного капіталу після оголошення акціонерного товариства до реєстрації установчих документів відображаються записом Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». При реєстрації статутного капіталу робиться запис: Дт 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» Кт 401 «Статутний капітал» (табл. 18).

Аналітичний облік статутного капіталу ведеться за видами капіталу (видами акцій) по кожному засновнику, учаснику, акціонеру тощо.

Неоплачений капітал — це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу.

Для узагальнення інформації про зміни в складі неоплаченого капіталу підприємства призначений рахунок 46 «Неоплачений капітал», по дебету якого відображається заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства із кредитом субрахунку 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу», а також номінальна вартість розміщених неоплачених акцій; а по кредиту рахунку 46 – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу і номінальна вартість сплачених акцій дебетуються при цьому рахунки активів відповідно до форми здійснення внесків (10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках») (табл. 18).

Таблиця 18

Відображення операцій з формування статутного капіталу
у бухгалтерському обліку

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дт	Кт	
14.01.2020 р. -отримано кошти від підприємства як внесок в оголошений, але ще не зареєстрований СК	Протокол зборів засновників, довідка банку	311	404	120 000
17.01.2020 р. - відображено розмір зареєстрованого СК	Зареєстрований статут, виписка з ЄДР	46	401	3480 000
Відображено погашення зобов'язання підприємства за внеском до СК коштів	Бухгалтерська довідка	404	401	120 000
21.01.2020 р. Отримано принтер від підприємства В	Акт приймання-передачі довільної форми, ПН	112	46	3 000
		112	46	600
Отримано від фізособи: – матеріали	Акт приймання-передачі, ТТН, прибутковий ордер типової форми № М-4	205	46	54 000
– готівку в касу	Прибутковий касовий ордер (типова форма № КО-1)	301	46	50 000
22.01.2020 р. - отримано від фізособи готівку в касу	Прибутковий касовий ордер (типова форма № КО-1)	301	46	40 000
05.02.2020 р. - отримано від підприємства виробничу будівлю	Акт приймання-передачі довільної форми	103	46	2000 000

Товариство має право збільшити розмір статутного капіталу шляхом:

- емісії додаткової кількості акцій: Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- реінвестування прибутку: Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- обміну облігацій товариства на його акції: Дт 521 «Зобов'язання за облігаціями» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал».

Рішення про зменшення розміру статутного капіталу товариства

приймається у тому ж порядку, що й у випадку його збільшення (за відсутності заперечень кредиторів).

Товариство має право зменшити розмір статутного капіталу способом:

– зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій та їх наступного анулювання: Дт 451 «Вилучені акції» Кт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і Дт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» Кт 451 «Вилучені акції»;

– зменшення номінальної вартості акцій Дт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» Кт 672 «Розрахунки за іншими виплатами»; Дт 672 «Розрахунки за іншими виплатами» Кт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках».

23. Облік додаткового капіталу

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість, а також суми дооцінки активів і вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих від інших осіб та інші види додаткового капіталу.

За кредитом рахунку 42 «Додатковий капітал» відображається збільшення додаткового капіталу, за дебетом — його зменшення, що має субрахунки:

421 «Емісійний дохід»;

422 «Інший вкладений капітал»;

423 «Накопичені курсові різниці»;

424 «Безоплатно одержані оборотні активи»;

425 «Інший додатковий капітал».

Емісійний дохід — це сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість.

Таким чином, у разі підписки на акції за ціною, вищою за номінальну, облік розрахунків після реєстрації статутного капіталу буде мати додаткове відображення різниці між номінальною вартістю розміщених акцій та ціною їх придбання акціонерами.

Сума емісійного доходу згідно з договорами із засновниками (передплатниками) відображається записом Дт 46 «Неоплачений капітал» Кт 421 «Емісійний дохід».

Ця сума не підлягає будь-якому використанню або розподілу, крім випадків реалізації акцій за ціною, вищою за їх номінальну вартість.

У разі зменшення емісійного доходу дебетується рахунок 421 «Емісійний дохід» і кредитується субрахунок 451 «Вилучені акції».

На субрахунку 422 «Інший вкладений капітал» облічують інший капітал, вкладений засновниками понад розмір статутного капіталу, зокрема, додаткові внески тощо.

На субрахунку 423 «Накопичені курсові різниці» узагальнюється інформація про курсові різниці, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході

На субрахунку 424 «Безкоштовно одержані необоротні активи»

відображають вартість активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших юридичних або фізичних осіб, при цьому дебетують рахунки 10, 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» і кредитують субрахунок 424 «Безкоштовно одержані необоротні активи».

На субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» облічують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків.

Приклад. У звітному періоді товариством з обмеженою відповідальністю отримано: 50 000 грн. від одного з учасників як додатковий внесок до статутного капіталу (проте не було зареєстроване відповідне збільшення статутного капіталу до моменту отримання грошових коштів, тому таке надходження було визнано безповоротною фінансовою допомогою від учасника та включено до складу додаткового капіталу. У цьому ж періоді: безоплатно отримано комп'ютер справедливою вартістю 21 000 грн. Окрім того, на дату балансу було визначено курсову різницю на суму дебіторської заборгованості дочірнього підприємства, яке веде свою діяльність за межами України. Сума курсової різниці – 10 000 грн. Відображення наведених операцій в обліку наведено в табл. 19.

Таблиця 19

Відображення в обліку окремих операцій з формування додаткового капіталу

Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
Отримано від учасника додатковий внесок до статутного капіталу як безповоротну фінансову допомогу	Виписка банку	311	422	50 000
Оприбутковано безоплатно отриманий комп'ютер	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1)	104	424	21 000
Нараховано курсову різницю на суму заборгованості закордонного дочірнього підприємства	Бухгалтерська довідка	362	423	10 000

24. Облік нерозподіленого прибутку

Однією з найважливіших складових власного капіталу господарського товариства є нерозподілений прибуток.

Нерозподілений прибуток — це частина чистого прибутку товариства, не виплачена у вигляді дивідендів його акціонерам.

Нерозподілений прибуток поділяється на асигновану й неасигновану частини:

- асигнована частина (або авторизований нерозподілений прибуток) має певне цільове призначення (фінансування розвитку компанії, проведення цільових програм тощо);
- неасигнована частина (неавторизований нерозподілений прибуток) не має конкретного призначення.

Головні принципи розподілу чистого прибутку товариства закріплені його статутом. Як правило, одна частина прибутку використовується на виплату

дивідендів, а друга — на розширення та оновлення виробництва, фінансові інвестиції, придбання нерухомості, створення та поповнення резервних фондів товариства, соціальні програми та преміювання працівників товариства тощо.

Облік нерозподілених прибутків і непокритих збитків, а також суми прибутку поточного та минулих років, що використані у звітному році, ведеться на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». По кредиту цього рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, по дебету — сума непокритого збитку і використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

- 441 «Прибуток нерозподілений» — на якому відображається наявність і рух нерозподіленого прибутку звітного року. Сума прибутку може бути спрямована на поповнення статутного, резервного капіталу, покриття збитків чи виплату дивідендів;

- 442 «Непокриті збитки» — на якому відображається рух непокритих збитків. Їх списання здійснюють за рішенням уповноваженого органу за рахунок відповідних джерел: нерозподіленого прибутку, резервного чи додаткового капіталу, а в окремих випадках — статутного капіталу;

Фінансовий результат із рахунку 79 «Фінансові результати» переноситься на рахунок 44: «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» дебет субрахунку 442 «Непокриті збитки» і кредит рахунку 79 «Фінансові результати» — на суму збитків; дебет рахунку 79 «Непокриті збитки» і кредит субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» — на суму прибутків.

Сума непокритого збитку зменшує розмір власного капіталу підприємства.

- 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» — на якому відображається нарахування дивідендів, відрахування в резервний та інший капітал, необхідний для здійснення діяльності підприємства. На суму використаного прибутку запис роблять — дебет субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» і кредит різних рахунків залежно від напрямку використання прибутку: 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»; 43 «Резервний капітал»; 67 «Розрахунки з учасниками» — нараховані дивіденди тощо.

Крім того, на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» мають відображатись уточнення сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду (виправлення бухгалтерських помилок, зроблених у попередньому періоді при підрахунку зносу, доходів, активів, зобов'язань і витрат.

Синтетичний облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) ведуть у журналі-ордері № 7 с.-г.

25. Облік виплати дивідендів засновникам

Розрахунки з учасниками передбачають розрахунки з власниками (засновниками) підприємства шляхом розподілу власного капіталу (нарахування дивідендів, розподілу прибутку тощо).

Згідно Податкового Кодексу України дивіденди – платіж, що здійснюється

юридичною особою – емітентом корпоративних прав чи інвестиційних сертифікатів на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку.

Дивіденди нараховуються підприємствами з чистого прибутку після розрахунків з бюджетом, розподіляються відповідно до установчих документів і виплачуються акціонерам. В акціонерних товариствах за відсутності чи недостатності чистого прибутку дивіденди за привілейованими акціями виплачуються за рахунок резервного капіталу акціонерного товариства або спеціального фонду.

Для обліку дивідендів використовують рахунок 67 «Розрахунки з учасниками». За кредитом субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» обліковують дивіденди, нараховані власникам простих і привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку чи інших джерел, передбачених установчими документами. А за дебетом рахунка відображають виплату нарахованих дивідендів.

Нарахування дивідендів за рахунок прибутку проводять кореспонденцією рахунків: Дт 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» Кт 671. У разі якщо для виплати привілейованих дивідендів прибутку не вистачатиме, то їх нараховують за рахунок резервного капіталу: Дт 43 «Резервний капітал» Кт 671. Виплату дивідендів відображають записами: Дт 671 Кт 311, 312, 301 (у разі виплати коштами); Дт 671 Кт 70 (зараховуючи зобов'язання під час виплати дивідендів товарами чи готовою продукцією), (табл.20).

Таблиця 20

Бухгалтерський облік нарахування та виплати дивідендів

Зміст операції	Документальне забезпечення	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
Прийнято рішення про виплату дивідендів	Протокол загальних зборів учасників	441	443	30000
Нараховано дивіденди: – працівнику підприємства Іщук П. І.	Відомість нарахування дивідендів	443	671	10000
– фізичній особі Гут В. М., яка не працює на підприємстві		443	671	20000
Утримано ПДФО із дивідендів: – Іщук П. І. (10 000 x 5 %)		671	641	500
– Гут В. М., (20 000 x 5 %)		671	641	1 000
Утримано ВЗ із дивідендів: – Іщук П. І. (10 000 x 1,5 %)		671	642	150
– Гут В. М., (20 000 x 1,5 %)		671	642	300

Виплачено дивіденди Ішук П. І. із каси підприємства (10 000 – 500 – 150)	Видатковий касовий ордер	671	301	9 350
Перераховано до бюджету ПДФО і ВЗ, утримані з дивідендів Ішук П. І. (500 + 150)	Платіжне доручення	641, 642	311	500 150
Виплачено дивіденди Гут В. М., шляхом перерахування коштів на банківський рахунок (20 000 – 1 000 – 300)		671	311	18 700
Перераховано до бюджету ПДФО і ВЗ, утримані з дивідендів Гут В. М., (1 000 + 300)		641, 642	311	1 000 300

Дивіденди, нараховані за акціями та корпоративними правами, нарахованими резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування), оподатковуються за ставкою 5% (пп. 167.5.2 ПКУ).

Дивіденди за акціями й/або інвестиційними сертифікатами, за корпоративними правами, нарахованими нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток, оподатковуються за ставкою 9% (пп. 167.5.4 ПКУ).

Дивіденди, нараховані платникові податку за акціями чи іншими корпоративними правами, які мають статус привілейованих або інший статус, що передбачає виплату фіксованого розміру дивідендів чи суми, яка перевищує суму виплат, розраховану на будь-яку іншу акцію (корпоративне право), емітовану таким платником податку, для цілей оподаткування прирівнюються до виплати зарплати, тобто обкладаються ПДФО за ставкою 18% (пп. 170.5.3 ПКУ).

Реінвестування дивідендів на збільшення статутного капіталу відображається записом: Дт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» Кт 401 «Статутний капітал».

Аналітичний облік розрахунків з учасниками ведеться за кожним засновником та учасником та видами виплат. Синтетичний облік за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» ведуть в журналі-ордері № 3Г с.-г.

26. Облік заробітної плати

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» *заробітна плата* — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому вираженні, яку за трудовим договором власник або уповноважений ним орган виплачує працівнику за виконану роботу.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ) визначені П(С)БО 26 «Виплати працівникам».

Заробітна плата складається з основної і додаткової оплати, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

Основна заробітна плата — це винагорода за виконання роботи відповідно до визначених норм праці. Вона встановлюється у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників та посадових окладів для службовців.

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

До *інших заохочувальних і компенсаційних виплат* належать виплати у формі винагород за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, які не передбачені актами чинного законодавства або які проводяться понад установлені норми.

Оскільки основними вимірниками фактичних витрат праці є або кількість виготовленої продукції, або кількість відпрацьованого працівником часу, то звідси основними *формами оплати праці* є відрядна і погодинна.

Ці форми будуються на тарифній системі і мають кілька різновидів, що називають *системами оплати праці*, для різних організаційно-технічних умов виробництва.

Відрядна оплата праці — це оплата праці за кількість виготовленої продукції (виконаного обсягу робіт) за нормами і розцінками, установленими виходячи з розряду виконаних робіт. Відрядна оплата праці є: пряма (оплата здійснюється за виконану роботу за незмінної розцінки), відрядно-преміальна (крім основного заробітку виплачується ще й премія), відрядно-прогресивна (частина роботи, виконаної понад норм, оцінюється за прогресивно-зростаючими розцінками), акордна (норма розцінки встановлюється не за операцією, а за весь комплекс робіт).

Погодинна оплата праці — це оплата праці за відпрацьований нормативний час, передбачений тарифною системою. Відомі такі системи погодинної оплати праці — проста погодинна і погодинно-преміальна. Проста погодинна оплата праці здійснюється за годинними (денними) тарифними ставками із застосуванням нормованих завдань або місячними окладами. Погодинно-преміальна система крім основного заробітку передбачає і видачу премії.

Правильність і точність розрахунків з оплати праці залежить від якості оформлення первинних документів з обліку: особового складу працівників; використаного часу; обсягу виконаних робіт.

Облік особового складу працівників здійснює відділ кадрів, де ведеться: книга наказів (розпоряджень) про прийняття, переведення та звільнення з роботи; книга обліку руху трудових книжок і вкладишів до них; прибутково-видаткова книга обліку бланків трудових книжок та вкладишів до них; особові листки та картки; книга протоколів загальних зборів колективу.

Типові форми первинних документів: Наказ (розпорядження) про прийняття

на роботу (типова форма № П-1); Особова картка працівника (типова форма № П-2); Наказ (розпорядження) про надання відпустки (типова форма № П-3); Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (типова форма № П-4); Табель обліку використання робочого часу (типова форма № П-5); Розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6); Розрахунково-платіжна відомість зведена (типова форма № П-7).

Облік робочого часу здійснюється за допомогою Табеля обліку використання робочого часу (типова форма № П-5), в якому відображається час, відпрацьований кожним працівником, неявка на роботу із зазначенням причин. Для категорій працівників, праця яких оплачується погодинно, таблиць є основним документом нарахування заробітної плати.

При відрядній формі оплати праці (у будівництві, промислових, допоміжних та інших виробництвах) нарахування заробітної плати залежить від обсягу виконаних робіт і відрядних розцінок за нарядами на відрядну роботу.

Для обліку робочого часу і заробітку в рослинницьких підрозділах використовують: *Обліковий лист тракториста-машиніста і Дорожній лист трактора*, а для робіт, які виконуються вручну або за допомогою живої тягової сили, *Обліковий лист праці і виконаних робіт*.

Для обліку праці працівників ферм та їх оплати застосовують *Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва*, або *Обліковий лист праці і виконаних робіт* для заповнення якого користуються даним з таких документів: Акта на оприбуткування приплоду тварин, Розрахунку визначення приросту живої маси, Акта на переведення тварин із групи в групу, Журналу обліку надою молока, Акта настригу вовни та інші.

Нарахування заробітної плати за чергову або навчальну відпустку, а також звільнення з роботи до закінчення місяця оформляється *Розрахунком заробітної плати*, де обчислюється середній заробіток за місяць і день, показуються всі види оплати та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати.

Оплата праці за виконання громадських і державних обов'язків, позапланові нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати по виконавчих листах відображають у *Відомості інших виплат і утримань*.

Нарахована оплата праці в первинних документах у подальшому обліковому процесі повинна бути нагромаджена по двох напрямках:

- 1) по кожному працівнику — для організації розрахунків по оплаті праці;
- 2) по об'єктах обліку — для віднесення сум оплати праці по конкретних об'єктах.

Сума заробітної плати, що підлягає до виплати кожному працівнику визначається у *розрахунково-платіжній відомості*, в якій зазначаються: сума нарахованої заробітної плати; надбавки і доплати; нарахування відпусткових і за листком непрацездатності; утримання із заробітної плати.

Нагромадження даних з оплати праці за об'єктами обліку здійснюється у *журналах обліку робіт і витрат*, накопичувальних відомостях (МТП, вантажного

автотранспорту).

На підставі первинних документів з оплати праці, накопичувальних відомостей, журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають *Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку* (ф. № 5.1 с.-г.). Відомість є підставою для записів у виробничі звіти, Відомість аналітичного обліку (ф. № 5.4 с.-г.) по рахунку 65 «Розрахунки за страхування» і складання журналу-ордера № 5Б с.-г.

Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» призначений для обліку розрахунків за всіма видами: заробітної плати, премії, виконання громадських обов'язків та інше. Цей рахунок є пасивний, балансовий, розрахунковий. Для обліку розрахунків по оплаті праці використовують три субрахунки: 661 «Розрахунки за заробітною платою»; 662 «Розрахунки з депонентами» (суми своєчасно не виданої заробітної плати, премій, допомоги тощо працівникам підприємства); 663 «Розрахунки за іншими виплатами» (виплати, що не належать до фонду оплати праці, зокрема, допомога з часткового безробіття, допомога з тимчасової непрацездатності).

При нарахуванні оплати праці запис роблять кредит рахунку 66 і дебет різних рахунків, на які відноситься оплата праці, тобто на конкретний об'єкт обліку (структурний підрозділ, вид продукції, послуг тощо, наприклад, 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут») – дод. В.

Нараховані, але не одержані персоналом у встановлений термін суми з оплати праці депонуються і відображаються по дебету субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» і кредиту субрахунку 662 «Розрахунки з депонентами».

Із заробітної плати утримують податок на доходи фізичних осіб (18%) та військовий збір (1,5%), своєчасно неповернуті суми підзвітними особами, по виконавчих листах та інші, що відображають кореспонденцією, – Дт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» Кт 64 «Розрахунки за податками й платежами», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

27. Облік допомоги по тимчасовій непрацездатності

Відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, постанова Кабміну від 26.09.2001 р. № 1266 розрахунок допомоги у разі тимчасової непрацездатності здійснюється за формулою:

$$Д = (З_{\text{пл}} / N2) \times \% \times N,$$

де Д — допомога з тимчасової втрати працездатності;

$Z_{\text{пл}}$ — сума зарплати за 12 календарних місяців;

$N2$ — кількість відпрацьованих робочих днів за останні 12 міс.;

$\%$ — відсоток, який залежить від трудового стажу;

N — кількість днів тимчасової непрацездатності.

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах:

1) 50 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж до трьох років;

2) 60 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від трьох до п'яти років;

3) 70 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж від п'яти до восьми років;

4) 100 відсотків середньої заробітної плати (доходу) - застрахованим особам, які мають страховий стаж понад вісім років;

Типова кореспонденція з обліку допомоги із тимчасової непрацездатності: Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами» – нарахування допомоги за рахунок підприємства за перші п'ять днів хвороби; Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами», Кт 663 «Розрахунки за іншими виплатами» – нарахування допомоги за рахунок фонду за всі наступні дні (табл. 21).

Таблиця 21

Облік допомоги по тимчасовій непрацездатності

Операція	Кореспонденція		Сума, грн.	Первинний документ	Обліковий реєстр
	Дт	Кт			
<p>1. Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності за перші п'ять днів хвороби за рахунок роботодавця</p> <p>Іванов І.В. перебував на лікарняному із 10.06.2019 по 25.06.2019. Даний працівник був прийнятий на роботу 01.01.2019 року. Заробітна плата за попередні місяці становила:</p> <p>січень - 12173 грн. - 18 робочих днів; лютий - 14173 грн. - 20 робочий день; березень - 14173 грн. - 22 робочий день; квітень - 14173 грн. - 18 робочий день; травень - 14173 грн. - 23 робочий день. % за стаж роботи = 50 %.</p> <p>Тимчасова непрацездатність = (Заробітна плата за 12 місяців)/(кіл-ть днів у розрахунковому періоді)*%(стаж роботи)*кількість днів хвороби</p> <p>Тимчасова непрацездатність = (12173+14173+14173+14173+14173) / (18+20+22+18+23)*0,5*5=1704,58 грн.</p>	949	663	1704,58	Листок непрацездатності	Журнал № 5
<p>2. Нараховано допомогу по тимчасовій непрацездатності за дні хвороби (11 днів) за рахунок фонду соціального страхування</p> <p>Тимчасова непрацездатність = (Заробітна плата за 12 місяців)/(кіл-ть днів у розрахунковому періоді)*%(стаж роботи)*кількість днів хвороби</p> <p>Тимчасова непрацездатність = (12173+14173+14173+14173+14173) / (18+20+22+18+23)*0,5*11= 3750,07 грн.</p>	378	663	3 750,07	Листок непрацездатності	Журнал № 5

Допомога по тимчасовій непрацездатності, у т.ч. оплата перших 5 днів тимчасової непрацездатності за рахунок роботодавця, оподатковується у звичайному порядку. Тобто:

- 1) з неї сплачують ПДФО за ставкою 18% (п. 167.1 ПКУ);
- 2) до неї застосовують податкову соціальну пільгу (п. 169.1 ПКУ);
- 3) суму допомоги враховують під час визначення граничної суми доходу, що надає право на отримання податкової соціальної пільги (пп. 169.4.1 ПКУ);
- 4) базу оподаткування визначають, зменшуючи нараховану допомогу на суму податкової соціальної пільги (за її наявності) (п. 164.6 ПКУ).

Виплати з тимчасової непрацездатності є об'єктом для утримання військового збору за ставкою 1,5%, який сплачують у тому самому порядку та в ті самі терміни, що й ПДФО.

Відповідно до п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. ЄСВ нараховують на суму оплати перших 5 днів тимчасової непрацездатності, що здійснюють за рахунок коштів роботодавця, і допомоги по тимчасовій непрацездатності. На ці суми ЄСВ нараховують за ставкою 22%, для підприємств, установ, організацій, у яких працюють особи з інвалідністю, –8,41%. Окрім того, на *субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності»* відображають ЄСВ, нарахований на всю суму лікарняних (оплату перших 5-ти днів та допомогу за рахунок Фонду).

28. Облік відпусток

Щорічна *основна відпустка* надається працівникам тривалістю не менше як 24 календарні дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору.

Щорічна *додаткова відпустка* за особливий характер праці надається окремим категоріям працівників, робота яких пов'язана з підвищеним нервово-емоційним та інтелектуальним навантаженням або виконується в особливих природних географічних і геологічних умовах та умовах підвищеного ризику для здоров'я, — тривалістю до 35 календарних днів за Списком виробництв, робіт, професій і посад, затверджуваним Кабінетом Міністрів України.

Обчислення *середньої заробітної плати* для оплати щорічної та додаткової відпусток або для виплати компенсації за невикористану відпустку, відпусток у зв'язку з навчанням без відриву від виробництва провадиться виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки.

До заробітку для розрахунку *середньої зарплати* входять:

- 1) основна заробітна плата;
- 2) доплати і надбавки за понаднормову роботу, роботу в нічний час, за поєднання професій і посад, за розширення зон обслуговування або виконання підвищених обсягів робіт працівниками-погодинниками, за високі досягнення в праці, виконання обов'язків тимчасово відсутніх працівників, за керівництво

бригадою, за вислугу років, за умови праці, інтенсивність праці тощо;

3) виробничі премії і премії за економію конкретних видів палива, тепло- і електроенергії (пропорційно до частини, що відповідає місяцям у розрахунковому періоді);

4) винагороди за результатами річної роботи і за вислугу років;

5) виплати за час, протягом якого працівнику зберігався середній заробіток (виконання державних і громадських доручень, відрядження, за час попередньої щорічної відпустки);

б) допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю.

До розрахунку середньої зарплати *не входять*:

- за виконання окремих доручень;
- одноразові виплати (матеріальна та вихідна допомога тощо);
- виплата на відрядження та переведення;
- премії за винаходи та раціоналізаторство;
- дотації на обіди, проїзд, путівки;
- пенсія, сумісництво, державні і соціальні виплати;
- дивіденди, проценти та ін. подібні виплати.

Розрахунок суми відпускних:

$V = M : (365 - C) \times N$, де V — сума відпускних; M — сумарний заробіток працівника за останні 12 місяців; C — кількість святкових і неробочих днів, передбачених законодавством (10 календарних днів); N — тривалість відпустки у календарних днях.

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковують рух та залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Забезпечення для виплати відпусток потрібно створювати з метою рівномірного віднесення у витрати по звітних періодах сум, які належить виплачувати працівникам за дні відпусток. При створенні забезпечення виплат на відпустки роблять запис по дебету тих рахунків, на які віднесена оплата праці (рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та ін.) і по кредиту рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Фактично нараховані працівникам відпускні суми списують на зменшення створеного забезпечення: Дт 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» і Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Використання забезпечення в частині обов'язкових відрахувань відносять у Кт 65 «Розрахунки за страхування» і Дт 471 «Забезпечення виплат відпусток» (табл. 22).

Облік відпускних

Операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ	Обліковий реєстр
	Дт	Кт			
<p>Нараховані відпускні з 01.06.2019 р. по 14.01.2019 р. слюсарю технічного відділу</p> <p>Протягом періоду роботи на підприємстві працівникові нараховували зарплату в сумі 7500,00 грн.</p> <p>Кількість календарних днів у 12-місячному розрахунковому періоді: $365 - 11 = 354$ к.дн.</p> <p>Середньоденна зарплата = $7500,00 * 12$ місяців / 354 к. дн. = 254,24 грн.</p> <p>Відпускні = $254,24 * 14 = 3\,559,32$ грн.</p>	471	661	3 559,32	Наказ про відпустки	Журнал № 5

Суми відпускних є об'єктом обкладення ПДФО за ставкою 18%, та військовим збором – за ставкою 1,5%. Під час обкладення ПДФО доходів у вигляді зарплати за період її збереження (у т.ч. оплати відпусток) їх відносять до відповідних податкових періодів, за які вони нараховані (пп. 169.4.1 ПКУ). Отже, під час оподаткування відпускних необхідно визначити базу обкладення ПДФО та застосувати податкову соціальну пільгу окремо за кожен місяць, на який припадає відпустка. Водночас до сум відпускних, нарахованих за майбутні місяці, податкову соціальну пільгу не застосовують, оскільки ще не відомий загальний місячний оподатковуваний дохід за такий місяць.

Суми відпускних є об'єктом для нарахування ЄСВ за ставкою 8,41% – для працівників-інвалідів, 22%– інших працівників.

29. Облік матеріальної допомоги

Матеріальна допомога, яку підприємство виплачує своїм працівникам, може мати систематичний характер (надається всім або більшості працівникам); разовий характер (надається окремим працівникам у зв'язку з певними обставинами).

Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім працівникам або більшості (види матеріальної допомоги, визначеної умовами колективного чи трудового договору: на оздоровлення до щорічної відпустки, до ювілею, у разі народження дитини або сім'ям із дітьми, під час виходу на пенсію тощо) належить до фонду оплати праці у складі інших заохочувальних і компенсаційних виплат. Тому нараховують таку допомогу з використанням бухгалтерських записів за Дт рахунків 92, 93, 23 і Кт субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» на підставі наказу керівника підприємства (табл. 23).

Облік інших заохочувальних та компенсаційних виплат

Операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	Первинний документ	Обліковий реєстр
	Дт	Кт			
<p>Нарахована працівнику матеріальна допомога на оздоровлення</p> <p>Протягом 2-х попередніх місяців роботи на підприємстві працівникові нараховували зарплату в сумі 7500,00 грн. за кожен місяць роботи.</p> <p>Відпрацьовані робочі дні за 2 попередні місяці = 40 днів.</p> <p>Матеріальна допомога на оздоровлення = Середньоденна заробітна плата * Середньомісячне число робочих днів у розрахунковому періоді</p> <p>Середньоденна заробітна плата = Заробітна плата за фактично відпрацьовані протягом 2-х місяців / Відпрацьовані робочі дні за 2 попередні місяці</p> <p>Середньомісячне число робочих днів = Відпрацьовані робочі дні за 2 попередні місяці / 2</p> <p>Середньоденна заробітна плата = $7500,00 * 2 / 40 = 375,00$ грн.</p> <p>Середньомісячне число робочих днів = $40 / 2 = 20$ днів</p> <p>Матеріальна допомога на оздоровлення = $375,00 * 20 = 7500,00$ грн.</p>	92	661.3	7 500,00	Наказ про матеріальну допомогу	Журнал № 5

Матеріальна допомога, яка має систематичний характер і надається всім або більшості працівників, з метою оподаткування прирівнюється до заробітної плати та включається до загального місячного оподаткованого доходу платника податку. Утримується також військовий збір.

Матеріальна допомога, що має систематичний характер, є базою для нарахування та утримання ЄСВ. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, належить до фонду оплати праці. Одноразова матеріальна допомога надається працівникові в разі виникнення певних життєвих обставин (наприклад, лікування, оздоровлення тощо).

Матеріальна допомога разового характеру, що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей тощо, *не належить* до фонду оплати праці. Відповідно до пп. 170.7.3 ПКУ, таку матеріальну допомогу визначають як нецільову благодійну допомогу. Відповідно, її сума не включається до оподаткованого доходу в

розмірі, що не перевищує (протягом звітного податкового року сукупно) граничного розміру доходу, визначеного згідно з пп. 169.4.1 ПКУ (у 2020 році – 2940 грн.). Виплата зазначеної допомоги не пов'язана ані з виробничою, ані з адміністративною чи збутовою діяльністю. Тому під час її нарахування використовують субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

30. Облік довгострокових зобов'язань

До довгострокових зобов'язань належать зобов'язання, термін погашення яких перевищує дванадцять місяців з дати їх виникнення. До довгострокових зобов'язань належать:

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

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

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

Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Довгострокові зобов'язання, на які не нараховуються відсотки, відображаються в балансі за сумою погашення.

Для обліку розрахунків за довгостроковими зобов'язаннями передбачені рахунки класу 5 «Довгострокові зобов'язання»:

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами ведеться на рахунок 50 «Довгострокові позики» із відповідними субрахунками.

За кредитом рахунку 50 «Довгострокові позики» відображаються суми одержаних довгострокових позик із дебетом субрахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті», а також переведення до їх складу короткострокових (відстрочених) позик із дебетом рахунку 60 «Короткострокові позики»; за дебетом 50 «Довгострокові позики» — погашення заборгованості за ними і переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями із кредитом рахунку 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Нараховані відсотки за отриманий кредит: Дт 951 «Відсотки за кредит» Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», які у кінці звітного періоду списуються: Дт 792 «Результат фінансових операцій» Кт 951 «Відсотки за кредит». Погашення довгострокової заборгованості перед банком:

а) за нарахованими відсотками: Дт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» Кт 31 «Рахунки в банках»;

б) за довгостроковими позиками: Дт 50 «Довгострокові позики»

Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»,
Кт 31 «Рахунки в банках».

Аналітичний облік ведуть за позикодавцями (банками) у розрізі кожного кредиту (позички) окремо та термінами їх погашення.

Для обліку розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням, призначено рахунок 51 «Довгострокові векселі видані» (балансовий, основний, розрахунковий, пасивний). Для обліку розрахунків з іншими юридичними та фізичними особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше дванадцяти місяців з дати балансу призначено рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями».

Для обліку довгострокових зобов'язань з оренди призначено рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» призначений для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи, передані на умовах довгострокової оренди, а також за оборотні матеріальні активи, кошти та цінні папери, отримані за договором оренди цілісного майнового комплексу.

Приклад. Підприємство придбало у фінансову оренду трактор строком на 3 роки. За договором оренди сума фінансової оренди становить 800000 грн., з якої частини вартості об'єкта фінансової оренди є вартість автомобіля 550000 грн. і 250000 грн. – сума відсотків за послуги фінансової оренди. Сплата орендних платежів відбувається щокварталу. Щокварталу належить до сплати: сума частини вартості об'єкта фінансової оренди $550000 : 12 = 45833,33$ грн., сума відсотків по фінансовій оренді $250000 : 12 = 20833,33$ грн.. В таблиці 24 наведено порядок відображення довгострокових зобов'язань з оренди.

Таблиця 24

Журнал реєстрації господарських операцій

Зміст	Бухгалтерський облік		Сума, грн
	Дт	Кт	
Придбаний трактор на умовах фінансової оренди	105	531	550000
Нарахована належна до сплати частина вартості об'єкта фінансової оренди (щокварталу)	531	611	45833,33
Сплачена частина вартості об'єкта фінансової оренди (щокварталу)	611	311	45833,33
Нараховані відсотки по фінансовій оренді (щокварталу)	952	684	20833,33
Сплачені відсотки по фінансовій оренді (щокварталу)	684	311	20833,33

До інших довгострокових зобов'язань належать заборгованість перед іншими кредиторами та за іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями та які не входять до складу попередніх видів довгострокових зобов'язань. Зокрема це відстрочена відповідно до законодавства

заборгованість з податків, зборів (обов'язкових платежів), фінансова допомога на зворотній основі тощо.

Для обліку призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». За кредитом рахунку 55 «Інші довгострокові зобов'язання» відображається збільшення довгострокових зобов'язань, за дебетом - їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним кредитором та видами залучених коштів.

31. Облік поточних зобов'язань

Поточні зобов'язання - це зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців починаючи з дати балансу.

Згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» поточні зобов'язання включають:

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

Розрахунки за поточними зобов'язаннями можуть здійснюватись у наступних формах: готівкою з каси; коштами з рахунку в банку; видачею векселя; бартером.

При розрахунках за поточними зобов'язаннями використовуються види розрахунків: оплата після одержання продукції, товарів, робіт, послуг; передоплата; часткова передоплата (аванс) з кінцевим розрахунком після одержання продукції, товарів, робіт, послуг.

Зобов'язання перед постачальниками та підрядниками виникають в результаті одержання від них продукції, товарів, робіт, послуг без попередньої передоплати. Розрахунки з постачальниками і підрядниками ведуть на підставі первинних документів: рахунків-фактур, накладних, рахунків, актів прийняття робіт, послуг, товарно-транспортних накладних, податкових накладних, документів транспортних підприємств, розрахункових документів про сплату мита, зборів і податків.

Заборгованість перед постачальниками може сплачуватись шляхом безготівкових або готівкових розрахунків. Безготівкові розрахунки можуть здійснюватись за допомогою документів: платіжних доручень, платіжних вимог-доручень, чеків, акредитивів, платіжних вимог, інкасових доручень (розпоряджень). Векселів. Розрахунки готівкою підтверджуються чеком ЕККА, квитанцією до прибуткового касового ордера.

Для розрахунків з постачальниками за одержані матеріальні цінності та послуги за допомогою векселя використовується рахунок 62 «Короткострокові векселі видані», де за кредитом відображається видача векселя, тобто виникнення

зобов'язань, а за дебетом – його погашення. Рахунок має наступні субрахунки: 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті», 622 «Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті».

Якщо умовами договору передбачено нарахування відсотків, то в цьому випадку сума по відсотках відноситься на фінансові витрати діяльності підприємства, тобто в дебет рахунку 952 «Інші фінансові витрати».

По закінченні строку дії векселя відбувається його погашення коштами з рахунку в банку. Для цього складається платіжне доручення. Сплата відсотків по векселю здійснюється згідно графіку їх нарахування та погашення, що зазначено у вексельному договорі.

Приклад. Суб'єктом господарювання було придбано виробничі запаси у постачальника на суму 180000 грн. і видано в оплату простий вексель з відсотками за ставкою 20% річних терміном на 4 місяці. Відсотки по векселю сплачувалися щомісяця. Погашення векселю відбулось у вказаний строк коштами з рахунку в банку. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з постачальниками та розрахунків за короткостроковими векселями виданими наведено в табл. 25

Таблиця 25

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з постачальниками та розрахунків за короткостроковими векселями виданими

Зміст операції	Документальне забезпечення	Сума, грн..	Бухгалтерський облік	
			Дт	Кт
Придбані виробничі запаси у постачальника	Накладна	180000	20	631
Виданий короткостроковий вексель	Вексель	180000	631	611
Нараховані відсотки по векселю (щомісяця) $180000 \times 0,20 / 12$	Розрахунок бухгалтерії	3000	952	684
Сплачені відсотки по векселю (щомісяця)	Платіжне доручення	3000	684	311
Погашений вексель з рахунку в банку	Платіжне доручення	180000	611	311

Інші поточні зобов'язання – суми зобов'язань, які не можуть бути включені до інших статей, наведених у розділі «Поточні зобов'язання».

Облік таких зобов'язань ведеться на рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», який має субрахунки:

680 «Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу»;

681 «Розрахунки за авансами одержаними»;

682 «Внутрішні розрахунки»;

683 «Внутрішньогосподарські розрахунки»;

684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»;

685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Аналітичний облік розрахунків з іншими кредиторами ведеться окремо за

підприємствами, організаціями та фізичними особами, з якими здійснюються розрахунки. Синтетичний облік ведеться у журналі-ордері № 3Г с.-г.

32. Облік розрахунків по податкам

Платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори. Облік платників податків здійснюється державними податковими органами та іншими державними органами відповідно до чинного законодавства.

Частіше рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами» має кредитове сальдо, тобто кредиторська заборгованість перед бюджетом. Але може бути і дебетове сальдо - переплата податків. Нарахування податків записують у кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами». При сплаті, списанні податків - дебет рахунку 64 і кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Рахунок 64 має чотири субрахунки: 641 «Розрахунки за податками»; 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»; 643 «Податкові зобов'язання»; 644 «Податковий кредит».

Податки поділяються на загальнодержавні і місцеві.

З точки зору бухгалтерського обліку податки включаються до складових ціни реалізації продукції: собівартість (плата за землю), прибуток (податок на прибуток), непрямі податки (податок на додану вартість, акцизний податок).

У частині віднесення сплачених податків і зборів за рахунок відповідних джерел у бухгалтерському обліку можна виділити такі групи:

- 1) за рахунок прибутку - у дебет рахунку 98 «Податок на прибуток»;
- 2) за рахунок покупців - у дебет рахунку 70 «Доходи від реалізації»;
- 3) за рахунок виробництва - у дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 4) за рахунок витрат діяльності - у дебет рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»;
- 5) за рахунок оплати праці - у дебет рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Облік розрахунків з бюджетом повинен забезпечити контроль за правильним нарахуванням і сплатою податків з тим, щоб уникнути штрафних санкцій, які накладають податкові органи за порушення податкового законодавства.

На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік податків, які нараховуються і сплачуються відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, ПДВ, податок з доходів фізичних осіб, інші податки).

На субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» ведеться облік розрахунків за зборами й обов'язковими платежами, які справляються відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням».

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену виходячи із суми одержаних авансів (попередньої

оплати) за готову продукцію, товари, роботи тощо, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання (яке виникає при оплаті без отримання товарів).

Первинними документами для нарахування податків служать розрахунки бухгалтерії. Перерахування податків здійснюється на підставі платіжних доручень.

Податок на додану вартість є частиною новоствореної вартості і сплачується до бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг. Це непрямий податок, який включається в ціну товару і оплачується покупцем продавцю, а останній платить у бюджет.

Згідно з Податковим кодексом України ставка встановлено в розмірах 0%, 7% і 20% від бази оподаткування.

Сума ПДВ визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Право на одержання податкового кредиту у покупця засвідчує зареєстрована продавцем в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) податкова накладна.

Податкова накладна (ПН) – це документ, який складається платником податків на дату виникнення податкових зобов'язань з урахуванням всіх вимог ПКУ і засвідчується електронними цифровими підписами (ЕЦП) посадових осіб продавця.

В окремих випадках до податкової накладної можуть складатись додатки.

Підприємства платять також різні місцеві податки, які включають у витрати. При нарахуванні таких податків дебетують рахунки 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» кредитують 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) утримується із заробітної плати працівників, при цьому дебетують рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», кредитують рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами». До бюджету цей податок перераховують при одержанні в банку грошей для виплати заробітної плати: дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» кредит рахунку 31 «Рахунки в банках». Ставка податку на доходи фізичних осіб – 18 %.

Аналітичний облік по розрахунках з бюджетом ведуть окремо по кожному виду податків і платежів, синтетичний - у журналі-ордері № 3Г с.-г.

33. Класифікація витрат діяльності підприємства

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

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

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

Визнані витрати класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

1. Витрати операційної діяльності: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

2. Витрати фінансової діяльності: фінансові витрати; втрати від участі в капіталі.

3. Витрати інвестиційної діяльності: придбання необоротних активів, а також реалізація тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів

4. Витрати на податки на прибуток: податок на прибуток.

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

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До витрат на податок на прибуток відносять суму нарахованого податку на прибуток за даними Податкової декларації.

Для обліку витрат діяльності підприємства передбачено такі рахунки: 90 «Собівартість реалізації»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності»; 95 «Фінансові витрати»; 96 «Втрати від участі в капіталі»; 97 «Інші витрати»; 98 «Податок на прибуток».

34. Облік витрат виробництва

В Україні з прийняттям визначилася інтегрована система обліку, відповідно до якої рахунки управлінського обліку кореспондують із рахунками фінансового обліку у межах єдиної системи рахунків

Рахунки для обліку операційної діяльності розміщені в основному в класі 8 «Витрати за елементами» та класі 9 «Витрати діяльності» (залежно від розмірів

підприємств або за їх вибором можуть застосовуватись одночасно або лише один із названих класів). Крім того, витрати виробництва обліковуються на рахунку 23 «Виробництво», де узагальнюється інформація про виробничі витрати підприємства. Дебетове сальдо рахунку 23 означає наявність незавершеного виробництва.

Для узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві застосовується рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображаються витрати через виявлений брак, за кредитом – суми, що списуються на витрати виробництва як втрати від браку; суми зменшення втрат від браку продукції; суми відшкодувань із винуватців браку тощо.

Деякі витрати, що частково пов'язані з виробничою діяльністю, обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», на якому узагальнюється інформація про здійснені протягом звітного періоду витрати, але які підлягають до віднесення до витрат майбутніх періодів. Витрати з цього рахунку розподіляються на рахунки, пов'язані з виробництвом, збутом продукції, організацією й управлінням виробництвом, іншою діяльністю.

Деталізація даних про витрати та вихід продукції галузей виробництва здійснюється у розрізі системи субрахунків та об'єктів аналітичного обліку, що відкриваються до відповідних синтетичних рахунків.

Аналітичний облік за кожним із субрахунків ведеться у розрізі окремих видів виробництв, переділів, партій у розрізі статей.

35. Облік витрат від операційної діяльності

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і які забезпечують основну частку його доходу.

До витрат операційної діяльності відносять: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Витрати, які не пов'язані безпосередньо з виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості, є витратами періоду. Одна зі складових таких витрат - постійні нерозподілені загальновиробничі витрати. Крім того, до витрат періоду відносять усі перелічені види витрат за винятком собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Адміністративні витрати є загальногосподарськими витратами, спрямованими на обслуговування та управління підприємством. Їх склад визначає п. 18 П(С)БО 16, а облік ведуть на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Витрати на збут - це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Склад збутових витрат визначає п. 19 П(С)БО 16. Обліковують їх на рахунку 93 «Витрати на збут».

До *інших операційних витрат* відносять витрати операційної діяльності, які не є адміністративними витратами та витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації продукції (робіт, послуг). Їх склад визначає п. 20 П(С)БО 16. Обліковують такі витрати на відповідних субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

36. Облік витрат від фінансової діяльності

Фінансова – це діяльність підприємства, що призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Фінансовими витратами визнають:

- витрати на проценти (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо);
- інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до вимог П(С)БО 31).

Такі витрати обліковують на рахунку 95 «Фінансові витрати» до якого відкривають наступні субрахунки: 951 «Відсотки за кредит» і 952 «Інші фінансові витрати».

37. Облік витрат від інвестиційної діяльності

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Втрати від участі в капіталі (дебет рахунку 96) є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковують за методом участі в капіталі.

Інші витрати - це витрати, які виникають під час діяльності підприємства (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Склад інших витрат установлений п. 29 П(С)БО 16 «Витрати». Обліковують їх на відповідних субрахунках рахунка 97 «Інші витрати».

38. Класифікація доходів діяльності підприємства

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

Доходи відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі збільшенням активу або зменшенням зобов'язання.

Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції.

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

- сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

- сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- сума балансової вартості валюти.

Визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- 1) доходи від операційної діяльності: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
 - інші операційні доходи;
- 2) доходи від фінансової діяльності: фінансові доходи; доходи від участі в капіталі;
- 3) доходи від іншої (інвестиційної) діяльності.

39. Облік доходів від операційної діяльності

Облік доходів операційної діяльності ведеться на рахунках 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід». Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»; 702 «Дохід від реалізації товарів»; 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 704 «Вирахування з доходу». По кредиту субрахунків 701-703 відображається визначення доходу, по дебету — належна сума непрямих податків (ПДВ, акцизний податок) і списання чистого доходу в кінці звітної періоду на рахунок 79 «Фінансові результати». По дебету субрахунку 704 відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям і вартість повернутих товарів та інші суми (за договорами комісії тощо), що підлягають вирахуванню з доходів. По кредиту відображається списання суми вирахувань з доходів на субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Аналітичний облік доходів від реалізації доцільно вести за видами (групами) продукції, товарів, робіт і послуг і напрямками реалізації.

Відпуск продукції покупцю здійснюється по накладних, рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних. Продавець виписує також податкову накладну для відображення ПДВ.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства (крім реалізації) призначено рахунок 71 «Інший операційний дохід».

Інший операційний дохід включає: дохід від первісного визнання і зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; дохід від реалізації іноземної валюти; дохід від реалізації інших необоротних активів; дохід від

операційної оренди; дохід від операційної курсової різниці; одержані пені, штрафи, неустойки; відшкодування раніше списаних активів; дохід від списання кредиторської заборгованості; одержані гранти та субсидії; інші доходи від операційної діяльності.

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається сума визнаних доходів, а за дебетом сума непрямих податків у складі цих доходів та списання чистого доходу на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». Синтетичний облік по кредиту рахунків класу 7 ведеться в журналі-ордері № 6 с.-г. і реєстрах (6.1-6.8 с.-г.).

40. Облік доходів від фінансової діяльності

Доходи від фінансової діяльності включають: дохід від участі в капіталі та інші фінансові доходи.

Дохід від участі в капіталі - це дохід від фінансових інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі.

Для обліку доходів від участі в капіталі застосовується рахунок 72 «Дохід від участі в капіталі» із субрахунками. На суму доходу, одержаного за інвестиціями, пов'язаним сторонам (залежно від форми) і визначеного методом участі в капіталі, складається запис: дебет 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі»; кредит 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;

кредит 722 «Дохід від спільної діяльності»; кредит 723 «Дохід від інвестицій у дочірні підприємства».

До інших фінансових доходів відносять (рахунок 73 «Інші фінансові доходи») доходи, одержані від фінансових інвестицій (крім доходів, які відображаються за методом участі в капіталі), дивіденди, відсотки, амортизація дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери.

Облік інших фінансових доходів ведуть у розрізі субрахунків: 731 «Дивіденди одержані»; 732 «Відсотки одержані»; 733 «Інші доходи від фінансових операцій» у кореспонденції з рахунком 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» у журналі-ордері № 6 с.-г.

На кредит субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують доходи від фінансових операцій у кореспонденції з дебетом рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі»; 73 «Інші фінансові доходи». На дебет субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітного періоду списують: у кореспонденції з кредитом рахунку 95 «Фінансові витрати» — фінансові витрати (нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.); у кореспонденції з кредитом рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» - втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій у дочірні підприємства тощо. Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даним субрахунку 792 «Результат фінансових операцій» (порівнянням кредитового і дебетового

обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

41. Облік доходів від інвестиційної діяльності

Для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності і не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю призначено рахунок 74 «Інші доходи», на якому обліковуються доходи від зміни вартості фінансових інструментів, реалізації фінансових інвестицій, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та іншої діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності, від вартості негативного гудвілу, яка визнана доходом, та ін.).

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої діяльності. На кредиті субрахунку 793 в кореспонденції з дебетом рахунку 74 «Інші доходи» списують вказані доходи. На дебеті субрахунку 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунку 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) і послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць і уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій й інші витрати діяльності). Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунку 793 «Результат іншої діяльності», відповідними записами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Облік і звітність в оподаткуванні

42. Загальнодержавні та місцеві податки і збори

Згідно Податкового кодексу України податки та збори поділяються на:

- загальнодержавні податки і збори:

- 1) податок на прибуток підприємств;
- 2) податок на доходи фізичних осіб;
- 3) податок на додану вартість;
- 4) акцизний податок;
- 5) екологічний податок;
- 6) рентна плата;
- 7) мито.

- місцеві податки і збори:

- 1) податок на майно;
- 2) єдиний податок;
- 3) збір за місця для паркування транспортних засобів;
- 4) туристичний збір.

43. Формування та подання податкової звітності

Податкова декларація - документ, що подається платником податків (у тому числі відокремленим підрозділом у випадках, визначених Податковим кодексом України контролюючим органам у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата грошового зобов'язання, у тому числі податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків - фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку та збору.

Податкова декларація подається за звітний період в установлені ПКУ строки контролюючому органу, в якому перебуває на обліку платник податків.

Податкова декларація подається за вибором платника податків в один із таких способів:

- а) особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- б) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- в) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів України.

Платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації контролюючому органу в електронній формі з дотриманням вимог законів України.

Податкові декларації, подаються за базовий звітний (податковий) період, (крім випадків передбачених ПКУ), що дорівнює:

- календарному місяцю (у тому числі в разі сплати місячних авансових внесків) - протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця;
- календарному кварталу або календарному півріччю (у тому числі в разі сплати квартальних або піврічних авансових внесків) - протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя);
- календарному року, крім випадків - протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року;

Якщо платник податків самостійно виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку. Також він має сплатити суму недоплати та штраф у розмірі трьох відсотків від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку.

44. Облік податку на доходи фізичних осіб

Податок з доходів фізичних осіб - плата фізичної особи за послуги, які надаються їй територіальною громадою, на території якої така фізична особа має податкову адресу або розташовано особу, що утримує цей податок.

Платниками податку є:

- *фізична особа - резидент*, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

- *фізична особа - нерезидент*, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

- *податковий агент* - юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента - юридичної особи, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або не грошовій формах) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений цим розділом, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність податковим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ПКУ.

Ставки податку:

18% щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) у тому числі, у формі: заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами, а також для пасивних доходів, у тому числі нарахованих у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, що виплачуються інститутами спільного інвестування;

0% щодо об'єктів спадщини, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення;

5% вартість будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцями, які не є членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, а також до доходів у вигляді дивідендів по акціях та корпоративних правах, нарахованих резидентами - платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах, які виплачуються інститутами спільного інвестування

9% до доходів у вигляді дивідендів по акціях та/або інвестиційних сертифікатах, корпоративних правах, нарахованих нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток.

Об'єктом оподаткування резидента є:

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;

доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);

іноземні доходи - доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є:

загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;

доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Базою оподаткування є загальний оподатковуваний дохід.

Загальний оподатковуваний дохід - будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

Базою оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є чистий річний оподатковуваний дохід.

Загальний річний оподатковуваний дохід *дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів*, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою - підприємцем від провадження господарської діяльності та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність.

При визначенні *базис оподаткування* враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у *грошовій, так і негрошовій формі*.

Якщо нарахування (надання) доходів у будь-якій *грошовій формі* базою оподаткування є:

(Оподатковуваний дохід – Податкова соціальна пільга (за наявності)) x18%

Якщо нарахування (надання) доходів у будь-якій *негрошовій формі* базою оподаткування є:

(Вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами x К) x 18 %
$$K = 100 : (100 - Cп),$$

де К - коефіцієнт;

Сп - ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

У такому самому порядку визначаються об'єкт оподаткування і база оподаткування для коштів, надміру витрачених платником податку на відрядження або під звіт та не повернутих у встановлені законодавством строки.

Нарахування та сплата ПДФО в обліку відображається записами:

Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою» Кт 641 «Розрахунки за податками й платежами» - утримано ПДФО із заробітної плати працівника;

Дт 641 «Розрахунки за податками й платежами» Кт 311 «Рахунки в банках в національній валюті» - перераховано ПДФО до бюджету.

Щоквартально в податкову інспекцію подають ф.№ 1ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нараховано (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку» протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

ПКУ передбачені наступні *пільги з податку на доходи фізичних осіб*:

- податкова соціальна пільга (надається за підсумками місяця);

- податкова знижка (надається за підсумками року).

Податкова соціальна пільга (ПСП) - це сума, на яку платник податків має право зменшити суму загального місячного оподаткованого доходу, отриманого з джерел на території України від одного працедавця у вигляді зарплати.

Пільгою можна користуватися лише за умови, якщо розмір отриманого протягом податкового місяця доходу (у вигляді заробітної плати) не перевищуватиме суму прожиткового мінімуму працездатної особи, яку встановлено на 1 січня звітного податкового року, помножену на 1,4 і округлену до найближчих десяти гривень. ПСП застосовується до нарахованого місячного доходу платника податку у вигляді заробітної плати, але тільки за одним місцем нарахування (виплати), яке платник податку вибирає самостійно.

Законодавством встановлено наступні розміри податкової соціальної пільги (табл. 26):

Таблиця 26

Платники податку, які мають право на отримання податкової соціальної пільги

Розмір пільги	Категорії осіб, що мають право на пільгу
Загальна	- для будь-якого платника податку, якщо розмір заробітної плати (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та відшкодування) не перевищує суми, яка дорівнює сумі місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень виключно за одним місцем його нарахування (виплати) - для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, - у розрахунку на кожну таку дитину;
150% загальної	а) є одинокою матір'ю (батьком), вдовою (вдівцем) або опікуном, піклувальником - у розрахунку на кожну дитину віком до 18 років; б) утримує дитину-інваліда - у розрахунку на кожну таку дитину віком до 18 років; в) є особою, віднесеною законом до 1 або 2 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, включаючи осіб, нагороджених грамотами Президії Верховної Ради УРСР у зв'язку з їх участю в ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи; г) є учнем, студентом, аспірантом, ординатором, ад'юнктом; г) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства; д) є особою, якій присуджено довічну стипендію як громадянину, що зазнав
	переслідувань за правозахисну діяльність, включаючи журналістів; е) є учасником бойових дій на території інших країн у період після Другої світової війни, на якого поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»;
200% загальної	Герої України, Герої Радянського Союзу або повні кавалери орденів Слави чи Трудової Слави; учасники бойових дій під час Другої світової війни або особи які працювали в тилу і мають відповідні державні відзнаки; колишні в'язні концтаборів гетто та інших місць примусового утримання під час Другої світової війни, а також особи, визнані репресованими або реабілітованими; особи, насильно вивезені з території колишньої СРСР під час Другої світової війни на територію держав, що перебували у стані війни з СРСР або окупованих фашистською Німеччиною

Платник податку має право на податкову знижку за наслідками звітного податкового року.

Податкова знижка для фізичних осіб, які не є суб'єктами господарювання -

документально підтверджена сума (вартість) витрат платника податку - резидента у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) у резидентів - фізичних або юридичних осіб протягом звітного року, на яку дозволяється зменшення його загального річного оподатковуваного доходу, одержаного за наслідками такого звітного року у вигляді заробітної плати, у випадках, визначених ПКУ.

Платник податку має право включити до складу податкової знижки звітного року такі витрати, фактично понесені ним протягом такого звітного року:

1) частину суми процентів, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом;

2) суму коштів або вартість майна, переданих платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям, зареєстрованим в Україні, у розмірі, що не перевищує 4 відсотки суми його загального оподатковуваного доходу такого звітного року;

3) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів освіти для компенсації вартості здобуття середньої професійної або вищої освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, який не одержує заробітної плати.

4) суму коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення, у тому числі для придбання ліків (донорських компонентів, протезно-ортопедичних пристосувань) у розмірах, що не перекриваються виплатами з фондів загальнообов'язкового державного медичного страхування, крім окремих випадків передбачених ПКУ.

5) суму витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади та рахунки учасників фондів банківського управління як такого платника податку, так і членів його сім'ї першого ступеня споріднення, які не перевищують (у розрахунку за кожний з повних чи неповних місяців звітного податкового року, протягом яких діяв договір страхування).

б) суму витрат платника податку на:

- оплату допоміжних репродуктивних технологій згідно з умовами, встановленими законодавством, але не більше ніж сума, що дорівнює третині доходу у вигляді заробітної плати за звітний податковий рік;

- оплату вартості державних послуг, пов'язаних з усиновленням дитини, включаючи сплату державного мита;

7) суму коштів, сплачених платником податку у зв'язку із переобладнанням транспортного засобу, що належить платникові податку, з використанням у вигляді палива моторного сумішевого, біоетанолу, біодизелю, стиснутого або скрапленого газу, інших видів біопалива;

8) суми витрат платника податку на сплату видатків на будівництво (придбання) доступного житла, визначеного законом, у тому числі на погашення пільгового іпотечного житлового кредиту, наданого на такі цілі, та процентів за ним.

Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум відображаються платником податку у річній податковій декларації.

45. Облік військового збору

Платниками військового збору є:

- фізична особа - резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

- фізична особа - нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні;

- податковий агент.

Об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені ПКУ.

Для резидента – це загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання); іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

Об'єктом оподаткування нерезидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні; доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Відповідно ПКУ загальний річний оподатковуваний дохід дорівнює сумі загальних місячних оподатковуваних доходів, іноземних доходів, отриманих протягом такого звітного податкового року, доходів, отриманих фізичною особою – підприємцем від провадження господарської діяльності згідно ПКУ, та доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність згідно ПКУ.

Об'єктом оподаткування фізичної особи – підприємця є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця.

Для фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність, оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

Слід враховувати, що у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат, тобто військовий збір буде нараховуватись на річний дохід без урахування витрат.

Відповідно ПКУ податковий агент здійснює нарахування, утримання та

сплата (перерахування) військового збору до бюджету здійснюються за ставкою 1,5%.

Військовий збір обліковують на субрахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» на якому ведеться облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються відповідно до чинного законодавства й облік яких не ведеться на рахунку 65 «Розрахунки зі страхуванням».

Суми утриманого збору з виплат працівникам, що входять до фонду оплати праці, відображають кореспонденцією рахунків: Дт 661 «Розрахунки за заробітною платою» Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Якщо військовий збір сплачується із сум, які підприємство утримує (як податковий агент) в непрацівника, зокрема, під час виплати винагороди за цивільно-правовими договорами, то для відображення суми утриманого збору застосовують: Дт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» Кт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами». Сплата військового збору до бюджету відображається кореспонденцією: Дт 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Суму утриманого *військового збору* за звітний період податкові агенти відображають у формі № 1 ДФ «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку».

46. Облік податку на прибуток

Платниками податку є *резиденти і нерезиденти*.

Резиденти: - суб'єкти господарювання - юридичні особи, які провадять господарську діяльність як на території України, так і за її межами;

- Національний банк України здійснює розрахунки з Державним бюджетом України відповідно до Закону України «Про Національний банк України»;

- управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд.

Нерезиденти: - юридичні особи, що створені в будь-якій організаційно-правовій формі, та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України;

- постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи із джерелом походження з України або виконують агентські (представницькі) та інші функції стосовно таких нерезидентів чи їх засновників.

Ставки податку на прибуток:

Базова (основна) ставка податку становить 18 відсотків.

Під час провадження страхової діяльності юридичних осіб - резидентів

одночасно із ставкою податку на прибуток, ставки податку на дохід встановлюються у таких розмірах:

3 % за договорами страхування від об'єкта оподаткування;

0 % за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії,

0, 4, 6, 12, 15 і 20 % застосовуються до доходів нерезидентів та прирівняних до них осіб із джерелом їх походження з України у випадках, встановлених ПКУ.

Під час провадження букмекерської діяльності, діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор (у тому числі казино) одночасно із ставкою податку на прибуток, ставка податку на дохід встановлюється у розмірі:

10 % від доходу, отриманого від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів;

18 % від доходу, отриманого від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю.

Об'єктом оподаткування є:

- прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до ПКУ;

- дохід за договорами страхування, визначений ПКУ;

- дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно ПКУ, з джерелом походження з України;

- дохід операторів, отриманий від діяльності з випуску та проведення лотерей, азартних ігор з використанням гральних автоматів, що підлягає оподаткуванню згідно ПКУ;

- дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино), крім доходу, отриманого від азартних ігор з використанням гральних автоматів, зменшеного на суму виплачених виплат гравцю, що підлягає оподаткуванню згідно ПКУ.

Методика розрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток:

Фінансовий результат до оподаткування:

прибуток, код р. 2290 ф.2

збиток, код р. 2295 ф.2

- /

Коригування:

Різниці, які виникають при нарахуванні амортизації необоротних активів;

Різниці, що виникають при формуванні резервів (забезпечень);

Різниці, які виникають при здійсненні фінансових операцій

Методологічні засади формування, і визначення в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати визначено в Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно Н(С)БО 1 *доходи* – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Згідно Н(С)БО 1 *витратами* - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Первинні документи для визнання доходів і витрат: виписка банку з руху грошових коштів, видаткові та прибуткові касові ордери, накладні на відпуск матеріальних цінностей, накладні на оприбуткування матеріальних цінностей, акти виконаних робіт, наданих послуг) та інші.

Таблиця 27

Порядок формування доходів і витрат діяльності

Перелік доходів і витрат	Субрахунки бухгалтерського обліку
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Обороти за Кт 701,702,703
Інші операційні доходи	Обороти за Дт 71
Адміністративні витрати	Обороти за Дт 92
Витрати на збут	Обороти за Дт 93
Інші операційні витрати	Обороти за Дт 91, 94
Дохід від участі в капіталі	Обороти за Кт 72
Інші фінансові доходи	Обороти за Кт 73
Інші доходи	Обороти за Кт 74
Фінансові витрати	Обороти за Дт 95
Втрати від участі в капіталі	Обороти за Дт 96
Інші витрати	Обороти за Дт 97

Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації.

Облік податку на прибуток ведеться на субрахунках:

641 «Розрахунки за податками й платежами», аналітичний рахунок податок на прибуток, відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом -

належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо;

98 «Податок на прибуток», де ведеться облік суми витрат податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу, які визначаються відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

Нарахування податку на прибуток в обліку відображається записом Дт 98 «Податок на прибуток» Кт 641 «Розрахунки за податками й платежами». Погашення заборгованість перед бюджетом за податком на прибуток відображається записом Дт 641 «Розрахунки за податками й платежами» Кт 311 «Рахунки в банках в національній валюті».

Податковий звітний період із податку на прибуток може бути кварталним чи річним.

Разом з річною декларацією з податку на прибуток платники подають до контролюючого органу фінансову звітність.

47. Облік податку на додану вартість

Платником податку, є:

1) будь-яка особа, що провадить господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку (обов'язкова реєстрація платників ПДВ здійснюється у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1000000 гривень (без урахування податку на додану вартість), така особа зобов'язана зареєструватися як платник податку у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання);

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа - управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

7) особа, що уповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають внаслідок поставки послуг підприємствами залізничного транспорту з їх основної діяльності.

Ставки податку встановлюються від бази оподаткування (табл. 28).

Таблиця 28

Ставки податку

Ставка	Операції, що підлягають оподаткуванню
20,00%	1)постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України, у т.ч. числі операції з безоплатної передачі та з передачі права власності на об'єкти застави позичальнику (кредитору), на товари, що передаються на умовах товарного кредиту, а також з передачі об'єкта фінансового лізингу в користування лізингоотримувачу/орендарю; 2) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; 3) ввезення товарів на митну територію України; 4) вивезення товарів за межі митної території України; 5) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом
0,00%	1)у митному режимі експорту; 2)у митному режимі реекспорту, якщо товари поміщені у такий режим відповідно Митного кодексу України; 3)у митному режимі безмитної торгівлі; 4)у митному режимі вільної митної зони. 5)постачання товарів: для заправки або забезпечення морських суден, повітряних суден, космічних кораблів, космічних ракетних носіїв або супутників Землі, наземного військового транспорту чи іншого спеціального контингенту Збройних Сил України, що бере участь у миротворчих акціях за кордоном України, або в інших випадках, передбачених законодавством, магазинами безмитної торгівлі; б)постачання таких послуг: міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом; послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом; послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.
7,00%	1)постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, дозволених для виробництва і застосування в Україні та внесених до Державного реєстру лікарських засобів, а також медичних виробів за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України; 2)постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання, дозволених для застосування у межах клінічних випробувань, дозвіл на проведення яких надано центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони здоров'я

Сума ПДВ визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань, що виникли у зв'язку з будь-яким продажем товарів (робіт, послуг) протягом звітного періоду, та сумою податкового кредиту звітного періоду.

Податкове зобов'язання - загальна сума податку на додану вартість,

одержана (нарахована) платником податку в звітному податковому періоді

Датою виникнення податкового зобов'язання вважається дата, що сталась раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку, як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти — дата їх оприбуткування в касі платника податку;

- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) — дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду

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

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

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

Право на одержання податкового кредиту у покупця засвідчує зареєстрована продавцем в Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН) податкова накладна.

Планом рахунків бухгалтерського обліку для податку на додану вартість передбачені такі субрахунки:

641 «Розрахунки за податками й платежами», аналітичний рахунок ПДВ, відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання тощо;

643 «Податкові зобов'язання» ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню);

644 «Податковий кредит» ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання;

315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» призначений для обліку коштів на рахунку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, відкритому платнику податку в Казначействі, а також на інших спеціальних рахунках, відкритих у банку та/або органі Казначейства відповідно до законодавства.

Відображення в обліку розрахунків з податку на додану вартість представлено в таблицях 29, 30.

Таблиця 29

Кореспонденція рахунків з обліку податкового зобов'язання за ПДВ при реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг)

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
<i>Перша подія – реалізація активів за умови наступної оплати</i>		
Відображено дохід від реалізації покупцям готової продукції, товарів, виконання робіт чи надання послуг	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками й платежами»
Відображено собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція», 28 «Товари», 23 «Виробництво»
Відображено надходження грошових коштів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
<i>Перша подія – реалізація активів за умови попередньої оплати</i>		
Від покупців та замовників в рахунок наступної реалізації ТМЦ одержано аванс	30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643 «Податкове зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками й платежами»
Відображено дохід від реалізації покупцям готової продукції, виконання робіт чи надання послуг	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
Дохід від реалізації зменшено на суму податкового зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками й платежами»
Відображено собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг	90 «Собівартість реалізації»	26 «Готова продукція», 28 «Товари», 23 «Виробництво»
Проведено взаємозалік заборгованостей	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Таблиця 30

Кореспонденція рахунків з обліку податкового кредиту за ПДВ при придбанні матеріальних активів

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
<i>Перша подія – одержання активів за умови наступної оплати</i>		
Відображено оприбуткування активів отриманих від постачальників	15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено непідтверджений податковий кредит з ПДВ	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено зареєструвану постачальником податкову накладну	641 «Розрахунки за податками й платежами»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»

Відображено перерахування грошових коштів постачальникам	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
Перша подія – перерахування авансу постачальникам за умови наступного одержання активів		
Відображено перерахування попередньої оплати постачальникам	371 «Розрахунки за виданими авансами»	31 «Рахунки в банках»
Відображено право на податковий кредит	6442 «Податковий кредит непідтверджений»	6441 «Податковий кредит за авансами»
Постачальний зареєстрував податкову накладну	641 «Розрахунки за податками й платежами»	6442 «Податковий кредит непідтверджений»
Відображено оприбуткування активів отриманих від постачальників	15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 28 «Товари»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Відображено податок на додану вартість	6441 «Податковий кредит за авансами»	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Проведено взаємозалік заборгованостей	631 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Декларацію з ПДВ, у якій встановлено місячний звітний період, платники подають протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного податкового періоду.

48. Порядок реєстрації податкових накладних та розрахунків коригувань до податкових накладних

Податкова накладна (ПН) – це документ, який складається платником податків на дату виникнення податкових зобов'язань з урахуванням всіх вимог ПКУ і засвідчується електронними цифровими підписами (ЕЦП) посадових осіб продавця.

В окремих випадках до податкової накладної можуть складатись додатки:

- додаток 1 формується в разі постачання платником податку окремих вузлів складного обладнання, яке має єдину ціну;
- додаток 2 Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (РК) складається у разі здійснення коригування сум податкових зобов'язань, а також у випадку виправлення помилок, допущених при складанні податкової накладної.

Податкова накладна та розрахунок коригувань підлягають обов'язковій реєстрації в ЄРПН з урахуванням граничних строків:

для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця, - до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені;

для податкових накладних/розрахунків коригування до податкових накладних, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця, - до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені.

ПКУ передбачено систему електронного адміністрування податку на додану

вартість.

Система електронного адміністрування ПДВ (СЕА) – технічний засіб, що спрямований на забезпечення обліку адміністрування ПДВ. Основне призначення системи – безперервний контроль формування та відшкодування ПДВ. Головною складовою системи електронного адміністрування ПДВ є електронний рахунок.

Платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Розрахунки з бюджетом у системі електронного адміністрування податку на додану вартість здійснюються з цих рахунків.

Принципи роботи системи електронного адміністрування:

- постачальник має право зареєструвати ПН в ЄРПН на суму ПДВ у межах ліміту реєстрації;

- покупець може включити вхідний ПДВ до складу податкового кредиту тільки за умови реєстрації постачальником ПН у СЕА. Якщо ліміту реєстрації недостатньо для реєстрації ПН, то платник податків повинен поповнити електронний рахунок, перерахувавши кошти зі свого поточного рахунка.

Ліміт реєстрації розраховується за формулою встановленою ПКУ:

$$\sum \text{Накл} = \sum \text{НаклОтр} + \sum \text{Митн} + \sum \text{ПопРах} + \sum \text{Овердрафт} - \sum \text{НаклВид} - \sum \text{Відшкод} - \sum \text{Перевищ},$$

Складові розрахунку реєстраційного ліміту:

$\sum \text{НаклОтр}$ - загальна сума податку за отриманими платником ПН і розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

$\sum \text{Митн}$ - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

$\sum \text{ПопРах}$ - загальна сума поповнення ПДВ-рахунка, перерахованого платником зі свого поточного рахунка на електронний рахунок у СЕА (у т.ч. і на додаткові електронні рахунки сільгоспідприємств, що обрало спеціальний режим оподаткування відповідно ПКУ).

$\sum \text{Овердрафт}$ - сума середньомісячна сума ПДВ, яка задекларовані платником податку до сплати до бюджету (і погашені чи розстрочені або відстрочені) за останніх 12 звітних (податкових) місяців.

$\sum \text{НаклВид}$ - загальна сума ПДВ за виданими та зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними та розрахунками коригування до таких податкових накладних;

$\sum \text{Відшкод}$ - загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

$\sum \text{Перевищ}$ - загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником ПДВ у поданих ним деклараціях (з урахуванням поданих уточнюючих розрахунків до них), над сумою податкових зобов'язань, наведеною ним в податкових накладних та розрахунках коригування до таких податкових накладних, зареєстрованих в ЄРПН.

49. Облік і звітність по акцизного податку

Платниками податку є:

1) особа, яка виробляє підакцизні товари (продукцію) на митній території України, у тому числі з давальницької сировини;

2) особа - суб'єкт господарювання, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України;

3) фізична особа - резидент або нерезидент, яка ввозить підакцизні товари (продукцію) на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, відповідно до митного законодавства;

4) особа, яка реалізує конфісковані підакцизні товари (продукцію), підакцизні товари (продукцію), визнані безхазяйними, підакцизні товари (продукцію), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизні товари (продукцію), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави, якщо ці товари (продукція) підлягають реалізації (продажу) в установленому законодавством порядку;

5) особа, яка реалізує або передає у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари (продукцію), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного ПКУ;

6) особа, на яку покладається дотримання вимог митних режимів, що передбачають звільнення від оподаткування, у разі порушення таких вимог;

7) особа, на яку покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції), на які встановлено ставку податку 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту, 0 євро за 1000 кг нафтопродуктів у разі порушення таких умов;

8) особа, на яку при здійсненні операцій з підакцизними товарами (продукцією), які не підлягають оподаткуванню або звільнюються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов;

9) особа - суб'єкт господарювання роздрібною торгівлі, яка здійснює реалізацію підакцизних товарів;

10) оптовий постачальник електричної енергії;

11) виробники електричної енергії, які мають ліцензію на право здійснення підприємницької діяльності з виробництва електричної енергії і продають її поза оптовим ринком електричної енергії;

12) особа - власник ввезеного на митну територію України вантажного транспортного засобу, що переобладнується у легковий автомобіль, з якого справляється акцизний податок;

13) особа, яка реалізує пальне.

Об'єктами оподаткування є операції з:

1) реалізації вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції);

2) реалізації та/або передачі в межах одного підприємства підакцизних товарів (продукції) з метою власного споживання, промислової переробки, своїм

працівникам, а також здійснення внесків підакцизними товарами (продукцією) до статутного капіталу;

3) ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України;

4) реалізації конфіскованих підакцизних товарів (продукції), підакцизних товарів (продукції), визнаних безхазяйними, підакцизних товарів (продукції), за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та підакцизних товарів (продукції), що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

5) реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів (продукції), що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного законодавством;

6) обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції);

7) реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів;

8) оптового постачання електричної енергії;

9) переобладнання ввезеного на митну територію України транспортного засобу у підакцизний легковий автомобіль;

10) реалізації будь-яких обсягів пального понад обсяги, що: отримані від інших платників акцизного податку, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних; ввезені (імпортовані) на митну територію України, що засвідчені належно оформленою митною декларацією; вироблені в Україні, реалізація яких є об'єктом оподаткування, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Ставки податку встановлюються відповідно до ПКУ: *адвалорні, специфічні, адвалорні та специфічні одночасно.*

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, з урахуванням податку на додану вартість та акцизного податку;

вартість реалізованої електричної енергії без податку на додану вартість;

вартість підакцизних товарів (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів).

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в

одиницях виміру ваги, об'єму, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

До підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистилляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо підакцизних товарів (продукції), вироблених на митній території України, є дата їх реалізації особою, яка їх виробляє, незалежно від цілей і напрямів подальшого використання таких товарів (продукції), крім випадків, зазначених у ПКУ.

Датою виникнення податкових зобов'язань у разі ввезення підакцизних товарів (продукції) на митну територію України є дата подання контролюючому органу митної декларації для митного оформлення або дата нарахування такого податкового зобов'язання контролюючим органом у визначених законодавством випадках.

Датою виникнення податкових зобов'язань щодо реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів є дата здійснення розрахункової операції відповідно до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», для безготівкових розрахунків - дата оформлення розрахункового документа на суму проведеної операції, який підтверджує факт продажу, відвантаження, фізичного відпуску товару, а у разі реалізації товарів фізичними особами - підприємцями, які сплачують єдиний податок, - дата надходження оплати за проданим товар. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.

З метою удосконалення порядку оподаткування палива в Україні було введено систему електронного адміністрування реалізації пального, яка забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Платникам акцизного податку автоматично відкриваються облікові картки в системі електронного адміністрування реалізації пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД.

Платник податку при реалізації пального зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних з дотриманням умови щодо реєстрації.

Платник податку має право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування, а також коригування до заявок на поповнення обсягу залишку пального в Єдиному реєстрі акцизних накладних на обсяг реалізованого пального за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з УКТ ЗЕД (Σ АНакл), обчислений за такою формулою:

$$\Sigma \text{АНакл} = \Sigma \text{АНаклОтр} + \Sigma \text{АМитн} + \Sigma \text{ЗаявкиПоповн} - \Sigma \text{КоригЗаявкиПоповн} - \Sigma \text{АНаклВид} - \Sigma \text{Втрат},$$

де:

- $\Sigma \text{Анакл Отр}$ загальний обсяг пального за отриманими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до них таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- $\Sigma \text{АМитн}$ загальний обсяг пального, ввезеного на митну територію України, оформленого належним чином митними деклараціями, з якого сплачено акцизний податок;
- $\Sigma \text{Заявки Поповн}$ загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального заявками на поповнення обсягу залишку пального, із списанням з облікових карток грошових коштів сплаченого акцизного податку в бюджет, рівних сумі акцизного податку для відповідного обсягу пального;
- $\Sigma \text{Кориг Заявки Поповн}$ загальний обсяг пального за оформленими та зареєстрованими в системі електронного адміністрування реалізації пального коригуваннями до заявок на поповнення обсягу залишку пального, за якими зменшується попередньо збільшений обсяг залишку пального;
- $\Sigma \text{АНакл Вид}$ загальний обсяг пального за виданими платником податку акцизними накладними, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних, та розрахунками коригування до таких акцизних накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі акцизних накладних;
- $\Sigma \text{Втрат}$ загальний обсяг пального втраченого, як в межах, так і понад встановлені норми втрат, зіпсованого, знищеного, включаючи випадки внаслідок аварії, пожежі, повені, інших форс-мажорних обставин чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом, а також внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого пального, що засвідчені відповідним актом втрати, псування чи знищення пального.

Податкові зобов'язання з акцизного податку у вітчизняних виробників виникають у момент реалізації підакцизних товарів. В обліку це відображають записом Дт 702 «Дохід від реалізації товарів» Кт 641 «Розрахунки за податками». Сплату податкових зобов'язань з акцизного податку відображають записом Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Базовий податковий період для сплати акцизного податку відповідає календарному місяцю. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених або переобладнаних на митній території України; імпортери алкогольних напоїв та тютюнових виробів; суб'єкти господарювання роздрібної торгівлі, які здійснюють реалізацію підакцизних товарів; оптові постачальники електричної енергії подають щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду контролюючому органу за місцем реєстрації декларацію акцизного податку.

50. Облік мита

В Україні застосовуються такі види мита:

- 1) *ввізне* - встановлюється на товари, що ввозяться на митну територію України;

2) *вивізні* - встановлюється законом на українські товари, що вивозяться за межі митної території України;

3) *сезонне* – може встановлюватися на окремі товари законом на строк не менше 60 та не більше 120 послідовних календарних днів з дня його встановлення;

4. *особливі види мита* – встановлюються у випадках, передбачених законами України

Платниками мита згідно Митного кодексу є:

1) особи, які ввозять товари на митну територію України чи вивозять товари з митної території України у порядку та на умовах, встановлених Митним кодексом України;

2) особи, на адресу яких надходять товари, що переміщуються (пересилаються) у міжнародних поштових або експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі, вантажних відправленнях;

3) особи, на які покладається обов'язок дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митом, у разі порушення таких вимог;

4) особи, які використовують товари, митне оформлення яких було здійснено з умовним звільненням від оподаткування, не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям такого звільнення згідно з Митним кодексом України, іншими законами України, а також будь-які інші особи, які безпідставно використовують звільнення від оподаткування митом (податкову пільгу);

5) особи, які реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження товари, що були випущені у вільний обіг на митній території України із звільненням від оподаткування митними платежами, до закінчення строку, визначеного законом;

6. особи, які реалізують товари, транспортні засоби відповідно до ст.243 Митного кодексу України.

Митним кодексом встановлені наступні *ставки мита*:

- *адвалорні*. Базою оподаткування є митна вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України;

- *специфічні*. Базою оподаткування є кількість товарів у встановлених законом одиницях виміру при переміщенні їх через митний кордон України;

- *комбіновані*. Базою оподаткування є митна вартість та кількість товарів, що переміщуються через митний кордон України.

Сплата мита здійснюється при перетині митного кордону. Сума мита зазначається в Митній декларації. В обліку така операція відображається Дт 377 Кт 311.

У подальшому залежно від митного режиму мито включають:

- при імпорті до первісної вартості товарів Дт 28 Кт 377;
- при експорті до витрат на збут Дт 93 Кт 377.

51. Облік єдиного податку

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених ПКУ, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: 1) податку на прибуток підприємств; 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - третьої групи (фізичної особи); 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку 3% єдиного податку, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи; 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи.

Юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим ПКУ.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень;

друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень.

третья група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень;

четверта група - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

Платники єдиного податку першої - третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

Ставки єдиного податку

Ставки єдиного податку для платників першої - другої груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року та третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб - підприємців, які здійснюють господарську діяльність, залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

для *першої групи* платників єдиного податку - у межах до 10 % розміру прожиткового мінімуму на працездатну особу;

для *другої групи* платників єдиного податку - у межах до 20 % розміру мінімальної заробітної плати.

Відсоткова ставка єдиного податку для платників *третьої групи* встановлюється у розмірі:

3 % доходу - у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПКУ;

5 % доходу - у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Додаткова ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої - третьої групи (фізичні особи - підприємці) у розмірі 15 %:

до суми перевищення обсягу доходу;

до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий;

до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;

до доходу, отриманого платниками першої або другої групи від провадження діяльності, яка не передбачена для цих груп.

Додаткова ставка єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у подвійному розмірі ставок:

до суми перевищення обсягу доходу;

до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошових;

до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

Для платників єдиного податку четвертої групи *розмір ставок податку* з

одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

- для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) - 0,95;

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

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

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,19;

- для земель водного фонду - 2,43;

- для сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту, - 6,33.

Перелік гірських зон та поліських територій визначається Кабінетом Міністрів України.

Об'єктом оподаткування для платників єдиного податку *четвертої групи* є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку *четвертої групи* для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового (звітного) року.

Підставою для нарахування єдиного податку платникам *четвертої групи* є дані державного земельного кадастру та/або дані з державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Податковий (звітний) період, порядок нарахування та строки сплати єдиного податку. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал.

Податкова декларація складається наростаючим підсумком.

Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Сплата єдиного податку платниками 1-3 груп здійснюється за місцем податкової адреси.

Єдиний податок, нарахований за перевищення обсягу доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік;

Сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі - 10 відсотків; у II кварталі - 10 відсотків; у III кварталі - 50 відсотків; у IV кварталі - 30 відсотків.

Порядок визначення доходів

Для платників єдиного податку *1-3 груп* доходом є:

- для фізичної особи - підприємця - дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;

- для юридичної особи - будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

Дохід визначається на підставі даних обліку.

Платники єдиного податку *першої і другої груп* та платники єдиного податку *третьої групи (фізичні особи - підприємці)*, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Для реєстрації Книги обліку доходів такі платники єдиного податку подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги, у разі обрання способу ведення Книги у паперовому вигляді.

Платники єдиного податку *третьої групи (фізичні особи - підприємці)*, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, що встановлені центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Для

реєстрації Книги обліку доходів такі платники єдиного податку подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги.

Платники єдиного податку *третьої групи (юридичні особи)* використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат.

Реєстратори розрахункових операцій не застосовуються платниками єдиного податку: першої групи; другої і третьої груп (фізичні особи - підприємці) незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1000000 гривень. У разі перевищення в календарному році обсягу доходу понад 1000000 гривень застосування реєстратора розрахункових операцій для такого платника єдиного податку є обов'язковим. Застосування реєстратора розрахункових операцій розпочинається з першого числа першого місяця кварталу, наступного за виникненням такого перевищення, та продовжується у всіх наступних податкових періодах протягом дії свідоцтва платника єдиного податку.

Нарахування єдиного податку в обліку відображається записом Дт 92 «Адміністративні витрати» Кт 641 «Розрахунки за податками». Погашення заборгованість перед бюджетом за єдиним податком відображається записом Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

52. Облік єдиного соціального внеску

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб та членів їхніх сімей на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Платниками єдиного внеску є:

1) роботодавці:

підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, утворені відповідно до законодавства України, незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою - підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців), у тому числі філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи зазначених підприємств, установ і організацій, інших юридичних осіб, які мають окремий баланс і самостійно ведуть розрахунки із застрахованими особами;

фізичні особи - підприємці, зокрема ті, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством про працю, чи за цивільно-правовим договором

(крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою - підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності відповідно до відомостей з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців);

фізичні особи, які забезпечують себе роботою самостійно, та фізичні особи, які використовують працю інших осіб на умовах трудового договору (контракту);

дипломатичні представництва і консульські установи України, філії, представництва, інші відокремлені підрозділи підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), утворені відповідно до законодавства України, які мають окремий баланс і самостійно здійснюють розрахунки із застрахованими особами;

дипломатичні представництва і консульські установи іноземних держав, філії, представництва та інші відокремлені підрозділи іноземних підприємств, установ та організацій (у тому числі міжнародні), розташовані на території України;

підприємства, установи, організації, фізичні особи, які використовують найману працю, військові частини та органи, які виплачують грошове забезпечення, допомогу по тимчасовій непрацездатності, допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами, допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства для таких осіб:

військовослужбовців (крім військовослужбовців строкової військової служби), поліцейських, осіб рядового і начальницького складу, у тому числі тих, які проходять військову службу під час особливого періоду, визначеного законами України;

патронатних вихователів, батьків-вихователів дитячих будинків сімейного типу, прийомних батьків, якщо вони отримують грошове забезпечення відповідно до законодавства;

осіб, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності, перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами і отримують допомогу у зв'язку з вагітністю та пологами;

осіб, які проходять строкову військову службу у Збройних Силах України, інших утворених відповідно до закону військових формуваннях, Службі безпеки України та службу в органах і підрозділах цивільного захисту;

осіб, які доглядають за дитиною до досягнення нею трирічного віку та відповідно до закону отримують допомогу по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та/або при народженні дитини, усиновленні дитини;

одного з непрацюючих працездатних батьків, усиновителів, опікунів, піклувальників, які фактично здійснюють догляд за дитиною з інвалідністю, а також непрацюючих працездатних осіб, які здійснюють догляд за особою з інвалідністю I групи або за особою похилого віку, яка за висновком медичного закладу потребує постійного стороннього догляду або досягла 80-річного віку, якщо такі непрацюючі працездатні особи отримують допомогу, надбавку або компенсацію відповідно до законодавства;

інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції (у тому числі [постійне представництво](#) інвестора-нерезидента), що використовує працю фізичних осіб, найнятих на роботу в Україні на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою - підприємцем в Україні, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців);

4) фізичні особи - підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;

5) особи, які провадять незалежну професійну [діяльність](#), а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності;

5-1) члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах;

б) особи, які беруть добровільну участь у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Фізичні особи — підприємці та члени фермерського господарства, звільняються від сплати за себе єдиного внеску, якщо вони отримують пенсію за віком або є особами з інвалідністю, або досягли віку, встановленого Законом України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування", та отримують відповідно до закону пенсію або соціальну допомогу. Такі особи можуть бути платниками єдиного внеску виключно за умови їх добровільної участі у системі загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Обчислення єдиного внеску здійснюється на підставі бухгалтерських та інших [документів](#), відповідно до яких провадиться нарахування (обчислення) або які підтверджують нарахування (обчислення) виплат (доходу), на які відповідно законодавства нараховується єдиний внесок.

Нарахування єдиного соціального внеску повинні здійснювати роботодавці на зарплату найманих [працівників](#). При віднесенні тієї чи іншої виплати до зарплати з метою нарахування єдиного соціального внеску слід керуватись Законом "Про оплату праці".

Перерахування страхових внесків здійснюють платники одночасно з одержанням (перерахуванням) коштів на оплату праці (виплати доходу), у тому числі в безготівковій чи натуральній формі або з виручки від реалізації товарів (послуг).

Не нараховують внесків по єдиному соціальному внеску на такі допомоги:

- допомога при народженні дитини;
- допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку;
- допомога на поховання.

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, для бухгалтерського обліку розрахунків з органами соціального страхування передбачено рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням».

Звітність підприємств

53. Принципи фінансової звітності .

Відповідно до Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (пр.16.07.1999 р.), ст.4 до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності відносяться:

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;

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 принципах, 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.

54. Методика складання бухгалтерського Балансу (Звіту про фінансовий стан) - ф.1 наведено в додатку 1 до НП(С)БО. В Балансі відображається щокварталу фінансовий стан підприємства на кінець останнього дня звітного періоду з дотриманням наступних рекомендацій:

1) активи відображаються у Балансі якщо їх оцінка може бути достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з їх використанням;

2) витрати на придбання та створення активу, що не може бути відображений у Балансі, включають до складу витрат звітного періоду;

3) зобов'язання відображаються у Балансі, якщо їх оцінка може бути достовірно;

4) власний капітал показують у Балансі одночасно з відображенням активів або зобов'язань, що призводять до його зміни;

Форма Балансу складається з двох частин: активу та пасиву

В *активі* відображають відомості про активи підприємства в розрізі їх видів; відповідно в *пасиві*, наводиться інформацію про зобов'язання та власний капітал. Статті Балансу заповнюються на підставі сальдо (дебетового або кредитового) по відповідних рахунках. Фрагмент заповнення 1 розділу активу Балансу наведено в табл. 31.

Таблиця 31

Фрагмент заповнення 1 розділу активу бухгалтерського Балансу

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ БАЛАНСУ (Звіту про фінансовий стан)- Найменування статей балансу	Код	Зміст статей
АКТИВ		
I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ:		
Нематеріальні активи	1000	Рядок 1000 = Рядок 1001 - Рядок 1002. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.
Первісна вартість	1001	Сальдо Дт 12
Накопичена амортизація	1002	Сальдо Кт 133
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо Дт 15
Основні засоби	1010	Рядок 1010=1011-1012
Первісна вартість	1011	Сальдо Дт 10,11
Накопичена амортизація	1012	Сальдо Кт 131,132

Порядок формування розділів активу і пасиву бухгалтерського Балансу наведено в (дод. Д).

55. Методика складання Звіту про фінансові результати підприємства

Звіт про фінансові результати складається з метою є надання користувачам повної, достовірної та об'єктивної інформації про доходи, витрати, прибутки та збитки від діяльності підприємства за звітний період. Загальні правила заповнення звіту визначені в НП(С)БО 1. Звіт включає чотири розділи.

Розділ I "Фінансові результати" розкривають інформацію про отримані доходи в розрізі видів діяльності підприємства та про витрати, пов'язані з отриманням цих доходів. На підставі цих показників визначають фінансові результати спочатку від операційної діяльності, потім від звичайної діяльності, а згодом обчислюють чистий прибуток або збиток.

У розділі II «Сукупний дохід» відображають доходи і витрати, які обліковують безпосередньо на рахунках капіталу (тобто без проведення за рахунками класів 7, 8, 9).

У розділі III «Елементи операційних витрат» відображають всі операційні витрати підприємства (на виробництво, збут, управління та ін.) у звітному періоді, за вирахуванням внутрішнього обороту – тих витрат, які формують собівартість продукції (робіт, послуг), виробленої та спожитої самим підприємством. У розділі не відображають: собівартість реалізованих товарів, запасів, іноземної валюти, втрати від операційних курсових різниць, штрафів, пені.

Розділ IV "Розрахунок показників прибутковості акцій" заповнюють тільки акціонерні товариства, прості акції або потенційно прості акції яких відкрито продають та купують на фондових біржах. Для розрахунку показників застосовують норми П(С)БО 24 "Прибуток на акцію". Показники розділу IV обчислюють тільки для складання звіту – і в бухгалтерському обліку підприємства не відображають.

Фрагмент заповнення 1 розділу Звіту про фінансові результати наведено в табл. 32.

Таблиця 32

Фрагмент заповнення 1 розділу активу Звіту про фінансові результати

Найменування статей звіту про фінансовий результат	Код	Зміст статей
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903
Валовий: прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
збиток	2095	Від'ємне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рахунка 71 із Кт 791
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121*	Обороти за Кт 710 у кореспонденції з Дт 21, 27, 100, 161, 163
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122*	Обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 23
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рахунка 92 із Дт 791
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рахунка 93 із Дт 791
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рахунка 94 з Дт 791
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181*	Обороти за Дт 940 Кт 100, 21, 27, 161, 163 (значення наводять у дужках)
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182*	Обороти за Дт 940 Кт 23 (значення наводять у дужках)

Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
збиток	2195	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Дт рахунка 72 із Кт субрахунку 792
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рахунка 73 із Кт субрахунку 792
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рахунка 74 Кт субрахунку 793
Дохід від благодійної допомоги	2241*	Обороги за Кт 745 (у частіші отриманої благодійної допомоги, яка звільнена від ПДВ)
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунка 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Дт субрахунку 792 із Кт рахунка 96
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 97
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275*	Розрахунок коригування фінансової звітності
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270 + (-) ряд. 2275
збиток	2295	Від'ємне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270+ (-) ряд. 2275
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт субрахунку 793 із Кт субрахунку 981 (витрати) або обороти за Дт субрахунку 981 із Кт субрахунку 793 (дохід)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунка 79, яка відображає фінансовий результат від припиненої діяльності
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305
збиток	2355	Від'ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305

Порядок формування розділів 1 розділу активу Звіту про фінансові результати наведено в (дод. Е).

56. Методика складання Приміток до фінансової звітності підприємства

Примітки до річної фінансової звітності (ф.5) складається у складі річної фінансової звітності. У ній визначено мінімальний перелік показників, що підлягають розкриттю. Крім цього, підприємства зобов'язані розкривати в примітках до річної фінансової звітності іншу інформацію, встановлену чинними П(С)БО Підприємства, для яких обов'язковість оприлюднення річної фінансової звітності встановлена законодавством*

Розділ I «Нематеріальні активи». Перший розділ Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) розшифровує інформацію, наведену в ряд. 1000 — 1002 і додатковому ряд. 1050 форми № 1, тобто про нематеріальні активи і гудвіл. Порядок заповнення наведено в табл. 33.

Заповнення розділу «Нематеріальні активи» форми № 5

Найменування графи	№ графи	Порядок заповнення
I. Нематеріальні активи		
<i>Залишок на початок року</i>		
первісна (переоцінена) вартість	3	Ряд. 010 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 121; ряд. 020 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 122; ряд. 030 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 123; ряд. 040 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 124; ряд. 050 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 125; ряд. 070 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах. 127; ряд. 080 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070; ряд. 090 — сальдо на 01.01.2018 р. за Дт субрах 191, 193
накопичена амортизація	4	У ряд. 010 — 070 гр. 4 форми № 5 наводять аналітичні дані сальдо на 01.01.2018 р. за Кт субрах. 133 (у розрізі груп нематеріальних активів). Ряд. 080 гр. 4 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 4. Ряд. 090 гр. 4 форми № 5 не заповнюють, оскільки гудвіл є активом, що не амортизується (п. 16 П(С)БО 19)
Надійшло за рік	5	У ряд. 010 — 070 гр. 5 форми № 5 відображають придбання або отримання нематеріальних активів у результаті їх розробки, як внеску до статутного капіталу або безоплатного отримання (у розрізі груп нематеріальних активів). Тобто тут наводять дані оборотів за Дт відповідних субрахунків рах. 12 з Кт субрах. 154, 424, рах. 46, 48, 69. У цій же графі відображають переведення необоротних активів, утримуваних для продажу, до складу нематеріальних активів у разі відмови від їх реалізації: обороти за Дт відповідних субрахунків рах. 12 з Кт субрах. 286. Ряд. 080 гр. 5 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 5. У ряд. 090 гр. 5 форми № 5 відображають первісну вартість гудвіла, визнаного протягом звітного року. Тобто наводять дані обороту за Дт субрах. 191, 193 з Кт рах. 37, 68
<i>Переоцінка (дооцінка +, уцінка -)</i>		
первісної (переоціненої) вартості	6	У ряд. 010 — 070 гр. 6 форми № 5 наводять суму проведеної протягом звітного року дооцінки (уцінки) нематеріальних активів (за їх групами). Тобто в цій графі відображають: 1) дооцінку — аналітичні дані оборотів за Дт відповідних субрахунків рах. 12 з Кт субрахунків 133, 412, 746;

		<p>2) уцінку — аналітичні дані оборотів за Кт відповідних субрахунків рах. 12 з Дт субрахунків 133, 412, 975.</p> <p>У разі перевищення річної суми уцінки над сумою дооцінки цю різницю в ряд. 010 — 070 гр. 6 форми № 5 наводять у дужках (віднімають).</p> <p>Ряд. 080 гр. 6 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 6.</p> <p>Ряд. 090 гр. 6 форми № 5 не заповнюють, оскільки чинне законодавство не передбачає проведення процедури дооцінки (уцінки) гудвіла</p>
накопиченої амортизації	7	<p>У ряд. 010 — 070 гр. 7 форми № 5 відображають зміну суми накопиченої амортизації у зв'язку з дооцінкою (уцінкою) нематеріальних активів. Тут наводять дані оборотів за Дт відповідних субрахунків рах. 12 з Кт субрах. 133 (у разі дооцінки) і за Дт субрах. 133 з Кт відповідних субрахунків рах. 12 (при уцінці).</p> <p>У разі перевищення річної суми уцінки над сумою дооцінки цю різницю в ряд. 010 — 070 гр. 7 форми № 5 наводять у дужках (вираховують).</p> <p>Ряд. 080 гр. 7 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 7.</p> <p>Ряд. 090 гр. 7 форми № 5 не заповнюють, оскільки гудвіл є активом, що не амортизується. Крім того, чинне законодавство не передбачає процедури проведення дооцінки (уцінки) гудвіла</p>
<i>Вибуло за рік</i>		
первісна вартість	(переоцінена) 8	<p>У ряд. 010 — 070 гр. 8 форми № 5 відображають вибуття нематеріальних активів унаслідок їх переведення до складу необоротних активів, утримуваних для продажу, а також у результаті їх списання, безоплатної передачі тощо (у розрізі груп нематеріальних активів). У цій графі наводять дані оборотів за Дт субрах. 286, 133, 377, 976 з Кт відповідних субрахунків рах. 12.</p> <p>Ряд. 080 гр. 8 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 8.</p> <p>У ряд. 090 гр. 8 форми № 5 відображають вибуття гудвіла, зокрема у зв'язку з його включенням до групи вибуття, яка відповідає критеріям активів, утримуваних для продажу, а також у результаті його списання. Тобто наводять дані оборотів за Дт субрах. 286, 976, рах. 45 з Кт субрах. 191, 193</p>

накопичена амортизація	9	У ряд. 010 — 070 гр. 9 форми № 5 відображають списання накопиченої амортизації об'єктів нематеріальних активів, що вибули (за їх групами). Тобто тут показують дані оборотів за Дт субрах. 133 з Кт відповідних субрахунків рах. 12 (у частині нематеріальних активів, що вибули). Ряд. 080 гр. 9 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 9. Ряд. 090 гр. 9 форми № 5 не заповнюють
Нараховано амортизації за рік	10	У ряд. 010 — 070 гр. 10 форми № 5 відображають суму нарахованої за рік амортизації нематеріальних активів (у розрізі їх груп). У цій графі наводять обороти за Дт рах. 15, 23, 91, 92, 93 і субрах. 941, 949 з Кт субрах. 133. Для підприємств, що застосовують рахунки класу 8: оборот за Дт рах. 15, 83 з Кт субрах. 133. Ряд. 080 гр. 10 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 10. Ряд. 090 гр. 10 форми № 5 не заповнюють, оскільки гудвіл є активом, що не амортизується
Втрати від зменшення корисності за рік	11	У ряд. 010 — 070 гр. 11 форми № 5 відображають втрати від зменшення корисності об'єктів нематеріальних активів: обороти за Дт субрах. 412, 972 з Кт субрах. 133. Ряд. 080 гр. 11 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 11. У ряд. 090 гр. 11 форми № 5 відображають втрати від зменшення корисності гудвіла, розмір яких визначають відповідно до П(С)БО 28: обороти за Дт субрах. 972 з Кт субрах. 191, 193
<i>Інші зміни за рік</i>		
первісної (переоціненої) вартості	12	У ряд. 010 — 070 гр. 12 форми № 5 показують зміни первісної (переоціненої) вартості нематеріальних активів, не відображені в ряд. 010 — 070 гр. 5 — 11 форми № 5. Наприклад, тут наводять інформацію про поліпшення нематеріальних активів (аналітичні дані до річних оборотів за Дт відповідних субрахунків рах. 12 з Кт субрах. 154). Ряд. 080 гр. 12 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 12. Ряд. 090 гр. 12 форми № 5 , на нашу думку, не заповнюють
накопиченої амортизації	13	У ряд. 010 — 070 гр. 13 форми № 5 показують зміни накопиченої амортизації нематеріальних активів, не відображені в ряд. 010 — 070 гр. 5 — 11 форми № 5. Наприклад, тут наводять відомості про відновлення корисності об'єктів нематеріальних активів після усунення причин попереднього зменшення їх

		корисності (аналітичні дані до річних оборотів за Дт субрах. 133 з Кт субрах. 742, 412). Ряд. 080 гр. 13 — алгебраїчна сума показників ряд. 010 — 070 за гр. 13. Ряд. 090 гр. 13 форми № 5 не заповнюються
<i>Залишок на кінець року</i>		
первісна (переоцінена) вартість	14	Гр. 14 ряд. 010 — 080 = (гр. 3 - гр. 4 + гр. 5 + (-) гр. 6 - (+) гр. 7 - гр. 8 + гр. 9 - гр. 10 - гр. 11 + (-) гр. 12 - (+) гр. 13 + гр. 15) ряд. 010 — 080. Гр. 14 ряд. 090 = (гр. 3 + гр. 5 - гр. 8 - гр. 11) ряд. 090
<i>Перевірка. Показник ряд. 080 гр. 14 форми № 5 повинен відповідати значенню ряд. 1001 гр. 4 форми № 1 на 31.12.2018 р.</i> <i>Показники ряд. 010 — 070 гр. 14 форми № 5 повинні відповідати сальдо на 31.12.2018 р. за Дт рах. 12 (у розрізі кожної групи нематеріальних активів).</i> <i>Показник ряд. 090 гр. 14 форми № 5 повинен відповідати сальдо на 31.12.2018 р. за Дт рах. 19, а також значенню ряд. 1050 гр. 4 форми № 1 на 31.12.2018 р.</i>		
накопичена амортизація	15	Гр. 15 ряд. 010 — 080 = (гр. 4 + (-) гр. 7 - гр. 9 + гр. 10 + гр. 11 + (-) + (-) гр. 13) ряд. 010 — 080. Гр. 15 ряд. 090 не заповнюються, оскільки гудвіл визнається активом, що не амортизується
<i>Перевірка. Показник ряд. 080 гр. 15 форми № 5 повинен відповідати значенню ряд. 1002 гр. 4 форми № 1 на 31.12.2018 р.</i>		

Порядок формування Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 5) наведено в дод. Є.

57. Порядок формування фінансового звіту суб'єкта малого підприємства

Малі підприємства для подання фінансової звітності можуть використовувати форми з П(С)БО 25. Про порядок заповнення Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) для малих підприємств. В табл. 34. Зазначено форми фінансової звітності та їх користувачів.

Таблиця 34

Форми фінансової звітності за НП(С)БО 25

Фінансова звітність малого підприємства	Фінансова звітність мікропідприємства
Баланс форма № 1-м Звіт про фінансові результати форма № 2-м	Баланс форма № 1-мс Звіт про фінансові результати форма № 2-мс
Використовують: — малі підприємства* (крім платників єдиного податку 3 групи); — представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Використовують — мікропідприємства; — підприємства — платники єдиного податку 3 групи; — непідприємницькі товариства (тобто неприбуткові організації)

Малими є підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передуює звітному, відповідають щонайменше двом із таких

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

Доцільно закріпити в Наказі про облікову політику формами складання звітності № 1-м, № 2-м чи № 1-мс та № 2-мс. Для малих підприємств є вибір, використовувати № 1-м, № 2-м або ж увесь комплект річної звітності за загальними формами У Балансі ф. № 1-м та Звіті про фінансовий результат ф. № 2-м малі підприємства наводять показники в тисячах гривень з одним десятковим знаком після коми (зазначено у шапці форми Фінансової звітності малого підприємства).

Нині для малих підприємств не передбачено спеціальних строків подання фінансової звітності, тому слід керуватися загальними правилами. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Порядок заповнення статей звітів № 1-м, № 2-м чи № 1-мс та № 2-мс аналогічно ф. Баланс та Звіт про фінансові результати.

58. Методика виправлення помилок в обліку та звітності

В практичній роботі існують два методи виправлення помилок: «коректурний» і «метод сторно». Коректурний спосіб застосовується для виправлення помилок в облікових регістрах до перенесення їх підсумків в Головну книгу. При цьому, неправильний текст і цифри закреслюються і над ними проставляється правильний текст і цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так ,щоб можна було прочитати попередній текст. Виправлені помилки повинні супроводжуватися записом «виправлено» і завірятися підписом, особи яка веде цей регістр з зазначенням дати виправлення.

Метод «сторно» застосовується при виправленні помилок поточного року , виявлені в поточному році , після перенесені підсумків з облікових регістрів в Головну книгу. Застосування цього методу передбачає занесення помилкового запису (суми або кореспонденції рахунків) в регістри обліку червоним кольором (або в дужках), а також занесення в регістри обліку правильного запису (суми або кореспонденції) темним кольором.

В результаті внесення цих даних у місяці ,в якому виявлена помилка, дозволяє ліквідувати неправильний запис. Застосування цього методу передбачає складання бухгалтерської довідки.

При виявленні помилок за минулі роки передбачено застосування П(С)БО 6 «Виправлення помилок» (дод. Ж). Застосування стандарту стосується помилок, які мали місце: при складанні фінансових звітів за попередні роки; вплинули на величину нерозподіленого прибутку (непокритого) збитку.

59. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська діяльність регулюється Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-III від 21.12.2018 р. (далі – Закон), іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту.

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

Аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- 1) має вищу освіту;
- 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання підтверджуються за такими напрямками:

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про єдиний соціальний внесок;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;
- 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;
- 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;
- 13) фінанси підприємств;
- 14) економіка підприємства та статистика.

Професійна компетентність підтверджується за результатами складання кваліфікаційного іспиту, яким засвідчується здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Аудиторська фірма набуває права на провадження аудиторської діяльності за дотримання наступних вимог.

- 1) загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;
- 2) посадовою особою, яка відповідно до установчих документів здійснює керівництво аудиторською фірмою, може бути лише аудитор;
- 3) керівник аудиторської фірми не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює підприємницьку діяльність за видами, не сумісними з аудиторською діяльністю;
- 4) аудиторська фірма повинна мати добру репутацію (аудиторська фірма може вважатися такою, що втратила добру репутацію, якщо до фірми

застосовувалося більше трьох разів стягнення у вигляді попередження або зупинення права на надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності або обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес)

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Провідна роль у системі регулювання аудиторської діяльності належить Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (далі – ОСНАД). Він складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю (далі - Рада нагляду) та Інспекції із забезпечення якості (далі – Інспекція). Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

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

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України. Аудиторська палата України (АПУ) – це професійна самоврядна організація, яка забезпечує реалізацію значної частки функцій з регулювання професійної діяльності аудиторів.

Щорічно до Аудиторської палати України суб'єкти аудиторської діяльності подають звіти про надані ними послуги. АПУ аналізує їх та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, а також узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні.

60. Класифікація аудиту

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Обов'язковий аудит, або аудит за законом, аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбаченому законодавством.

Законом №2164-VIII від 05.10.2017 р. «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», яким передбачено проведення щорічного аудиту для широкого кола юридичних осіб, які зобов'язані оприлюднити аудиторські звіти вже у 2018 році, інша частина – в 2019 році.

З 2018 року оприлюднювати фінансову звітність на веб-сайті разом з аудиторським звітом обов'язково повинні:

- 1) підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- 2) публічні акціонерні товариства;
- 3) суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;
- 4) підприємства, які провадять діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- 5) середні підприємства;
- 6) фінансові установи, що належать до мікропідприємств і малих підприємств.

Підприємствами, що становлять суспільний інтерес, є:

- підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів;
- банки;
- страхові компанії;
- недержавні пенсійні фонди;
- інші фінансові установи (крім інших фінансових установ і недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);
- підприємства, які відповідно до Закону про бухгалтерський облік належать до великих підприємств (великі – підприємства, у яких дотримуються щонайменше 2 із трьох критеріїв: балансова вартість активів – понад 20 млн євро, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – більш ніж 40 млн євро, середня кількість працівників – понад 250 осіб).

Ініціативний (добровільний) аудит — проводиться аудиторською фірмою (аудитором) на замовлення окремих підприємств (фірм) за домовленістю, незалежно від того, чи передбачена така перевірка за законом.

Аудит за спеціальним аудиторським завданням проводиться з перевірки окремих статей звітності, якісного стану майна, юридичної та економічної експертизи договорів, ефективності використання капіталу та інших питань, які пов'язані з діяльністю підприємства. Даний вид аудиту можна вважати різновидом ініціативного аудиту.

Залежно від суб'єктів аудиту виділяють *зовнішній і внутрішній аудит*.

Мета зовнішнього аудиту полягає у підтвердженні правильності звітності, обліку, оцінці відповідності внутрішнього контролю (аудиту) політиці і меті діяльності підприємства. Його завдання визначаються договором, укладеним аудиторською фірмою (аудитором) з клієнтом.

Внутрішній аудит забезпечує адекватність управління політиці підприємства на всіх його рівнях, високу конкурентоспроможність і прибутковість підвідомчих одиниць, достовірність і точність обліку, полегшує проведення зовнішнього аудиту. За масштабами роботи внутрішній аудит може бути загальним (перевірка усіх питань діяльності підприємства, фірми) та локальним (окремі напрямки аудиту). Деякі види внутрішнього аудиту називаються управлінським (виробничим) аудитом, завданнями якого є перевірка і удосконалення організації і управління підприємством, якісних сторін виробничої діяльності, оцінка ефективності виробництва і фінансових вкладень, продуктивності, раціонального використання засобів та їх економії.

Залежно від об'єкта аудиту розрізняють *фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит, загальний аудит, банківський аудит, аудит страхових організацій*.

Фінансовий аудит (аудит фінансової звітності) передбачає оцінку достовірності фінансової інформації, яка представлена у фінансовій звітності. Проводиться сторонніми аудитором, що наймаються підприємствами (фірмами).

Аудит на відповідність призначений для виявлення дотримання підприємством певних правил, норм, законів, інструкцій, договірних зобов'язань, які впливають на результати операції або звіти.

Операційний аудит використовують для перевірки процедур і методів функціонування підприємства, для оцінки продуктивності та ефективності.

Загальний аудит передбачає перевірку підприємств, установ та організацій незалежно від їх організаційно-правових форм і видів власності.

Банківський аудит передбачає перевірку банків та інших кредитних організацій.

Аудит страхових організацій — перевірка страхових фірм і товариств взаємного страхування.

За частотою здійснення розрізняють *первинний та повторюваний аудит*.

Первинний аудит здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) на даному підприємстві і за даний період часу вперше. Така обставина суттєво збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитор не має уявлення про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю.

Повторюваний аудит — це аудит, що здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) не вперше. Планування і процес аудиту спирається на знання специфіки клієнта, його слабких і сильних сторін в організації бухгалтерського обліку, а також на результати тривалого співробітництва аудиторської фірми (аудитора) з клієнтом.

61. Інформаційне забезпечення аудиту.

Інформаційне забезпечення аудиту складається як із нормативно-законодавчої бази, що здійснює регулювання ведення фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, бухгалтерського обліку, складання і подання

фінансової та податкової звітності, а також із внутрішніх стандартів суб'єкта господарювання, його первинної, зведеної та іншої документації, реєстрів бухгалтерського обліку та інших внутрішніх і зовнішніх джерел інформації та інформації від третіх осіб.

Інформаційне забезпечення аудиту – це сукупність здійснюваних заходів зі збору інформації, її реєстрації, обробки, узагальнення, передачі, зберігання та пошуку суб'єктами аудиторської діяльності з метою використання для цілей аудиторської діяльності.

Основними джерелами отримання інформації для цілей аудиту фінансової звітності є:

1) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції; облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів і прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

2) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;

3) облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

4) Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;

5) Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (форма № 3 або форма № 3-н), Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності (ф.№5);

6) інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного збитку);

7) розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;

8) оперативна, статистична, податкова звітність;

9) матеріали перевірок, проведених суб'єктами зовнішнього контролю;

10) матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);

11) дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

12) письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних і посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

62. Методичні прийоми аудиту

Метод аудиту — це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів. При аудиті фінансової звітності застосовується відповідні загальнонаукові та специфічні методичні прийоми фінансово-господарського контролю (рис. 2).

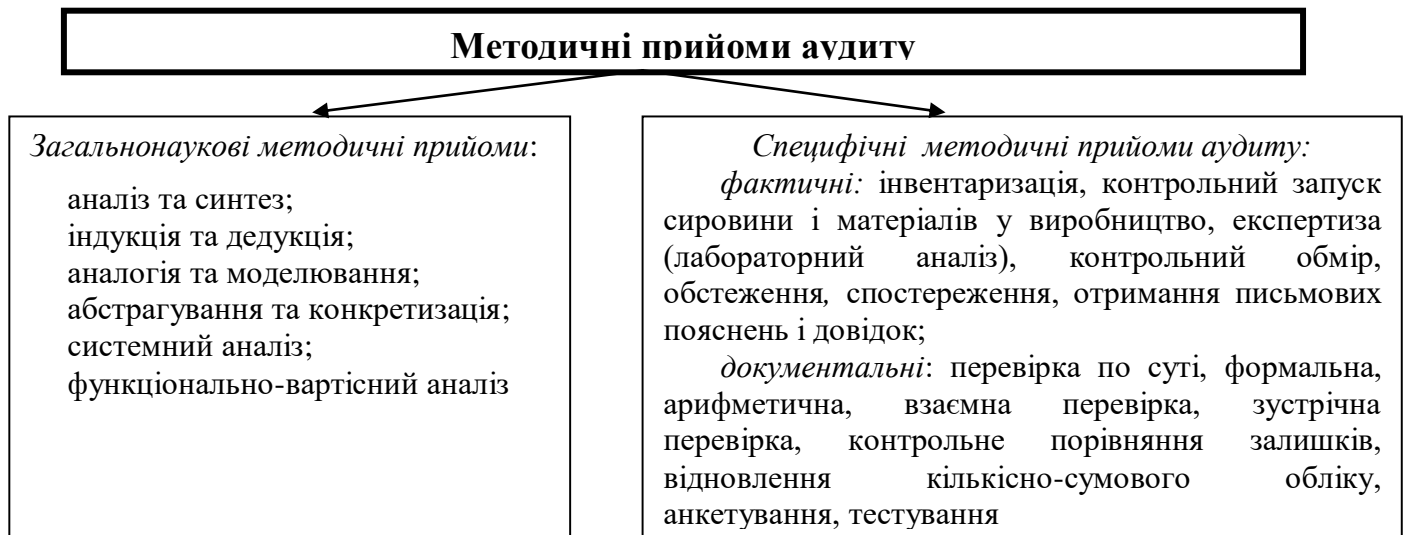


Рис. 2. Методичні прийоми аудиту

Загальнонаукові методичні прийоми становлять основу формування специфічних методів і прийомів аудиту. Їх сутність і коротку характеристику наведено у табл. 35.

Таблиця 35

Загальнонаукові методичні прийоми аудиту фінансової звітності

Прийоми	Характеристика
Аналіз	Приєм дослідження, який полягає у розчленуванні об'єкта аудиту на складові елементи, вивченні їх ознак і властивостей
Синтез	Приєм дослідження об'єкта аудиту, який полягає в його цілісності, єдності й взаємозв'язку структурних елементів
Індукція	Вивчення аудитором частини характеристик об'єкта
Дедукція	Вивчення аудитором загальної характеристики об'єкта, а потім його складових
Аналогія	Вивчення одних об'єктів аудиту на основі подібності з іншими
Моделювання	Заміна об'єкта його аналогом, моделлю
Абстрагування	На основі вивчення аудитором конкретних об'єктів виявляють закономірність за іншими об'єктами
Конкретизація	Це метод, протилежний абстрагуванню, тобто передбачає всебічне дослідження стану об'єктів аудиту
Системний аналіз	Це вивчення об'єктів аудиту в сукупності всіх елементів і факторів, які зумовили даний факт (встановлення причин і зв'язків, що спричинили порушення)
Функціонально-вартісний аналіз	Вивчення об'єктів аудитором повної технологічної системи виробництва з вартісною оцінкою кожної складової частини від підготовки виробництва до реалізації продукції

В аудиторській практиці використовуються такі *документальні прийоми*: перевірка по суті, формальна, арифметична, взаємна перевірка, зустрічна перевірка, контрольне порівняння залишків, відновлення кількісно-сумового обліку (табл. 36).

Документальні методичні прийоми аудиту фінансової звітності

Прийоми	Характеристика
Перевірка по суті	вивчення господарських операцій щодо їх відповідності вимогам чинних законів, інструкцій, положень, стандартів.
Формальна перевірка	передбачає встановлення повноти та правильності оформлення документів, заповнення реквізитів, відповідність підписів осіб, які склали документ
Арифметична перевірка	визначення правильності сумарних і кількісних показників операції, арифметичних розрахунків при її документальному відображенні.
Взаємна перевірка	порівняння різних за своїм найменуванням і характером документів, в яких відображають різні аспекти однієї і тієї ж або кількох взаємопов'язаних операцій.
Контрольне порівняння залишків	перевірка кількісної інформації про рух однорідних запасів за міжінвентаризаційний період шляхом додавання до залишку товару на початок періоду кількості товарів, що надійшли за період, що перевіряється, і відніманням задокументованого витрачання. Максимально можливий залишок порівнюється із залишком, який зазначається в описі фактичної наявності товару на певну дату.

До групи фактичних прийомів належать як інвентаризація, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво, експертиза (лабораторний аналіз), контрольний обмір, обстеження, спостереження, отримання письмових пояснень і довідок (табл. 37).

Фактичні методичні прийоми аудиту фінансової звітності

Прийоми	Характеристика
Інвентаризація	перевірка фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також контролю за їх збереженням (Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Мініфіну від 02.09.2014 р. № 879)
Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво	передбачає перевірку фактичного витрачання сировини і матеріалів у виробництві, виходу готової продукції, відходів виробництва, продуктивності обладнання, а також встановлення реальності розробки і застосування норм витрачання сировини та матеріалів, палива тощо.
Експертиза, або лабораторний аналіз	визначення якості сировини, матеріалів, готової продукції, метою якого є уточнення суттєвих характеристик об'єкта перевірки
Контрольний обмір виконаних робіт	фактичний обсяг виконаних робіт на окремих ділянках зіставляється з обсягом робіт, оформлених відповідними документами, на підставі яких здійснено нарахування заробітної плати й списання матеріалів, а також з обсягом робіт, передбачених проектно-кошторисною, нормативною і технологічною документацією
Обстеження	безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються
Письмові пояснення	матеріально відповідальних і посадових осіб потрібні для виявлення причин допущених порушень і винних осіб.

63. Робочі документи аудитора (МСА 230 «Аудиторська документація»)

Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» робочі документи аудитора – це документи в електронній або паперовій формі та записи в електронній або паперовій формі, зроблені аудитором під час планування, підготовки і надання аудиторських послуг, в яких міститься вся інформація, яку аудитор вважає важливою для правильного виконання перевірки, а також розкриваються використані процедури, тести, отримана інформація і висновки, до яких дійшов аудитор у результаті проведення аудиту

Робочими документами аудитора є: стратегії і плани аудиту фінансової звітності, копії або витяги документів клієнта (протоколів, договорів, контрактів тощо); матеріали вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (схеми документообігу, описи тощо); результати аналізу господарських операцій і показників діяльності підприємства (розрахунки, таблиці, графіки тощо); записи про характер і обсяг проведених аудиторських процедур та їх результати; копії переписки з клієнтом і третіми особами; висновки експертів; копії бухгалтерських та інших фінансових документів клієнта; інформація для керівництва підприємства-клієнта; проміжні висновки і рекомендації аудитора тощо.

Функції робочих документів полягають у:

- 1) обґрунтуванні судження в аудиторському висновку та свідченні про відповідність проведених процедур аудиту прийнятим нормативам;
- 2) полегшенні процесу керування, спостереження і контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- 3) сприянні виробленню стратегії щодо процесу аудиторської перевірки;
- 4) наданні допомоги аудитору в роботі.

Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур, що пізніше будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Робочі документи є підтвердженням достатності зібраних аудиторських доказів, якісного планування аудиторської перевірки та її проведення, адекватності викладеної думки аудитором у висновку.

Для належного оформлення робочої документації мають бути дотримані такі вимоги:

- 1) перша сторінка кожного робочого документа повинна містити: назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дату перевірки документації клієнта;
- 2) кожний робочий документ повинен мати назву та код (шифр);
- 3) сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви мають бути пронумерованими;
- 4) в кожному робочому документі вказується прізвище аудитора, який підготував його, і зазначається дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Суб'єкт аудиторської діяльності зберігає робочі документи, а також усі звіти протягом щонайменше семи років із дати завершення аудиту фінансової звітності.

64. Аудиторські докази

Аудиторські докази – це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в бухгалтерських записах, які є основою для фінансової звітності, та інформація, отримана з інших джерел. Аудиторські докази класифікуються за різними ознаками (табл.37):

Таблиця 37

Класифікація аудиторських доказів

Ознака	Вид	Характеристика
За джерелами отримання	зовнішні докази	це документальні підтвердження та усні заяви третіх сторін (покупців, замовників, постачальників, підрядників, інших контрагентів підприємства-клієнта, обслуговуючих банківських установ, попереднього аудитора та ін.)
	внутрішні докази	внутрішня документація замовника, документальні підтвердження та усні заяви, отримані аудитором від керівництва;
	докази, отримані безпосередньо аудитором	результати аналізу зовнішніх і (або) внутрішніх доказів
	комбіновані	різнохарактерні докази, зібрані із різних джерел та не суперечать один одному за своїм змістом
За відношенням до етапів аудиту	підготовчому	Докази, отримані на підготовчому та проміжному етапах, як правило, засвідчують рівень ефективності організаційної структури підприємства-клієнта, визначають структуру і зміст розділів бухгалтерського обліку клієнта, дають можливість оцінити якість внутрішнього контролю та, як результат - визначити зони ризику бізнесу клієнта.
	проміжному	
	фізичної перевірки та аудиту рахунків	основа процесу аудиторської перевірки
	заключному	є похідними, являють собою результат аналізу застосовуваних процедур в ході аудиторської перевірки та дають можливість підтвердити достовірність або спростувати окремі докази по відношенню до об'єктів аудиторської перевірки, що формують зміст фінансової звітності.
За характером зв'язку між доказами і об'єктами аудиту	прямі	можна отримати з первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, управлінської звітності підприємства клієнта, підтвердження отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання, що не вимагають додаткового застосування певних процедур для підтвердження їх доречності або достовірності факту, події чи явища, що вивчається;

	побічні (непрямі)	це докази, що не забезпечують безпосереднього підтвердження точності та повноти досліджуваної інформації. Наприклад, аудиторські докази, зібрані на підготовчому етапі про високий рівень ефективності окремих облікових процедур та системи бухгалтерського обліку в цілому формують попередні висновки щодо відсутності суттєвих помилок у фінансовій звітності, які не носять переконливого характеру
За формою подання	документальні	накопичуються і систематизуються у вигляді таблиць, блок-схем, запитів, тестів, опитувань, описів. копії документів, витягів документів клієнта і т.і.
	електронні	отримані на електронних носіях інформації
	усні	отримані при опитуваннях персоналу та заяви керівництва

Згідно МСА 500 «Аудиторські докази» останні повинні відповідати двом критеріям: кількісному (*достатність*) і якісному (*прийнятність*). Достатність і прийнятність аудиторських доказів взаємопов'язані. Наприклад, низька якість зібраних аудиторських доказів щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках вимагає додаткового збору аудиторських доказів.

Під час збору аудиторських доказів слід враховувати спеціальні вимоги до їх достовірності (параграф 31 МСА 500):

- 1) аудиторські докази, отримані із незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання є більш переконливими, ніж докази, отримані із внутрішніх джерел;
- 2) аудиторські докази, отримані із внутрішніх джерел, слід вважати достовірними за умови ефективною системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку замовника;
- 3) аудиторські докази, зібрані самим аудитором, є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень;
- 4) аудиторські докази, зібрані в документарній формі (паперовому, електронному або іншому вигляді), достовірніші, ніж докази, отримані в усній формі;
- 5) аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, є більш переконливими, ніж ті, що підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями або документами, трансформованими в електронну форму.

65. Аудиторський ризик

Аудиторський ризик – ризик неефективності аудиторської перевірки, тобто ризик висловлення позитивної думки про достовірність фінансової звітності за наявності в ній суттєвих помилок і пропусків, перекручень дійсності.

У МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» визначено три складові елемента аудиторського ризику: властивий ризик; ризик, пов'язаний із

невідповідністю внутрішнього контролю; ризик невиявлення помилок і викривлень (детекційний ризик). Характеристика складових аудиторського ризику наведено в табл. 38.

Таблиця 38

Елементи аудиторського ризику

Елементи аудиторського ризику	Умовні позначення	Зміст
Властивий ризик	BP (IR)	Ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства, що вказує на імовірність існування недостовірної інформації у реєстрах бухгалтерського обліку і відповідно у фінансовій звітності клієнта, які можуть бути допущені внаслідок дії різних чинників (як зовнішніх, так і внутрішніх)
Ризик контролю	PK (CR)	Імовірність існування недостовірної інформації внаслідок навмисного або випадкового допущення помилок, неточностей під час документування господарських операцій, відображення їх у реєстрах бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не було виявлено або своєчасно попереджено системою внутрішнього контролю
Ризик невиявлення помилок	PH (DR)	Імовірність невиявлення суттєвих помилок у ході аудиторської перевірки через недосконалість аудиторських процедур

У зарубіжній і вітчизняній практиці загальна величина аудиторського ризику визначається за допомогою спеціальної методики (моделі) кількісного розрахунку аудиторського ризику:

$$AP = BP \times PK \times PH,$$

де AP – аудиторський ризик (Audit risk); BP – властивий ризик (Inherent risk); PK – ризик контролю (Control risk); PH – ризик невиявлення (Detection risk).

Аудитори зацікавлені в найменших значеннях аудиторського ризику, тобто $AP \rightarrow 0$. Відповідно чим вище властивий ($BP \rightarrow 1$) і контрольний ризику ($PK \rightarrow 1$), тим нижчим повинен бути ризик невиявлення помилок ($PH \rightarrow 0$).

Отже, аудиторський ризик у цілому перебуває в прямо пропорційній залежності від ризику невиявлення і в обернено пропорційній залежності від планованого отримання в процесі тестування аудиторських свідчень.

Вважається, що прийнятна величина аудиторського ризику становить 1 — 5% бази розрахунку, яку аудитор обирає сам (від підсумку балансу, товарообороту, фінансового результату тощо).

66. Аудит фінансової звітності

Аудит фінансової звітності - аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів

фінансової звітності або іншим вимогам.

Процес аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану систему способів і прийомів дослідження фактів господарського життя залежно від мети та завдань аудиту. Тому залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур, аудиторський процес умовно поділяють на окремі етапи (стадії). Не існує єдності поглядів щодо кількості та назв етапів аудиту як у вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (табл. 39).

Таблиця 39

Етапи проведення аудиту фінансової звітності

Етап	Процедура
Підготовчий	Визначення основних напрямів перевірки, підписання договору та планування
Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю
Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
Заключний	Складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності

На *підготовчому етапі* аудитор знайомиться з бізнесом підприємства-клієнта, вивчає основні напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності (зокрема, отримує інформацію про види продукції, що виготовляються, чи послуг, які надаються клієнтам; вивчає головних постачальників та покупців, ринки збуту, становище підприємства на ринку і його конкурентоспроможність; отримує дані про організаційну структуру підприємства, місце розташування, географічне положення; вивчає фінансову, торговельну та соціальну політику підприємства).

На цьому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі інформації про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т.п.).

На *проміжному етапі* аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записах і документації.

Вивчення системи внутрішнього контролю здійснюється шляхом:

- вивчення результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитування членів керівництва та персоналу підприємства;
- вивчення розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта;

- перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереження за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

На цьому етапі аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитору слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості аудиторських процедур.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему документообороту на підприємстві; визначити послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Основний етап аудиту включає:

- фізичну перевірку активів підприємства;
- документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того, аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загальної стратегії аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає деталізовані плани аудиту за окремими ділянками обліку та статтями фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та тестів дає можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

На цьому етапі аудитор також проводить аналіз фінансової звітності за період перевірки, який дозволяє оцінити динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

Заключний етап передбачає складання звіту про проведenu аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності. Орієнтовну програму аудиту фінансової звітності наведено в дод. 3.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює

думку про фінансову звітність підприємства. Аудиторський звіт формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству). Аудиторський звіт щодо аудиторської перевірки передається замовникові.

67. Помилки та шахрайство в аудиті

Ризик суттєвих викривлень фінансової інформації аудитор повинен розглядати з позиції шахрайства чи помилки (МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»).

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записках і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку. Для оцінки помилок аудитор визначає рівень суттєвості.

Рівень суттєвості — це найбільше значення помилки бухгалтерської звітності, починаючи з якої її кваліфікований користувач з великим ступенем імовірності робить неправильні висновки та приймає неправильні економічні рішення. Рівень суттєвості встановлюється як для кожного із цих показників, так і для звітності в цілому.

Рівень (межі, пороги) суттєвості встановлюються за базовими показниками фінансової звітності, щодо якої необхідно висловити думку про достовірність в усіх її суттєвих аспектах. У загальних випадках рівень суттєвості розраховується як добуток базового показника фінансової звітності й орієнтовного критерію суттєвості. Встановити чіткі й однозначні критерії суттєвості досить складно. Великі аудиторські фірми використовують власні рекомендації для внутрішнього користування щодо критеріїв суттєвості за відповідними елементами (статтями) фінансової звітності.

Приклад. Аудиторська фірма уклала договір на аудит фінансової звітності ТОВ «В». Аудитор отримав витяг з активу балансу для визначення рівня суттєвості помилок. Необхідно вказати, які статті необхідно обрати аудитору для розрахунку рівня суттєвості за допомогою методу «основного масиву» (табл. 40).

Таблиця 40

Витяг з балансу ТОВ «В»

Показник	Актив балансу, тис. грн	Питома вага, %
Нематеріальні активи	134	12,8
Основні засоби	1679	16,03
Запаси	5678	54,2
Дебіторська заборгованість	2349	22,4
Грошові кошти	567	5,4

Поточні фінансові інвестиції	64	0,6
Валюта балансу	10471	100,0%

Рішення. За допомогою методу «основного масиву» будуть обрані показники: «основні засоби» (16,03%), «запаси» (54,2%) і «дебіторська заборгованість» (22,4%). Наявність суттєвих помилок в обліку і звітності підприємства-клієнта є підставою для висловлення негативної думки аудитором. Способи виправлення помилок у фінансовій звітності містить П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», яким може керуватися аудитор при розробці рекомендацій (в разі необхідності) щодо усунення помилок (див. дод. Ж).

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства. Шахрайство полягає у маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності; навмисних змінах записів в обліку, які викривляють суть фінансових і господарських операцій; неправильній оцінці активів і методів їх списання; пропусканні або приховуванні записів чи документів; не відображенні операцій; незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей; невідповідних записах в обліку (табл. 41).

Таблиця 41

Види шахрайства та їх характеристика

Види шахрайства	Сутність
Маніпуляція обліковими записами	зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проведення або сторнуючих записів для викривлення даних обліку і звітності.
Фальсифікація бухгалтерських документів і записів	оформлення очевидно неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку
Невідповідні записи у реєстрах обліку	ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, в оцінці, яка відрізняється від ухвалених норм
Незвичайні операції	угоди і господарські операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні або надмірні за певних обставин

Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень: викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів.

Відповідно до ст. 31 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» якщо аудитор або ключовий партнер при виконанні завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства, що становить суспільний інтерес, має достатні підстави підозрювати, що могли мати місце або мали місце порушення, зокрема шахрайство щодо фінансової звітності такого підприємства, він повинен поінформувати про них орган управління підприємства та спонукати орган управління розслідувати таке питання та вжити відповідних заходів щодо

усунення цих порушень і недопущення їх повторного вчинення в подальшому. Якщо підприємство, що становить суспільний інтерес, не розслідує це питання, суб'єкт аудиторської діяльності, який надає такому підприємству послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності, зобов'язаний поінформувати про це орган, який згідно із законодавством здійснює нагляд за діяльністю відповідного підприємства, що становить суспільний інтерес.

Відповідальність за допущені помилки і шахрайство несе керівництво підприємства-клієнта. Аудитор несе відповідальність за отримання достатньої впевненості у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень внаслідок шахрайства чи помилки.

68. Звіт незалежного аудитора

Аудиторський звіт – документ, підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог чинного законодавства. Аудиторський звіт – документ, який оприлюднюється на паперових та електронних носіях та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони й інші нормативно-правові акти України, національні стандарти бухгалтерського обліку (або міжнародні стандарти фінансової звітності, вимоги регуляторного органу, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела. Зміст аудиторського звіту залежить від конкретних обставин і результатів перевірки. У зв'язку з цим форма аудиторського висновку може бути довільною, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи, в яких зазначається відповідна інформація: заголовок, вступ, масштаб перевірки, висновок, дата, підпис, адреса аудиторської фірми. Аудитор може висловити немодифіковану або модифіковану думку(рис. 3).



Рис. 3. Класифікація думки аудитора

При висловленні немодифікованої думки зазначається, що фінансова звітність відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах або надає достовірну та справедливу інформацію, що має бути подана у фінансовій звітності. Модифікована думка висловлюється, якщо аудитор на основі отриманих аудиторських доказів дійшов висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення, або аудитор не мав можливості отримати достатні й прийнятні аудиторські докази, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень. Якщо фінансова звітність містить суттєві викривлення, або аудитор не може отримати достатні і належні аудиторські докази, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень, то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Коли аудитор модифікує думку, то він повинен використовувати заголовки «Думка із застереженням», «Негативна думка» чи «Відмова від висловлення думки» залежно від обставин. До звіту аудитора включається відповідно параграфи «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки», «Основа для відмови від висловлення думки».

При висловленні *негативної аудиторської думки* доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

Аудитор *відмовляється від висловлення думки*, якщо він не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим; він прийшов до висновку, що, незважаючи на отримання достатніх і належних аудиторських доказів по кожній із індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

У всіх випадках, коли аудитор висловлює модифіковану думку, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості та незгоди.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до інформації, що розкрита у фінансовій звітності, аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф. Пояснювальний параграф повинен стосуватися тільки тієї інформації, що розкрита у фінансовій звітності.

Відповідно до ст.37 ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» суб'єкт аудиторської діяльності, що надає послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, оприлюднює звіт про прозорість за попередній рік не пізніше 30 квітня року, що настає за звітним. Звіт про прозорість опубліковується на веб-сторінці суб'єкта аудиторської діяльності і залишається доступним на цьому веб-сайті щонайменше сім років з дня його оприлюднення.

Управлінський облік

69. Функції управлінського обліку

Управлінський облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Управлінські рішення щодо діяльності підприємства ґрунтуються на плановій, обліковій і нормативно-довідковій інформації.

Управлінський облік пов'язаний із підготовкою та забезпеченням системи управління інформацією у процесі постачання, виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг), здійсненням інвестиційної, операційної та фінансової діяльності, що дає змогу розробляти і приймати ефективні оперативні, тактичні та стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

1) інформаційна - забезпечення керівників всіх рівнів управління інформацією, необхідною для ефективного управління, контролю і прийняття управлінських рішень;

2) комунікаційна - формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами;

3) контрольно-аналітична - здійснення оперативного контролю і оцінка результатів діяльності як внутрішніх підрозділів, так і підприємства в цілому; ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; дослідження поведінки витрат та встановлення причин відхилень фактичних витрат від планових;

4) прогнозна - забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей.

70. Класифікація витрат

70.1. Класифікація витрат для оцінки запасів і визначення фінансових результатів

Залежно від мети аналізу витрати за напрямком оцінки запасів і визначення фінансових результатів можуть поділятися на вичерпані та невичерпані.

Вичерпані (спожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду.

Невичерпані (неспожиті) витрати – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах. Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані – у звіті про фінансові результати.

Не всі витрати, що відносяться до звітного калькуляційного періоду (вичерпані), безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, тому розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів) та витрати періоду.

Витрати на продукцію пов'язані з її виробництвом або придбанням товарів для реалізації, тобто це – виробничі витрати.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості продукції

та запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Важливою рисою витрат у виробничій сфері сільськогосподарських підприємств є характер їх зв'язку з певним об'єктом. Залежно від цього вони поділяються на прямі та непрямі.

Прямими витратами називаються економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо відповідно до обґрунтованих норм і нормативів.

Непрямі витрати – це ті, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом.

При оцінці запасів і визначенні фінансових результатів важливе значення має класифікація витрат на основні та накладні.

Основні витрати безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва сільськогосподарської продукції й обов'язкові за будь-яких умов і за будь-якого характеру виробництва, незалежно від рівня та форм організації управління.

Накладні витрати не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом на виготовлення продукції, а утворюються під впливом певних умов роботи з організації, управління й обслуговування виробництва.

Прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати в сумі становлять конверсійні витрати (витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт).

Накладні витрати можна поділити на виробничі та невиробничі.

До виробничих накладних витрат відносяться загальновиробничі витрати, які розподіляються між продукцією пропорційно до обраної бази. Щодо обсягу виробництва вони поділяються на змінні, постійні й умовно-постійні.

До невиробничих накладних витрат включають: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

70.2. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Передбачає поділ витрат на змінні і постійні.

Змінними називаються витрати, обсяг яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва. Це означає, що обсяг цих витрат на кожну одиницю продукції залишається незмінним.

Постійними називаються витрати, обсяг яких не змінюється при зміні обсягу виробництва.

Поділ витрат на змінні та постійні певною мірою умовний, тому що в чистому вигляді вони не проявляються. Отже, ці витрати слід називати умовно-змінними й умовно-постійними.

Облікова інформація, що використовується для прийняття управлінських рішень, мусить бути релевантною, своєчасною та достовірною.

Релевантні витрати – це витрати, які можуть бути змінені внаслідок прийняття певного управлінського рішення. Вони виникають за умови, що можуть мати місце лише в майбутньому; за наявності різних альтернативних рішень; є можливість покращити ситуацію внаслідок прийняття рішення.

Нерелевантні витрати – це витрати, які не залежать від прийнятого (або можливого) управлінського рішення. До них належать не лише минулі витрати, а й частина майбутніх, які будуть незмінними за різних варіантів рішень.

Витрати, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають *диференційними*.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції понад досягнутий рівень, тобто це – сума змінних витрат із розрахунку на одиницю продукції.

Середні витрати – загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Дійсні (реальні) витрати – це витрати, які зумовлюють зменшення активів або збільшення зобов'язань і вимагають сплати грошей або витрачання інших активів.

Можливі (уявні) витрати – це втрачена вигода, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від іншого альтернативного рішення. У такому разі вибір одного варіанта призводить до втрати вигоди, яку міг би забезпечити інший варіант. Сума цієї втраченої вигоди і враховується як можливі втрати.

70.3. Класифікація витрат для контролю та регулювання

Для контролю діяльності окремих підрозділів та оцінки роботи їхніх керівників розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати.

Контрольовані витрати – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них вплив. Рівень контрольованості залежить від рівня управління та часу, протягом якого здійснюється контроль за витратами.

Неконтрольовані витрати – це витрати, які менеджер не може контролювати або впливати на них. Зовсім неконтрольованих витрат не буває, але є витрати, які не може проконтролювати певний менеджер за відведений період часу.

Контрольовані витрати – витрати на рекламу, на дослідження і розробки; неконтрольовані – розмір податку з доходів фізичних осіб, амортизація будівлі паливного складу.

70.4. Групування витрат за економічними елементами дає можливість установити потребу в оборотних і необоротних активах, розмір витрачених активів, характеризує структуру витрат.

П(С)БО 16 «Витрати» визначає порядок групування витрат за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Дане групування не дає змоги здійснювати контроль та аналіз витрат за їх цільовим призначеннями у процесі виробництва. Тому з метою усунення цього недоліку застосовується групування витрат на виробництво за статтями калькуляції, у розрізі яких обчислюється собівартість продукції.

71. Методи обліку витрат

Поширеною є *система калькулювання собівартості продукції з повним розподілом витрат* (система «абсорбшен-кост»), за якою виробничі витрати та

витрати періоду, крім собівартості реалізації, списують на рахунок фінансових результатів. Як правило, калькулювання повної виробничої собівартості застосовують для складання зовнішньої звітності.

Прикладами даної системи є методи обліку витрат і калькулювання собівартості за замовленнями та процесами.

Калькулювання собівартості продукції за змінними витратами забезпечує контроль над постійними витратами, за вкладеннями в отримання прибутку кожного виду продукту, що виготовляється, і дотриманням асортименту випуску продукції. Ця система часто використовується для прийняття поточних управлінських рішень.

При калькулюванні змінних витрат до собівартості продукції відносять лише прямі виробничі витрати, частина постійних загальновиробничих витрат не розподіляється, а включається до витрат звітного періоду і відноситься на зменшення фінансових результатів.

Система обчислення собівартості продукції лише на основі прямих (змінних) виробничих витрат називається директ-кост.

Основні ознаки директ-косту: собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат, решта витрат (постійних виробничих і невиробничих) розглядається як витрати періоду і покривається за рахунок фінансового результату звітного періоду; управлінський і фінансовий облік інтегровані; у процесі калькулювання визначається маржинальний дохід.

Особливістю сучасної системи директ-кост є використання стандартів (норм) не лише за змінними витратами, а й за постійними.

72. Калькулювання за замовленнями

Калькулювання за замовленнями – система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або окремою партією виробів, об'єднаних одним замовленням. Об'єктом обліком при цьому є окреме замовлення. Застосовують цей метод в індивідуальних і дрібносерійних виробництвах, у будівництві, у підприємствах побутового обслуговування тощо.

За даного методу на кожне замовлення в бухгалтерії підприємства відкривається окремий аналітичний рахунок для обліку витрат, кожному замовленню присвоюють номер (код), який повинен обов'язково бути зазначений у всіх документах з обліку витрат, здійснених при виконанні даного замовлення.

З метою узагальнення витрат та обчислення собівартості продукції використовують картку (відомість) обліку витрат і випуску, в якій накопичують витрати, здійснені при виконанні замовлення. Витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, які відносяться до всіх замовлень, розподіляються пропорційно до прийнятої на підприємстві бази розподілу цих витрат. Витрати у межах замовлення групують за статтями.

На кінець звітного періоду вартість незавершеного виробництва за незакінченими замовленнями визначається за даними карток (відомостей) обліку

витрат і випуску.

73. Калькулювання за процесами

Калькулювання за процесами – це система обліку й обчислення собівартості продукції на основі групування витрат за окремими процесами або стадіями виробництва. Застосовується у масовому та серійному виробництві.

Складність даної системи залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності обробки), наявності та величини незавершеного виробництва.

Облік витрат на виробництво може здійснюватися як напівфабрикатним, так і безнапівфабрикатним способами.

При попроцесному калькулюванні витрати накопичуються в розрізі окремих виробничих процесів (простий метод) або стадій технологічного процесу (попередільний метод).

Облік витрат на виробництво може здійснюватися як напівфабрикатним, так і безнапівфабрикатним способами. Відповідно до першого способу продукція, обробка якої закінчена певним підрозділом, передається на склад напівфабрикатів (відображається на рахунку 25 «Напівфабрикати»), а потім – для подальшої обробки. У таких випадках, окрім визначення собівартості готової продукції, необхідно визначати собівартість напівфабрикатів.

При безнапівфабрикатному способі витрати на виготовлення напівфабрикатів обліковуються у підрозділах підприємства в розрізі статей витрат і калькуляція собівартості складається тільки на готову продукцію.

Калькулювання собівартості за процесами використовують у масовому та серійному виробництві, на відміну від методу калькулювання за замовленнями, який використовують при індивідуальних і дрібносерійних виробництвах машинобудівної промисловості, при виготовленні одиничних виробів, ремонтному виробництві тощо.

74. Калькулювання за змінними витратами

Система калькулювання за змінними витратами (директ-кост) – це система калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат. В основу методу директ-кост покладено поділ витрат на прямі та непрямі.

Система калькулювання за змінними витратами дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості і для прийняття управлінських рішень.

При калькулюванні змінних витрат постійні виробничі накладні витрати розглядаються як витрати періоду і списуються за рахунок фінансового результату звітного періоду, тому в собівартість готової продукції та незавершеного виробництва не включаються, отже, вартість запасів готової продукції та незавершеного виробництва буде заниженою.

Сучасний директ-кост має два варіанти:

- простий, що базується на використанні в обліку тільки даних про змінні виробничі витрати;
- розвинутий, відповідно до якого до собівартості продукції включаються всі змінні витрати (виробничі, адміністративні, на збут).

Підприємства, що використовують систему калькулювання змінних витрат як базову, застосовують різні підходи до розподілу та списання постійних витрат: пропорційний розподіл між запасами і собівартістю реалізованої продукції; списання загальною сумою на витрати періоду; паралельне використання двох систем калькулювання; використання змінних витрат протягом звітного періоду та перехід до повних витрат у кінці звітного періоду.

На основі обліку часткових витрат розроблено: багатоступеневий облік витрат; облік відшкодування постійних витрат; облік відшкодування граничних стандартних витрат.

75. Маржинальний дохід

З метою прийняття поточних управлінських рішень часто використовують систему калькулювання за змінними витратами, що в системному порядку дає змогу визначити машинальний дохід, за рахунок якого будуть покриватися всі постійні витрати підприємства та формуватися прибуток.

Маржинальний дохід – різниця між виручкою від продажу та змінними витратами, яка характеризує внесок у покриття постійних витрат і формування загального прибутку підприємства.

1) у грошовому вимірнику (P_г):

$$P_g = (ПВ + П) / КМД,$$

де, P_г – обсяг реалізації у грошовому вимірнику;

КМД – коефіцієнт маржинального доходу.

Маржинальний дохід – різниця між виручкою від продажу та змінними витратами, яка характеризує внесок у покриття постійних витрат і формування загального прибутку підприємства.

Відношення суми питомого маржинального доходу до ціни реалізації називають коефіцієнтом маржинального доходу.

$$КМД = МД / Ц = МД / В,$$

де, Ц – ціна одиниці продукції;

В – виручка (доход) від реалізації продукції.

Характер реагування прибутку на зміни в діяльності підприємства залежить від структури витрат, тобто співвідношення постійних і змінних витрат; збільшення питомої ваги постійних витрат зумовлює зростання їх впливу на зміну суми прибутку підприємства.

76. Характеристика системи «стандарт-кост»

Система стандарт-кост є одним із важливих інструментів контролю й управління витратами. Основними принципами даної системи є:

- науково обґрунтоване попереднє нормування витрат;

- роздільний облік витрат за нормативами та відхилень від них;
- періодичний перегляд нормативів у зв'язку зі змінами в умовах виробництва;
- використання спеціальних рахунків для відображення наявних відхилень;
- калькулювання собівартості продукції за нормативними та фактичними витратами;
- систематичний контроль і аналіз відхилень від нормативів та оперативне реагування на відхилення.

Система стандарт-кост і нормативний облік витрат мають багато спільних ознак (в основі обох систем використовується система стандартів (нормативів); відхилення відображаються на спеціальних рахунках; підвищують якість управління витратами шляхом виявлення відхилень тощо).

Проте система стандарт-кост не передбачає аналітичного обліку витрат за об'єктами калькулювання; витрати у межах стандартів обліковують на єдиному рахунку і лише для обліку відхилень від стандартів передбачено окремі рахунки.

Система нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості продукції передбачає детальний аналітичний облік. Методика обліку є більш трудомісткою і менш оперативною на відміну від системи стандарт-кост.

77. Нормативний метод калькулювання

Нормативний метод обліку та калькулювання – це метод виробничого обліку, який передбачає:

- систематичний облік змін і відхилень від установлених норм витрат на одиницю продукції в розрізі причин їх виникнення та винуватців;
- складання та періодичне коригування нормативних калькуляцій, розрахованих на основі чинних норм витрат;
- визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт і наданих послуг) як алгебраїчної суми її нормативної вартості, відхилень від норм і змін самих норм.

Отже, нормативний метод обліку та калькулювання ґрунтується на розрахунку нормативної собівартості за нормами витрат ресурсів та урахуванні змін норм та відхилень від норм при розрахунку фактичної собівартості продукції.

Нормативний метод сприяє організації оперативного контролю за собівартістю продукції та формуванням фінансового результату діяльності підприємства, запобіганню нераціональному використанню ресурсів підприємства, виявленню неврахованих резервів зниження собівартості продукції.

Основою нормативного методу є розроблені на підставі облікових даних нормативи витрат виробничих ресурсів і нормативні калькуляції. Нормативні калькуляції розраховують за статтями витрат, видами продукції, виробами, цехами.

Нормативні калькуляції розраховують на основі технічно обґрунтованих норм витрат матеріальних і трудових ресурсів. Їх, у свою чергу, установлюють

відповідно до технічної документації на виробництво продукції та утворюють взаємопов'язану систему, що регламентує всі сторони господарської діяльності підприємства. Норми можуть коригуватись у міру освоєння виробництва та поліпшення використання матеріальних і трудових ресурсів.

Аналіз господарської діяльності

78. Методи аналізу господарської діяльності

78.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки. За наведеними даними у таблиці, використовуючи метод абсолютних різниць, визначте вплив факторів на зміну фонду робочого часу. За результатами аналізу зробити висновки.

Таблиця 42

Аналіз фонду робочого часу

Показники	За планом	Фактично	Зміна, +/-
1. Кількість працівників, осіб (К)	123	120	
2. Відпрацьовано днів, (Д)	251	250	
3. Тривалість 1 робочого дня, годин (Т)	7,95	7,9	
4. Фонд робочого часу, люд-год (ФРЧ)			
Вплив факторів:			
За рахунок зміни кількості працівників			
За рахунок зміни кількості відпрацьованих днів			
За рахунок зміни тривалості робочого дня			
Загальний вплив факторів			

Рішення:

Таблиця 43

Аналіз фонду робочого часу

Показники	За планом	Фактично	Зміна, +/-
1. Кількість працівників, осіб (К)	123	120	-3
2. Відпрацьовано днів, (Д)	251	250	-1
3. Тривалість 1 робочого дня, годин (Т)	7,95	7,9	-0,05
4. Фонд робочого часу, люд-год (ФРЧ)	245440,35	237000,0	-8440,35
Вплив факторів:			
За рахунок зміни кількості працівників			-5986,35
За рахунок зміни кількості відпрацьованих днів			-954
За рахунок зміни тривалості робочого дня			-1500
Загальний вплив факторів			-8440,35

1. ФРЧ ум.1=-3*251*7,95=-5986,35
2. ФРЧ ум.2=120*-1*7,95=-954
3. ФРЧ ум.3=120*250*-0,05=-1500
4. (-5986,35)+(-954)+(-1500)=-8440,3

За даними таблиці можна зробити висновок, що фактично загальний фонд робочого часу скоротився на 8440,35 люд-год порівняно з плановими показниками.

При цьому, розглянемо вплив окремих факторів:

в результаті скорочення кількості працівників на 3 особи, фонд робочого часу скоротився на 5986,35 люд-год.;

в результаті зменшення відпрацьованих днів на 1 день, фонд робочого часу скоротився на 954 люд-год.;

а внаслідок зменшення тривалості одного робочого дня на 0,05 год, фонд робочого часу скоротився на 8440,3 люд.-год.

78.2. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними у таблиці, використовуючи метод абсолютних різниць, визначте вплив зміни факторів на відхилення випуску продукції. За результатами аналізу зробити висновки.

Таблиця 44

Аналіз випуску продукції

Показники	план	факт	Абсолютне відхилення, +/-
Чисельність робітників, ос. (Ч)	65	63	
Продуктивність праці 1 працюючого, тис. грн. (ПП)	1240	1408	
Випуск продукції, тис. грн. (ВП)			
Вплив факторів:			
За рахунок зміни чисельності працівників			
За рахунок зміни рівня продуктивності праці			
Загальний вплив факторів			

Рішення:

Таблиця 45

Аналіз випуску продукції

Показники	план	факт	Абсолютне відхилення, +/-
Чисельність робітників, ос. (Ч)	65	63	-2
Продуктивність праці 1 працюючого, тис. грн. (ПП)	1240	1408	168
Випуск продукції, тис. грн. (ВП)	80600	88704	8104
Вплив факторів:			
За рахунок зміни чисельності працівників			-2480
За рахунок зміни рівня продуктивності праці			10584
Загальний вплив факторів			8104

1. $ВП = Ч \cdot ПП$
2. $ВП \text{ ум.1} = -2 \cdot 1240 = -2480$
3. $ВП \text{ ум.2} = 63 \cdot 168 = 10584$
4. $(-2480) + 10584 = 8104$

За даними таблиці можна зробити висновок, що фактичний випуск продукції збільшився на 8104 тис.грн порівняно з плановими показниками.

При цьому, розглянемо вплив окремих факторів:

в результаті скорочення кількості працівників на 2 особи, випуск продукції скоротився на 2480 тис.грн.;

в результаті підвищення продуктивності праці на 168 тис.грн., випуск продукції збільшився на 10584 тис.грн.

79. Аналіз наявності і руху основних засобів

79.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними проаналізувати динаміку змін та структуру основних засобів підприємства; коефіцієнта зносу та коефіцієнта придатності.

Таблиця 46

Аналіз основних засобів підприємства

Показник	На початок року		На кінець року		Зміни за рік	
	тис.грн	%	тис.грн	%	абсолютне відхилення, +/-	темп приросту, %
1. Виробничі основні засоби сільськогосподарського призначення	27320		27620			
У т.ч.						
- будинки та споруди	15100		15100			
- машини та обладнання	12220		12520			
2. Виробничі основні засоби несільськогосподарського призначення	4200		4200			
3. Невиробничі основні засоби	520		475			
Всього основних засобів		100		100		
Знос основних засобів		x		x		
Коефіцієнт зносу		x		x		x
Коефіцієнт придатності		x		x		x

Рішення:

Таблиця 47

Аналіз основних засобів підприємства

Показник	На початок року		На кінець року		Зміни за рік	
	тис.грн	%	тис.грн	%	абсолютне відхилення, +/-	темп приросту, %
1. Виробничі основні засоби сільськогосподарського призначення	27320	85,27	27620	85,53	+300	+1,10
У т.ч.						
- будинки та споруди	15100	47,13	15100	46,76	0	0
- машини та обладнання	12220	38,14	12520	38,77	+300	+2,45
2. Виробничі основні засоби несільськогосподарського призначення	4200	13,11	4200	13,01	0	0
3. Невиробничі основні засоби	520	1,62	475	1,47	-45	-8,65
Всього основних засобів	32040	100	32295	100	+255	+0,80
Знос основних засобів	12750	x	13500	x	+750	+5,88
Коефіцієнт зносу	0,40	x	0,42	x	+0,02	x
Коефіцієнт придатності	0,60	x	0,58	x	-0,02	x

79.2. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними проаналізувати динаміку змін та структуру основних засобів підприємства; коефіцієнта оновлення основних засобів та коефіцієнта вибуття.

Таблиця 48

Аналіз основних засобів підприємства

Показник	На початок року		На кінець року		Зміни за рік	
	тис. грн	%	тис. грн	%	абсолютне відхилення, +/-	темпер приросту, %
Будинки та споруди	32100		32100			
Машини та обладнання	8500		8900			
Транспортні засоби	3200		3445			
Інструменти, прилади, інвентар	2100		2300			
Тварини	250		250			
Багаторічні насадження	110		120			
Інші основні засоби	22		25			
Всього основних засобів		100		100		
Знос основних засобів	22001	x	22560	x		
Надійшло основних засобів	x	x	15450	x	x	x
Вибуло основних засобів	x	x	13200	x	x	x
Коефіцієнт оновлення ОЗ	x	x		x	x	x
Коефіцієнт вибуття ОЗ	x	x		x	x	x

Рішення:

Таблиця 49

Аналіз основних засобів підприємства

Показник	На початок року		На кінець року		Зміни за рік	
	тис.грн	%	тис.грн	%	абсолютне відхилення, +/-	темпер приросту, %
Будинки та споруди	32100	69,36	32100	68,10	0	0
Машини та обладнання	8500	18,37	8900	18,88	+400	+4,71
Транспортні засоби	3200	6,91	3445	7,31	+245	+7,66
Інструменти, прилади, інвентар	2100	4,54	2300	4,88	+200	+9,52
Тварини	250	0,54	250	0,53	0	0
Багаторічні насадження	110	0,24	120	0,25	+10	+9,09
Інші основні засоби	22	0,05	25	0,05	+3	+13,64
Всього основних засобів	46282	100	47140	100	+858	+1,85
Знос основних засобів	22001	x	22560	x	+559	+2,54
Надійшло основних засобів	x	x	15450	x	x	x
Вибуло основних засобів	x	x	13200	x	x	x
Коефіцієнт оновлення ОЗ	x	x	0,33	x	x	x
Коефіцієнт вибуття ОЗ	x	x	0,28	x	x	x

80. Аналіз ефективності використання основних засобів

80.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними розрахувати і проаналізувати динаміку змін показників ефективності використання виробничих засобів підприємства.

Таблиця 50

Аналіз ефективності використання виробничих засобів
сільськогосподарського підприємства

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Площа ріллі, га	2617	2617		
Середньорічна чисельність працівників, осіб	560	530		
Вартість валової сільськогосподарської продукції, тис. грн	9500	10870		
Середньорічна вартість виробничих основних засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн	24000	22000		
Капіталовіддача на одиницю вартості основних засобів, грн				
Капіталомісткість продукції, грн				
Капіталозабезпеченість виробництва на 1 га ріллі, тис. грн				
Капіталоозброєність одного працівника, тис. грн				

Рішення:

Таблиця 51

Аналіз ефективності використання виробничих засобів
сільськогосподарського підприємства

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Площа ріллі, га	2617	2617	0	0
Середньорічна чисельність працівників, осіб	560	530	-30	94,6
Вартість валової сільськогосподарської продукції, тис. грн	9500	10870	+1370	114,4
Середньорічна вартість виробничих основних засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн	24000	22000	-2000	91,7
Капіталовіддача на одиницю вартості основних засобів, грн	0,39	0,49	+0,10	125,6
Капіталомісткість продукції, грн	2,53	2,02	-0,51	79,8
Капіталозабезпеченість виробництва на 1 га ріллі, тис. грн	9,17	8,41	-0,76	91,7
Капіталоозброєність одного працівника, тис. грн	42,86	41,51	-1,35	96,9

80.2. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними розрахувати і проаналізувати динаміку змін показників ефективності використання основних засобів підприємства.

Таблиця 52

Аналіз ефективності використання основних засобів підприємства

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Вартість валової сільськогосподарської продукції, тис. грн	294735	400759		
Середньорічна вартість основних засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн	1444542	1597543		
Середньорічна чисельність працівників, осіб	610	622		
Капіталовіддача, грн				
Капіталомісткість продукції, грн				
Продуктивність праці, тис. грн				
Капіталоозброєність, тис. грн				

Рішення:

Таблиця 53

Аналіз ефективності використання основних засобів підприємства

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Вартість валової сільськогосподарської продукції, тис. грн	294735	400759	+106024	135,9
Середньорічна вартість основних засобів сільськогосподарського призначення, тис. грн	1444542	1597543	+153001	110,6
Середньорічна чисельність працівників, осіб	610	622	+12	101,97
Капіталовіддача, грн	0,204	0,251	+0,047	123,0
Капіталомісткість продукції, грн				
Продуктивність праці, тис. грн	483,2	644,3	+161,1	133,3
Капіталоозброєність, тис. грн	2368,10	2568,39	+200,29	108,46

81. Аналіз продуктивності праці

81.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки. За наведеними даними проаналізувати склад трудових ресурсів та рівень забезпеченості трудовими ресурсами аграрного підприємства

Таблиця 54

Аналіз складу та рівня забезпеченості підприємства трудовими ресурсами

Категорія працівників	Потреба в трудових ресурсах, осіб	Фактична наявність, осіб	Склад трудових ресурсів, %	Коефіцієнт забезпеченості трудовими ресурсами, %
Середньоспискова чисельність працівників	615	622	100	
Працівники тваринництва	173	172		
Працівники рослинництва	110	116		
Службовці	100	102		
Робітники, які зайняті у підсобному виробництві	110	111		
Робітники, які зайняті у комунальному господарстві	100	99		
Робітники у сфері торгівлі	22	22		

Рішення:

Таблиця 55

Аналіз складу та рівня забезпеченості підприємства трудовими ресурсами

Категорія працівників	Потреба в трудових ресурсах, осіб	Фактична наявність, осіб	Склад трудових ресурсів, %	Коефіцієнт забезпеченості трудовими ресурсами, %
Середньоспиксова чисельність працівників	615	622	100	101,13
Працівники тваринництва	173	172	27,65	99,42
Працівники рослинництва	110	116	18,64	105,45
Службовці	100	102	16,39	102
Робітники, які зайняті у підсобному виробництві	110	111	17,84	100,9
Робітники, які зайняті у комунальному господарстві	100	99	15,91	99
Робітники у сфері торгівлі	22	22	3,53	100

81.2. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними оцініть рівень продуктивності праці на підприємстві та розрахуйте вплив факторів на продуктивність праці методом ланцюгових підстановок.

Таблиця 56

Аналіз продуктивності праці та розрахунок впливу факторів на продуктивність праці

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Середньоспиксова чисельність працівників, осіб	610	622		
Вартість валової продукції, тис. грн	294735	400759		
Продуктивність праці, грн				
Розрахунок впливу факторів				
Продуктивність праці _{умовна}				
Зміна продуктивності праці за рахунок зміни чисельності працівників				
Зміна продуктивності праці за рахунок зміни вартості валової продукції				
Загальний вплив факторів				

Рішення:

Таблиця 57

Аналіз продуктивності праці та розрахунок впливу факторів на продуктивність праці

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Середньоспиксова чисельність працівників, осіб	610	622	+12	102
Вартість валової продукції, тис. грн	294735	400759	+106024	136
Продуктивність праці, грн	483172,1	644307,1	+161135	133

Розрахунок впливу факторів	
Продуктивність праці _{імовна}	294735/622=473850,5
Зміна продуктивності праці за рахунок зміни чисельності працівників	473850,5-483172,1=-9321,6
Зміна продуктивності праці за рахунок зміни вартості валової продукції	644307,1-473850,5=+170456,6
Загальний вплив факторів	-9321,6+170456,6=+161135

82. Аналіз витрат на виробництво продукції за елементами витрат

82.1. *Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.*

За наведеними даними проаналізуйте динаміку витрат на вирощування цукрових буряків.

Таблиця 58

Аналіз витрат на вирощування цукрових буряків

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)
Посівна площа, га	40	40	
Урожайність, ц/га	405	546	
Валовий збір основної продукції, ц			
Витрати на 1 га, грн:			
витрати праці, люд-год	304	382	
оцінка 1 люд-год, грн	3,27	3,00	
оплата праці, грн			
загальновиробничі витрати, грн	400	380	
інші витрати, грн	3066,3	3496,9	
Усього витрат на 1 га, грн			
Вартість побічної продукції, грн			
Собівартість основної продукції на 1 га, грн			
Собівартість 1 ц основної продукції, грн			

Рішення:

Таблиця 59

Аналіз витрат на вирощування цукрових буряків

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)
Посівна площа, га	40	40	0
Урожайність, ц/га	405	546	+141
Валовий збір основної продукції, ц	16200	21840	+5640
Витрати на 1 га, грн:			
витрати праці, люд-год	304	382	+78
оцінка 1 люд-год, грн	3,27	3,00	-0,27
оплата праці, грн	994	1146	+152
загальновиробничі витрати, грн	400	380	-20
інші витрати, грн	3066,3	3496,9	+430,6
Усього витрат на 1 га, грн	4460,3	5022,9	+565,6
Вартість побічної продукції, грн	390	300	-90
Собівартість основної продукції на 1 га, грн	4070,3	4722,9	+652,6
Собівартість 1 ц основної продукції, грн	10,05	8,65	-1,40

82.2. *Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.*

За наведеними даними проаналізуйте динаміку та структуру витрат за

статтями витрат на вирощування зерна озимої пшениці.

Таблиця 60

Аналіз собівартості вирощування зерна озимої пшениці за елементами витрат

Елементи витрат	Витрати на 1 т продукції, грн			Структура витрат, %		
	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)
Заробітна плата	264	280				
Відрахування на соціальне страхування	80	84				
Мінеральні добрива	300	350				
Насіння	150	167				
Засоби захисту рослин	60	36				
Роботи та послуги:						
автотранспорту	120	132				
тракторного парку	50	42				
Паливо	252	287				
Амортизація	220	230				
Ремонт	104	93				
Адміністративні витрати	240	247				
Інші витрати	160	152				
Всього витрат	2000	2100		100	100	

Рішення:

Таблиця 61

Аналіз собівартості вирощування зерна озимої пшениці за елементами витрат

Елементи витрат	Витрати на 1 т продукції, грн			Структура витрат, %		
	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)	Минулий рік	Звітний рік	Відхилення (+/-)
Заробітна плата	264	280	+16	13,2	13,3	+0,1
Відрахування на соціальне страхування	80	84	+4	4,0	4,0	0
Мінеральні добрива	300	350	+50	15	16,6	+1,6
Насіння	150	167	+17	7,5	8,0	+0,5
Засоби захисту рослин	60	36	-24	3	1,7	-1,3
Роботи та послуги:						
автотранспорту	120	132	+12	6	6,3	+0,3
тракторного парку	50	42	-8	2,5	2,0	-0,5
Паливо	252	287	+27	12,6	13,7	+1,1
Амортизація	220	230	+10	11	11	0
Ремонт	104	93	-11	5,2	4,4	-0,8
Адміністративні витрати	240	247	+7	12	11,8	-0,2
Інші витрати	160	152	-8	8	7	-1
Всього витрат	2000	2100	+100	100	100	x

83. Факторний аналіз собівартості окремих видів продукції

83.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними проаналізуйте динаміку зміни собівартості 1 ц продукції та оцініть вплив факторів на рівень собівартості.

Таблиця 62

Виявлення впливу основних факторів на зміну собівартості 1 ц продукції

Продукція	Урожайність, ц/га		Витрати на 1 га, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Зміна собівартості 1 ц, грн		
	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	загальна	у т.ч. за рахунок	
								урожайності	витрат на 1га
Озима пшениця	39,3	52,4	8681,37	11826,68					
Яра пшениця	28,2	33,5	6784,92	6876,12					

Рішення:

Таблиця 63

Виявлення впливу основних факторів на зміну собівартості 1 ц продукції

Продукція	Урожайність, ц/га		Витрати на 1 га, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Зміна собівартості 1 ц, грн		
	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	загальна	у т.ч. за рахунок	
								урожайності	витрат на 1га
Озима пшениця	39,3	52,4	8681,37	11826,68	220,9	225,7	4,8	- 75,23	80,03
Яра пшениця	28,2	33,5	6784,92	6876,12	240,6	205,3	-35,3	-38,5	3,23

83.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними проаналізуйте динаміку зміни собівартості 1 ц продукції та оцініть вплив факторів на рівень собівартості.

Таблиця 64

Виявлення впливу основних факторів на зміну собівартості 1 ц продукції

Продукція	Урожайність, ц/га		Витрати на 1 га, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Зміна собівартості 1 ц, грн		
	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	загальна	у т.ч. за рахунок	
								урожайності	витрат на 1га
Жито	27,1	27,9	5789,23	5891,54					
Кукурудза на зерно	30,1	33,8	5944,75	6012,55					

Рішення:

Таблиця 65

Виявлення впливу основних факторів на зміну собівартості 1 ц продукції

Продукція	Урожайність, ц/га		Витрати на 1 га, грн.		Собівартість 1 ц, грн.		Зміна собівартості 1 ц, грн		
	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	2018 р	2019 р	загальна	у т.ч. за рахунок	
								урожайності	витрат на 1га
Жито	27,1	27,9	5789,23	5891,54	213,6	211,2	-2,4	-6,2	3,8
Кукурудза на зерно	30,1	33,8	5944,75	6012,55	197,5	177,9	-19,6	-21,85	2,3

84. Аналіз фінансових результатів від різних видів діяльності

84.1. *Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.*

За наведеними даними проаналізуйте динаміку фінансових результатів від операційної діяльності підприємства.

Таблиця 66

Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності підприємства, тис.грн

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Дохід (виручка) від реалізації продукції	6948,9	8582,9		
Податок на додану вартість	608	841		
Чистий дохід від реалізації				
Собівартість реалізованої продукції	5696,2	5829,7		
Валовий прибуток/збиток				
Інші операційні доходи	838,3	886,3		
Адміністративні витрати	444	70,3		
Витрати на збут	0	10		
Інші операційні витрати	150	301,1		
Фінансові результати від операційної діяльності				

Рішення:

Таблиця 67

Аналіз фінансових результатів від операційної діяльності підприємства, тис.грн

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Дохід (виручка) від реалізації продукції	6948,9	8582,9	+1634	123,5
Податок на додану вартість	608	841	+233	138,3
Чистий дохід від реалізації	6340,9	7741,9	+1401	122,1
Собівартість реалізованої продукції	5696,2	5829,7	+133,5	102,3
Валовий прибуток/збиток	644,7	1912,2	+1267,5	296,6
Інші операційні доходи	838,3	886,3	+48	105,7
Адміністративні витрати	444	70,3	-373,7	15,8
Витрати на збут	0	10	+10	-
Інші операційні витрати	150	301,1	+151,1	200,7
Фінансові результати від операційної діяльності	889	2417,1	+1528,1	271,9

84.2. *Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.*

За наведеними даними проаналізуйте динаміку фінансових результатів підприємства.

Таблиця 68

Аналіз фінансових результатів підприємства, тис.грн

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Фінансові результати від операційної діяльності	889	2417,1		
Дохід від участі в капіталі	10	10		
Інші фінансові доходи	21	6,5		

Продовження табл. 68

Інші доходи	25	2,9		
Фінансові витрати	187	201,9		
Втрати від участі в капіталі	53	222,8		
Фінансові результати до оподаткування				
Податок на прибуток	0	0		
Фінансові результати від звичайної діяльності				
Надзвичайні витрати	-	301,6		
Чистий прибуток/збиток				

Рішення:

Таблиця 69

Аналіз фінансових результатів підприємства, тис.грн

Показники	Минулий рік	Звітний рік	Зміни за рік	
			абсолютні	%
Фінансові результати від операційної діяльності	889	2417,1	+1528,1	271,9
Дохід від участі в капіталі	10	10	0	100
Інші фінансові доходи	21	6,5	-14,5	30,9
Інші доходи	25	2,9	-22,1	11,6
Фінансові витрати	187	201,9	+14,9	107,9
Втрати від участі в капіталі	53	222,8	+169,8	420,4
Фінансові результати до оподаткування	705	2011,8	+1306,8	285,4
Податок на прибуток	0	0	0	0
Фінансові результати від звичайної діяльності	705	2011,8	+1306,8	285,4
Надзвичайні витрати	-	301,6	+301,6	-
Чистий прибуток/збиток	705	1710,2	+1005,2	242,6

85. Аналіз показників рентабельності

85.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.

За наведеними даними проаналізувати основні показники рентабельності аграрного підприємства

Таблиця 70

Аналіз рентабельності аграрного підприємства

Показник	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення (+/-)
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн	55600	61733	
Собівартість реалізації продукції, тис.грн	41505	43255	
Валовий прибуток, тис.грн			
Інші операційні доходи, тис.грн	1000	1000	
Адміністративні витрати, тис.грн	1325	1400	
Витрати на збут, тис.грн	1200	1320	
Податок на прибуток, тис.грн	1070	1158	
Чистий прибуток підприємства, тис.грн			
Середня сума активів підприємства, тис.грн	57900	59259	

Середня сума оборотного капіталу, тис.грн	7400	7500	
Середня сума власного капіталу, тис.грн	55250	55850	
Рентабельність сукупних активів, %			
Рентабельність оборотного капіталу, %			
Рентабельність власного капіталу, %			

Рішення:

Таблиця 71

Аналіз рентабельності аграрного підприємства

Показник	2018 р.	2019 р.	Абсолютне відхилення (+/-)
Чистий дохід від реалізації продукції, тис.грн	55600	61733	+6133
Собівартість реалізації продукції, тис.грн	41505	43255	+1750
Валовий прибуток, тис.грн	14095	18478	+4383
Інші операційні доходи, тис.грн	1000	1000	0
Адміністративні витрати, тис.грн	1325	1400	+75
Витрати на збут, тис.грн	1200	1320	+120
Податок на прибуток, тис.грн	1070	1158	+88
Чистий прибуток підприємства, тис.грн	11500	15600	+4100
Середня сума активів підприємства, тис.грн	57900	59259	+1359
Середня сума оборотного капіталу, тис.грн	7400	7500	+100
Середня сума власного капіталу, тис.грн	55250	55850	+600
Рентабельність сукупних активів, %	19,86	26,32	+6,46
Рентабельність оборотного капіталу, %	155,41	208	+52,59
Рентабельність власного капіталу, %	20,81	27,93	+7,12

85.2. *Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки* щодо динаміки показників економічної ефективності використання землі під товарними культурами та рентабельності їх вирощування.

Таблиця 72

Економічна ефективність використання землі під товарними культурами

Культури		Пшениця озима	Пшениця яра
Збір продукції з 1га, ц	2018 р.	40,5	37,5
	2019 р.	41,0	42,1
Ціна 1 ц продукції, грн.	2018 р.	75,5	74,1
	2019 р.	41,0	42,1
Вартість продукції з 1 га, грн.	2018 р.		
	2019 р.		
Виробничі витрати на 1 га, грн.	2018 р.	2550	2600
	2019 р.	2700	2750
Результат (+, -), грн./га	2018 р.		
	2019 р.		
Рентабельність виробництва, %	2018 р.		
	2019 р.		

Рішення:

Економічна ефективність використання землі під товарними культурами

Культури		Пшениця озима	Пшениця яра
Збір продукції з 1 га, ц	2018 р.	40,5	37,5
	2019 р.	41,0	42,1
Ціна 1 ц продукції, грн.	2018 р.	75,5	74,1
	2019 р.	41,0	42,1
Вартість продукції з 1 га, грн.	2018 р.	3057,75	2778,75
	2019 р.	3111,9	3191,18
Виробничі витрати на 1 га, грн.	2018 р.	2550	2600
	2019 р.	2700	2750
Результат (+, -), грн./га	2018 р.	+507,75	+178,75
	2019 р.	+411,9	+441,18
Рентабельність виробництва, %	2018 р.	19,9	6,9
	2019 р.	15,26	16,04

86. Експрес-аналіз фінансового стану підприємства**86.1. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки.**

За наведеними даними проаналізувати динаміку основних статей активу та пасиву; показників ліквідності підприємства: абсолютної ліквідності, швидкої ліквідності та коефіцієнт покриття.

Експрес-аналіз балансу та аналіз показників ліквідності

Показник	Рік		Абсолютне відхилення, +/-
	2018	2019	
Необоротні активи, грн	2765000	3051900	
Оборотні активи всього, грн:			
- виробничі запаси	756250	1402500	
- готова продукція	136000	361000	
- поточні біологічні активи	55000	45000	
- незавершене виробництво	101250	141250	
- дебіторська заборгованість	1537500	2193850	
- грошові кошти	70300	111550	
Власний капітал, грн	3615500	4368500	
Довгострокові пасиви, грн	625000	625000	
Короткострокові пасиви всього, грн:			
- кредиторська заборгованість	826300	1249550	
- короткострокові кредити банку	354500	1064000	
Баланс(вартість майна), грн			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності			
Коефіцієнт швидкої ліквідності			
Коефіцієнт покриття			

Рішення:

Таблиця 75

Експрес-аналіз балансу та аналіз показників ліквідності

Показник	Рік		Абсолютне відхилення, +/-
	2018	2019	
Необоротні активи, грн	2765000	3051900	286900
Оборотні активи всього, грн:	2656300	4255150	1598850
- виробничі запаси	756250	1402500	646250
- готова продукція	136000	361000	225000
- поточні біологічні активи	55000	45000	-10000
- незавершене виробництво	101250	141250	40000
- дебіторська заборгованість	1537500	2193850	656350
- грошові кошти	70300	111550	41250
Власний капітал, грн	3615500	4368500	753000
Довгострокові пасиви, грн	625000	625000	0
Короткострокові пасиви всього, грн:	1180800	2313550	1132750
- кредиторська заборгованість	826300	1249550	423250
- короткострокові кредити банку	354500	1064000	709500
Баланс(вартість майна), грн	5421300	7307050	1885750
<i>Коефіцієнт абсолютної ліквідності</i>	0,06	0,05	-0,01
<i>Коефіцієнт швидкої ліквідності</i>	1,36	0,99	-0,37
<i>Коефіцієнт покриття</i>	2,25	1,84	-0,41

86.2. Розв'яжіть задачу, розпишіть детально алгоритм розв'язку та аналітичні висновки щодо динаміки показників оборотних активів господарства.

Таблиця 76

Аналіз оборотності оборотних активів

Показник	Рік		Абсолютне відхилення, +/-
	2018	2019	
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	50 500	53 850	
2. Середня величина виробничих запасів, тис. грн.	47 200	49 103	
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів			
4. Тривалість обороту виробничих запасів, дні			
5. Середня величина поточних біологічних активів, тис. грн.	18486	21087	
6. Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів			
7. Тривалість обороту поточних біологічних активів, дні			
8. Середня величина грошових коштів, тис. грн.	7408	4970	
9. Коефіцієнт оборотності грошових коштів			
10. Тривалість обороту грошових коштів, дні			

Рішення:

Таблиця 77

Аналіз оборотності поточних активів

Показник	Рік		Абсолютне відхилення, +/-
	2018	2019	
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	50 500	53 850	+3350
2. Середня величина виробничих запасів, тис. грн.	47 200	49 103	+1903
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	1,07	1,097	+0,027
4. Тривалість обороту виробничих запасів, дні	336	328	-8
5. Середня величина поточних біологічних активів, тис. грн.	18486	21087	+2601
6. Коефіцієнт оборотності поточних біологічних активів	2,73	2,55	-0,18
7. Тривалість обороту поточних біологічних активів, дні	132	141	+9
8. Середня величина грошових коштів, тис. грн.	7408	4970	-2438
9. Коефіцієнт оборотності грошових коштів	6,82	10,83	+4,01
10. Тривалість обороту грошових коштів, дні	52	33	-19

ДОДАТКИ

Додаток А

Приклади розрахунку амортизації основних засобів

Прямолінійний метод.

Приклад. Підприємство придбало верстат та зараховано його на баланс за первісною вартістю 62000 грн. Була визначена ліквідаційна вартість об'єкта основних засобів 2000 грн. Строк корисного використання встановлено 5 років.

Розв'язок:

Амортизована вартість об'єкту дорівнює 60000 грн. (62000 – 2000)

Річна сума амортизації дорівнює 12000 грн. (60000 грн. : 5 років)

Таблиця А.1

Метод рівномірного (прямолінійного) списання

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	62000	12000	12000	50000
2	62000	12000	24000	38000
3	62000	12000	36000	26000
4	62000	12000	48000	14000
5	62000	12000	60000	2000

Виробничий метод

Приклад 2. За придбаним верстатом передбачений обсяг виробництва продукції на 5 років у кількості 896 одиниць. *Розв'язок:* Амортизована вартість об'єкту дорівнює 60000 грн. (62000 – 2000). Норма амортизації дорівнює 67 грн. (60000 : 896)

Таблиця А.2

Виробничий метод нарахування амортизації

Роки	Первісна вартість	Випуск продукції, од.*	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	62000	168	11256	11256	50744
2	62000	168	11256	22512	39488
3	62000	180	12060	34572	27428
4	62000	180	12060	46632	15368
5	62000	200	13368	60000	2000

Приклад 3. Придбаний верстат за попередніми умовами. *Розв'язок:* Амортизована вартість об'єкту дорівнює 60000 грн. (62000 – 2000). Сума числа років експлуатації об'єкту дорівнює 15 (1+2+3+4+5+6)

Метод списання вартості по сумі чисел (кумулятивний метод)

Роки	Первісна вартість	Коефіцієнт	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	62000	5/15	20000	20000	42000
2	62000	4/15	16000	36000	26000
3	62000	3/15	12000	48000	14000
4	62000	2/15	8000	56000	6000
5	62000	1/15	4000	60000	2000

Метод зменшення залишкової вартості передбачає нарахування амортизації шляхом множення річного відсотка амортизації на залишкову вартість об'єкта. Сума амортизації та річний відсоток амортизації визначається за формулами 6 і 7:

Сума амортизації = Залишкова вартість x Норма амортизації

$$\text{Норма амортизації} = \sqrt[n]{1 - \frac{\text{ліквідаційна вартість об'єкта}}{\text{первісна вартість об'єкта}}}$$

де: n – кількість років корисного використання об'єкта.

Одержаний результат необхідно помножити на 100.

Цей метод дуже трудомісткий і найбільш підходить для амортизації об'єктів, які швидко знецінюються, оскільки на початковому етапі (перший рік експлуатації) знос значно перевищує наступні нарахування.

Прискореного зменшення залишкової вартості

Приклад 4. Придбаний верстат за попередніми умовами. *Розв'язок:* Норма амортизації дорівнює 0,4 ((12000 : 60000) x 2)

Метод прискореного зменшення залишкової вартості

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	62000	62000 x 0,4 = 24800	24800	37200
2	62000	37200 x 0,4 = 14880	39680	22320
3	62000	22320 x 0,4 = 8928	48608	13392
4	62000	13392 x 0,4 = 5357	53965	8035
5	62000	62000-53965-2000 = 6035	60000	2000

Первинні документи щодо руху виробничих запасів

№ п/п	Назва та форма документа	Призначення документа
<i>Документи з надходження та оприбуткування запасів</i>		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 - ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
4	Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1)	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажі та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Прибутковий ордер (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, ще надходять на підприємство від постачальників або з переробки
8	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику оприбуткування виробничих запасів, що ш дійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
<i>Документи з вибуття запасів</i>		
9	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	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 для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
10	Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
11	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
12	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. №М-11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Бухгалтерські записи з нарахування заробітної плати

Операція	Кореспонденція		Сума, грн.	Первинний документ	Обліковий регістр
	Дебет	Кредит			
Облік основної заробітної плати					
Нарахована основна заробітна плата спеціалісту відділу матеріально-технічного забезпечення за погодинною формою оплати праці - Місячний посадовий оклад – 10 000 грн.; - Кількість робочих днів відповідно до графіку роботи – 22 днів; - Кількість відпрацьованих робочих днів – 19 днів; Основна погодинна заробітна плата = $10\,000 / 22 * 19 = 8\,636,36$ грн.	91	661.1	8 636,36	Табель обліку використання робочого часу	Журнал № 5
Нарахована основна заробітна плата бригадиру технічного відділу за відрядною формою оплати праці - Відрядна розцінка за одиницю виготовлених виробів – 127,00 грн./од.; - Кількість виготовлених виробів – 70 од.; Основна відрядна заробітна плата = $127 * 70 = 8\,890,00$ грн.	23	661.1	8 890,00	Рапорт про виробіток; Відомість про виробіток; Наряд на роботу	Журнал № 5
Облік додаткової заробітної плати					
Нарахована додаткова заробітна плата за класність (І клас) водію - Місячний посадовий оклад – 8 400,00 грн. - Доплата за класність водію (І клас) – 20 % Додаткова заробітна плата за класність (І клас) = $8400,00 * 20\% = 1680,00$ грн.	23	661.2	1 680,00	Наказ (розпорядження) про встановлення доплати	Журнал № 5
Нарахована додаткова заробітна плата за високу професійну майстерність і класність начальнику відділу маркетингу - Місячний посадовий оклад – 10 400,00 грн. - Доплата за високу професійну майстерність і класність – 25 % Додаткова заробітна плата за високу професійну майстерність і класність = $10\,400,00 * 25\% = 2\,600,00$ грн.	93	661.2	2 600,00	Наказ (розпорядження) про преміювання	Журнал № 5

<p>Нарахована додаткова заробітна плата за інтенсивність праці спеціалісту відділу матеріально-технічного забезпечення</p> <ul style="list-style-type: none"> - Місячний посадовий оклад – 6 500,00 грн. - Доплата за інтенсивність праці – 12 % <p>Додаткова заробітна плата за інтенсивність праці = 6 500,00*12 % = 780,00 грн.</p>	91	661.2	780,00	Наказ (розпорядження) про преміювання	Журнал № 5
<p>Нарахована додаткова заробітна плата за роботу у нічний час при погодинній оплаті праці</p> <ul style="list-style-type: none"> - Тарифна ставка за 1 годину роботи = 45,67 грн. - Робота у нічний час = 18 годин. - Доплата за роботу у нічний час = 30 % <p>Додаткова заробітна плата за роботу у нічний час = 45,67*18*0,3 = 246,62 грн.</p>	23	661.2	246,62	Наказ (розпорядження) про преміювання	Журнал № 5
<p>Нарахована додаткова заробітна плата за роботу у святкові дні при відрядній оплаті праці</p> <ul style="list-style-type: none"> - Відрядна розцінка за одиницю виготовлених виробів – 127,00 грн./од.; - Кількість виготовлених виробів – 4 од.; - Оплата за роботу у святкові дні при відрядній оплаті праці – подвійна відрядна розцінка <p>Додаткова заробітна плата за роботу у святкові дні при відрядній оплаті праці = 127,00 * 2 * 4 = 1 016,00 грн.</p>	23	661.2	1 016,00	Наказ (розпорядження) про преміювання	Журнал № 5

**ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ БАЛАНСУ (Звіту про фінансовий стан),
(витяг)**

Найменування статей балансу	Код	Зміст статей
АКТИВ		
I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ:		
Нематеріальні активи	1000	Рядок 1000 = Рядок 1001 - Рядок 1002. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.
Первісна вартість	1001	Сальдо Дт 12
Накопичена амортизація	1002	Сальдо Кт 133
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо Дт 15
Основні засоби	1010	Рядок 1010=1011-1012
Первісна вартість	1011	Сальдо Дт 10,11
Накопичена амортизація	1012	СальдоКт 131,132
Інвестиційна нерухомість	1015	Рядок 1015 = Рядок 1016 - Рядок 1017 Сальдо Дт 100
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	Додаткові статті Балансу Сальдо Дт 100, Кт 135
Знос інвестиційної нерухомості	1017	Дані рядки вписують у форму Балансу, якщо інвестиційну нерухомість обліковують за первісною вартістю. У рядках наводять первісну вартість інвестиційної нерухомості та сума зносу (у дужках)
Довгострокові біологічні активи	1020	Рядок 1020 = Рядок 1021 - Рядок 1022; Сальдо Дт 161, 163, 165
.....		
Усього за розділом I	1095	Такий показник розраховують як суму рядків 1000, 1005, 1010, 1015, 1020, 1030, 1035, 1040, 1045, 1050, 1060, 1065, 1090
II. ОБОРОТНІ АКТИВИ :		
Запаси	1100	Сальдо Дт20, 22, 23, 25, 26 та 27, 28 (згорнуте сальдо без урахування субрахунку 286)
Виробничі запаси	1101*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт 20, 22 Вартість запасів, МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання під час нормального операційного циклу
Незавершене виробництво	1102*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт 23, 25
Готова продукція	1103*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт 26, 27
Товари	1104*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт 28 (за мінусом Дт 286 та Кт 285)
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо Дт 21
Векселі одержані	1120*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт 34
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Сальдо Дт 36 мінус сальдо Кт 38 (у частині, що стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги)
Дебіторська заборгованість за розрахунками:		
за виданими авансами	1130	Сальдо Дт 371
з бюджетом	1135	Сальдо Дт 641 і 642
- у тому числі з податку на прибуток	1136	Сальдо Дт 64 (субрахунок податку на прибуток)
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо Дт372, 374, 375, 376, Дт377, 378, 65

Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо Дт 352
Гроші та їх еквіваленти	1165	Сальдо Дт 30, 31, 313, 333, 335, 351
Готівка	1166*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Дт301, 302
Рахунки в банках	1167*	Додаткова стаття Балансу. Сальдо Дт 311, 312, 313
Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо Дт 39
- інші оборотні активи	1190	Сальдо Дт 331 дебетове сальдо рахунків обліку ПДВ Сальдо Дт 643, 644
Усього за розділом II		Розрахунково рядок визначають як суму рядків NN 1100, 1110, 1115, 1120, 1125, 1130, 1135, 1140, 1145, 1155, 1160, 1165, 1170, 1180 та 1190
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Сальдо Дт 286
Баланс	1300	Баланс утворюється із суми рядків 1095, 1195 та 1200
ПАСИВ		
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ :		
Зареєстрований капітал	1400	Сальдо Кт 40
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Кт 404
Капітал у дооцінках	1405	Сальдо Кт 41
Додатковий капітал	1410	У статті знаходять своє місце: 1) емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість); Сальдо Кт 421 2) сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал; Сальдо Кт 422 3) вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, накопичені курсові різниці, які відповідно до П(С)БО 21 відображають у складі власного капіталу; 4) інші складові додаткового капіталу. Сальдо Кт 423, 424, 425 Якщо показник цього рядка розшифровують у додаткових рядках 1411 та 1412, то такий рядок має бути більшим або дорівнювати сумі рядків 1411 та 1412
Накопичені курсові різниці	7472*	Додаткова стаття Балансу. Сальдо Кт 425 (у частині суми курсових різниць, віднесених на збільшення власного капіталу)
Резервний капітал	1415	Сальдо Кт 43
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Сальдо Кт 441, Дт 442
Вилучений капітал	1430	Сальдо Кт 45
Усього за розділом I	1495	Показник цього рядка розраховують як суму рядків 1400, 1405, 1410, 1415, 1435 «плюс» або «мінус» рядок 1420 «мінус» рядки 1425, 1430
II. ДОВГОСТРОКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ:		
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	Сальдо Кт 54
Довгострокові кредити банків	1510	Сальдо Кт 501, 502, 503, 504
Інші довгострокові зобов'язання	1515	Сальдо Кт 51, 52, 53, 55 (505, 506 у частині відсоткових позик)
Довгострокові забезпечення	1520	Сальдо Кт 47
Цільове фінансування	1525	Сальдо Кт 48
Призовий фонд	1540*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Кт 475
Резерв на виплату джек-поту	1545*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Кт 476

Усього за розділом II	1595	Показник цього рядка розраховують як суму рядків 1500, 1505, 1510, 1515, 1520, 1525, 1530, 1535, 1540, 1545
III. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ:		
Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо Кт 60, 31 (якщо на цьому рахунку обліковується овердрафт)
Поточна кредиторська заборгованість за:		
довгостроковими зобов'язан.	1610	Сальдо Кт 61
товари, роботи, послуги	1615	Сальдо Кт 63
розрахунками з бюджетом	1620	Сальдо Кт 641, 642
- у тому числі з податку на прибуток	1621	Сальдо Кт 641 (субрахунок податку на прибуток)
розрахунками зі страхування	1625	Сальдо Кт 65
розрахунками з оплати праці	1630	Сальдо Кт 66
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635*	Додаткова стаття Балансу Сальдо Кт 681
Поточні забезпечення	1660	Сальдо Кт 471, 473, 474 (у частині поточних забезпечень)
Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	У статті фіксують суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними в інші статті, наведені в розділі III
Усього за розділом III	1695	Показник цього рядка розраховують як суму рядків 1600, 1605, 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1635, 1640, 1645, 1650, 1660, 1665, 1670, 1690
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	Сальдо Кт 680
Баланс	1900	Баланс утворюється із суми рядків 1495, 1595, 1695, 1700, 1800 та дорівнює рядку 1300

**ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(Звіту про сукупний дохід), витяг**

Найменування статей звіту про фінансовий результат	Код	Зміст статей
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903
Валовий: прибуток	2090	Позитивне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
збиток	2095	Від'ємне значення: ряд. 2000 + ряд. 2010 - ряд. 2050 - ряд. 2070
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рахунка 71 із Кт 791
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121*	Обороти за Кт 710 у кореспонденції з Дт 21, 27, 100, 161, 163
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122*	Обороти за Кт 710 в кореспонденції з Дт 23
Адміністративні витрати	2130	Обороти за Кт рахунка 92 із Дт 791
Витрати на збут	2150	Обороти за Кт рахунка 93 із Дт 791
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рахунка 94 з Дт 791
Витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181*	Обороти за Дт 940 Кт 100, 21, 27, 161, 163 (значення наводять у дужках)
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182*	Обороти за Дт 940 Кт 23 (значення наводять у дужках)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	Позитивне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
збиток	2195	Від'ємне значення: ряд. 2090 (ряд. 2095) + (-) 2105 + (-) 2110 + ряд. 2120 - ряд. 2130 - ряд. 2150 - ряд. 2180
Дохід від участі в капіталі	2200	Обороти за Дт рахунка 72 із Кт субрахунку 792
Інші фінансові доходи	2220	Обороти за Дт рахунка 73 із Кт субрахунку 792
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рахунка 74 Кт субрахунку 793
Дохід від благодійної допомоги	2241*	Обороги за Кт 745 (у частіші отриманої благодійної допомоги, яка звільнена від ПДВ)
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунка 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Дт субрахунку 792 із Кт рахунка 96
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 97
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275*	Розрахунок коригування фінансової звітності
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	Позитивне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270 + (-) ряд. 2275
збиток	2295	Від'ємне значення: ряд. 2190 (ряд. 2195) + ряд. 2200 + ряд. 2220 + ряд. 2240 - ряд. 2250 - ряд. 2255 - ряд. 2270+ (-) ряд. 2275
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт субрахунку 793 із Кт субрахунку 981 (витрати) або обороти за Дт субрахунку 981 із Кт субрахунку 793 (дохід)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	Вибірка із кредитових або дебетових оборотів рахунка 79, яка відображає фінрезультат від припиненої діяльності

Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	Позитивне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305
збиток	2355	Від'ємне значення: ряд. 2290 (ряд. 2295) + (-) ряд. 2300 + (-) ряд. 2305
II. СУКУПНИЙ ДОХІД		
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	Обороти за Дт рахунків 10, 15, 12 із Кт субрахунків 411, 412 або обороти за Дт субрахунків 411, 412 із Кт рахунків 10, 15, 12
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	Обороти по субрахунку 413
Накопичені курсові різниці	2410	Обороти по субрахунку 423
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	Вибірка оборотів по субрахунку 425 (в частині частки іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств)
Інший сукупний дохід	2445	Наводиться сума іншого сукупного доходу, для відображення якого за ознаками суттєвості на можна було виділити окрему статтю або який не може бути включений в інші статті, наведені в цьому розділі
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	Ряд. 2400 + ряд. 2405 + ряд. 2410 + ряд. 2415 + ряд. 2445
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	Вибірка оборотів за Кт 54 у частині сум податку на прибуток, пов'язаних з операціями із цього розділу звіту
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	Ряд. 2450 - ряд. 2455
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	Ряд. 2350 (ряд. 2355) + ряд. 2460
III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ		
Матеріальні затрати	2500	Обороти за Дт рахунка 80. А для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 20,21, 22,27, 28
Витрати на оплату праці	2505	Обороти за Дт рахунка 81. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків — обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 66, 47
Відрахування на соціальні заходи	2510	Обороти за Дт рахунка 82. Для підприємств, що не використовують 8й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунків 65, 47
Амортизація	2515	Обороти за Дт рахунка 83. Для підприємств, що не використовують 8-й клас рахунків: обороти за Дт рахунків 23, 91, 92, 93, 94 із Кт рахунка 13
Інші операційні витрати	2520	Оборот за Дт рахунка 84. Для підприємств, що не використовують 8й клас рахунків: невраховані вище обороти за Дт рахунків 23,91,92, 93 та 94
Разом	2550	Ряд. 2500 + ряд. 2505 + ряд. 2510 + ряд. 2515 + ряд. 2520
IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ		
Середньорічна кількість простих акцій	2600	Середнє арифметичне зважене (кількість простих акцій в обігу в днях * відповідний часовий зважений коефіцієнт)
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	Ряд. 2600+середньорічна кількість потенційних простих акцій
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(ряд. 2350 або 2355 - дивіденди, нараховані за привілейовані акції) / ряд. 2600
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	Скоригований чистий прибуток (збиток)/ряд. 2605
Дивіденди на одну просту акцію	2650	Сума оголошених дивідендів/кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди

Продовження дод. Є

III. Капітальні інвестиції

Найменування показника	Код рядка	За рік	На кінець року
1	2	3	4
Капітальне будівництво	280		
Придбання (виготовлення) основних засобів	290		
Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	300		
Придбання (створення) нематеріальних	310		
Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	320		
Інші	330		
Разом	340		

З рядка 340 графа 3

капітальні інвестиції в інвестиційну нерухомість (341) фінансові витрати, включені до капітальних інвестицій

IV. Фінансові інвестиції

Найменування показника	Код	За рік	На кінець року	
			довгострокові	поточні
1	2	3	4	5
А. Фінансові інвестиції за методом участі в капіталі в:	350			
асоційовані підприємства				
дочірні підприємства	360			
спільну діяльність	370			
Б. Інші фінансові інвестиції в:	380			
частки і паї у статутному капіталі інших підприємств				
акції	390			
облігації	400			
інші	410			
Разом (розд. А + розд. Б)	420			

Інші довгострокові фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (421)

З рядка 045 графа 4 Балансу

за справедливою вартістю (422)

за амортизованою собівартістю (423)

Поточні фінансові інвестиції відображені:

за собівартістю (424)

за справедливою вартістю (425)

за амортизованою собівартістю (426)

З рядка 220 графа 4 Балансу

V. Доходи і витрати

Найменування показника	Код рядка	Доходи	Витрати
1	2	3	4
А. Інші операційні доходи і витрати	440		
Операційна оренда активів			
Операційна курсова різниця	450		
Реалізація інших оборотних активів	460		
Штрафи, пені, неустойки	470		
Утримання об'єктів житлово-комунального і соціального призначення	480		
Інші операційні доходи і витрати	490		
у тому числі:	491	X	
відрахування до резерву сумнівних боргів			
непродуктивні витрати і втрати	492	X	
Б. Доходи і втрати від участі в капіталі за інвестиціями в:	500		
асоційовані підприємства			
дочірні підприємства	510		
спільну діяльність	520		
В. Інші фінансові доходи і витрати	530		X
Дивіденди			
Процента	540	X	
Фінансова оренда активів	550		
Інші фінансові доходи і витрати	560		
Г. Інші доходи і витрати	570		
Реалізація фінансових інвестицій			
Доходи від об'єднання підприємств	580		
Результат оцінки корисності	590		
Неопераційна курсова різниця	600		
Безоплатно одержані активи	610		X
Списання необоротних активів	620	X	
Інші доходи і витрати	630		

VI. Грошові кошти

Найменування показника	Код рядка	На кінець року
1	2	3
Каса	640	
Поточний рахунок у банку	650	
Інші рахунки в банку (акредитиви, чекові книжки)	660	
Грошові кошти в дорозі	670	
Еквіваленти грошових коштів	680	
Разом	690	

З рядка 070 гр. 4 Балансу

Грошові кошти, використання яких обмежено

(691)

Продовження дод. Є

[1]

Групи біологічних активів	Код	Обліковуються за первісною вартістю										Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року		надійшло за рік	вибуло за рік		нараховано амортизації за рік	втрати від зменшення корисності	вигоди від відновлення корис-	залишок на кінець року		залишок на початок року	надійшло за рік	зміни вартості за рік	вибуло за рік	залишок на кінець року
		первісна вартість	накопичена амортизація		первісна вартість	накопичена амортизація				первісна вартість	накопичена амортизація					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
Довгострокові біологічні активи - усього	1410															
в тому числі:																
робоча худоба	1411															
продуктивна худоба	1412															
багаторічні насадження	1413															
	1414															
інші довгострокові біологічні активи	1415															
Поточні біологічні активи - усього	1420		X			X	X				X					
в тому числі:																
тварини на вирощуванні та відгодівлі	1421		X			X	X				X					
біологічні активи в стані біологічних	1422		X			X	X				X					
	1423		X			X	X				X					
інші поточні біологічні активи	1424		X			X	X				X					
Разом																

З рядка 1430 графа 5 і графа 14 вартість біологічних активів, придбаних за рахунок цільового фінансування (1431)

З рядка 1430 графа 6 і графа 16 залишкова вартість довгострокових біологічних активів, первісна вартість поточних біологічних активів і справедлива вартість біологічних активів, утрачених унаслідок надзвичайних подій (1432)

З рядка 1430 графа 11 і графа 17 балансова вартість біологічних активів, щодо яких існують передбачені законодавством обмеження права власності (1433)

XV. Фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів

Найменування показника	Код рядка	Вартість первісного визнання	Витрати, пов'язані з біологічним и перетвореннями	Результат від		Уцінка	Виручка від реалізації	Собівартість реалізації	Фінансовий результат	
				дохід	витрати				реалізації	первісного визнання та реалізації
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Продукція та додаткові біологічні активи рослинництва - усього	1500		()		()			()		
у тому числі:										
зернові і зернобобові	1510		()		()			()		
з них: пшениця	1511		()		()			()		
соя	1512		()		()			()		
соняшник	1513		()		()			()		
ріпак	1514		()		()			()		
цукрові буряки (фабричні)	1515		()		()			()		
картопля	1516		()		()			()		
плоди (зерняткові, кісточкові)	1517		()		()			()		
інша продукція рослинництва	1518		()		()			()		
додаткові біологічні активи рослинництва	1519		()		()			()		
Продукція та додаткові біологічні активи тваринництва - усього	1520		()		()			()		
у тому числі:										
приріст живої маси - усього	1530		()		()			()		
з нього:	1531		()		()			()		
великої рогатої худоби										
свиней	1532		()		()			()		
молоко	1533		()		()			()		
вовна	1534		()		()			()		
яйця	1535		()		()			()		
інша продукція тваринництва	1536		()		()			()		
додаткові біологічні активи тваринництва	1537		()		()			()		
продукція рибництва	1538		()		()			()		
Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи - разом	1540		()		()			()		

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Порядок виправлення окремих помилок у фінансовій звітності
(сформовано відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»)

<i>Види помилок</i>	<i>Виправлення помилок, допущених і виявлених в одному чи попередніх звітних періодах</i>	
Виправлення помилок, допущених і виявлених в одному звітному періоді (до затвердження фінансової звітності)	На рахунках бухгалтерського обліку неправильно відображена господарська операція	Неправильну операцію виключити методом „сторно”, після чого слід відобразити правильну господарську операцію, яка б достовірно відображала дійсний стан справ
	Господарську операцію відображено правильно, однак сума завищена або занижена	Завищену суму коригують методом “сторно”, а занижену проведенням додаткової операції
	Господарська операція не відображена в бухгалтерському обліку	Відобразити таку операцію
Виправлення помилок, допущених і виявлених в попередніх звітних періодах (після представлення фінансової звітності) (п. 4□14 П(С)БО 6)	Помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначити суть і суму помилки. 2. Виправити помилку (за рахунок сальдо нерозподіленого прибутку (непокритого збитку). 3. Розглянути статті фінансової звітності попередніх періодів, які були перераховані з метою повторного представлення порівняльної інформації. 4. Розкрити факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів чи доцільність повторного оприлюднення.
	Помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Визначити суть помилки. 2. Визначити суму помилки. 3. Визначити вплив помилки на відповідні статті фінансової звітності. 4. Здійснити коригування з допомогою бухгалтерської довідки.

Програма аудиту фінансової звітності підприємства (зразок)

№ п/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець
I. Баланс (Звіт про фінансовий стан)		
1.	Перевірка наданого балансу на арифметичну точність та відповідність вимогам П(С)БО або МСФЗ щодо складання	
2.	Зведення відповідності залишків у Головній книзі із даними балансу	
3.	Перевірка відповідності залишків на початок звітнього року залишкам на кінець минулого року, визначення відхилень	
4.	У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів - ретельна перевірка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.	
5.	Складання пробного балансу на кінець звітнього періоду та порівняння його з наданим на перевірку	
6.	Визначення тимчасових та постійних різниць	
7.	Розрахунок відстрочених податкових активів або зобов'язань	
8.	Порівняння розрахованих відстрочених податкових активів або зобов'язань з даними підприємства	
9.	Складання переліку коригуючих бухгалтерських записів відповідно до П(С)БО або МСФЗ	
10.	Складання переліку виправлень залишків за балансовими рахунками за П(С)БО або МСФЗ	
11.	Оцінка різниць, виявлених аудитором	
II. Звіт фінансові результати (звіт про сукупний дохід)		
1.	Перевірка наданого звіту на арифметичну точність.	
2.	Складання пробного звіту про фінансові результати	
3.	Порівняння пробного звіту про фінансові результати з наданим на перевірку та аналіз відхилень.	
4.	Перевірка розрахунку прибутковості акцій	
5.	Перевірка відповідності даних звіту про фінансові результати в частині даних за відповідний період минулого року	
III. Звіт про рух грошових коштів		
1.	Перевірка наданого звіту на арифметичну точність	
2.	Узгодження показників звіту про рух грошових коштів з показниками інших форм фінансового звіту та вимогами П(С)БО або МСФЗ	
IV. Звіт про власний капітал		
1.	Перевірка наданого звіту на арифметичну точність	
2.	Узгодження показників звіту про власний капітал з показниками інших форм фінансового звіту та вимогами П(С)БО або МСФЗ	
V. «Примітки до річної фінансової звітності»		
1.	Перевірка наданого звіту на арифметичну точність	
2.	Узгодження показників у Примітках з показниками інших форм фінансового звіту	
3.	Відповідність Приміток вимогам П(С)БО або МСФЗ, аналіз розкриття певної інформації, необхідної для достовірного відображення фінансового стану компанії	
VI. Завершальний етап		
1.	Зведення даних про відхилення у наданих формах фінансової звітності, у тому числі відхилення від вимог П(С)БО або МСФЗ	
2.	Аналіз відхилень з позиції прийнятого рівня суттєвості	
3.	З'ясування протоколів зборів після дати балансу на предмет вивчення подій після дати балансу	
4.	Формування висновку про достовірність наданої звітності.	

Список рекомендованих джерел

1. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. В.В. Немченко, О.Ю Редько. Київ : ЦУЛ, 2012. 536 с.
2. Аудит : навч. посіб. / Дерев'янка С. І., Кузик Н. П., Олійник С.О. та ін. Київ : Центр учбової літератури, 2016. 380 с.
3. Аудит : підручник / Петрик О.А., Зотов В.О., Кудрицький Б.В. та ін.; за ред. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
4. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Мізік Ю. І., Конопліна О. О. Харків, 2017. 319 с.
5. Баранова А.О. Аудит : навчальний посібник. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
6. Бондар Ю.В. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та Програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП "Інформ.-аналіт. агенство", 2017. 396 с.
7. Бухгалтерський облік (енциклопедія рахунків бухгалтерського обліку): навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/ за ред. В.О. Шевчука. Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2010. 408 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика. Навч.-практ. посіб. / Верхоглядова Н.І. та ін., за ред. Н.І. Верхоглядової. Київ, 2016. 536 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика. Навчально-практичний посібник. за ред. Верхоглядової Н. І. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
10. Виноградова М.О. Жидєєва Л.І. Аудит : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
11. Виноградова М.О., Жидєєва Л.І. Аудит [текст]: навч. посіб. Київ, 2014. 656 с.
12. Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. Суми: ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.
13. Дробязко С.І., Козир Т.М., Холод С.Б. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навч. посіб. / за заг. ред. П. Й. Атамаса. Київ, 2013. 416 с.
14. Економічний аналіз: Навч. посібник. За ред. Волкової Н.А./ Волкова Н.А. та ін. Одеса: ОНЕУ, 2015. 310 с.
15. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг сільськогосподарських підприємств: затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031/find?text=%C2%E8%F2%F0%E0%F2%E8+%ED%E0+%E7%E1%F3%F2> (дата звернення: 16.01.2019).
16. Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131> (дата звернення: 16.01.2019).
17. Немченко В.В., Редько О.Ю. Аудит : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

18. Облік і аудит у питаннях та відповідях: навч.-метод. посіб./Є.В. Калюга та ін. Київ, 2019. 383 с.
19. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: практикум : навч. посіб.. Маслак О. О. та ін.. Київ : Каравела, 2011. 279 с.
20. Облік, контроль та аналіз: Словник-довідник: Навч. посіб. / І. І. Пилипенко та ін. За ред. проф. В. П. Пантелеєва, В. О. Шевчука. Київ, 2011. 368 с.
21. Огійчук М. Ф. Утенкова К. О. Організація і методика аудиту. Київ : Алерта, 2016. 304 с.
22. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посібник Київ : Алерта, 2010. 584 с.
23. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика : навч. посібник. – Київ, 2010. 584 с.
24. Організація бухгалтерського обліку. Навч. Посіб/ Чацкіс Ю. Д., Гейер Е. С., Наумчук О. А., Власова І. О. Київ: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
25. Організація та методика аудиту : навч. посіб. / Дрозд І.К та ін. ; за ред. І.К.Дрозд. Київ: Сова, 2014. 311 с.
26. Отенко І. П., Азаренков Г.Ф., Іващенко Г.А. Фінансовий аналіз: навчальний посібник. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2015. 156 с.
27. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Київ: НОМУРО, 2012. 732 с.
28. Пашкевич М.С., Шишкова Н.Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб. : у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль Дніпро : НГУ, 2017. 182 с.
29. Плаксієнко В.Я. Безпаперова бухгалтерія на підприємстві. . Київ : Центр учбової літератури, 2018. 285 с.
30. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
31. Порядок інвентаризації та передачі майна: підказки для ОМС ОТГ Крот Ю., Замазій С., Федченко Л. , Брусенцова Я. Харків : Фактор, 2017. 96 с.
32. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р., № 996-XV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
33. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
34. Проскуріна Н.М. Рубітель О.Ю. Організація і методика документального забезпечення аудиту фінансової звітності в системі корпоративного управління: наук.-практ. посіб. - Запоріжжя: ЗНУ, 2015. 214 с.
35. Рудницький В.С., Душко З.О. Організація і методика аудиту: підруч. для студентів ВНЗ / Київ: Ун-т банк. справи Нац. банку України, 2014. 479 с.
36. Слюсаренко В.Є., Колісник Г.М. Аудит: навчальний посібник (друге видання доповнене. Ужгород: КП «Ужгородська міська друкарня», 2016. 456 с.

37. Сучасний аудит : підручник / за ред. І. І. Пилипенка; Київ : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 643 с.
38. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: *Підручник*. Київ: Алерта, 2016. 982 с.
39. Управлінський облік/ Партин Г. О. та ін. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.
40. Утенкова К. О. Аудит: навч. посібник. Київ : Алерта, 2011. 408 с.
41. Утенкова К.О. Аудит: навч. посіб. Київ: Алерта, 2011. 408 с.
42. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. – Ч. 1/ М.І. Бондар та ін., за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. Київ, 2012. 553 с.
43. Фінансовий облік: підручник: у 2 ч. – Ч. 2/ М.І. Бондар та ін., за заг. ред. М.І. Бондаря та Л.Г. Ловінської. Київ, 2012. 590 с.
44. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник/ Огійчук М.Ф. та ін., за ред. М.Ф. Огійчука. Київ, 2016. 1040 с.
45. Шевчук В.О., Коновалова О.В., Пантелеєв В.П. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ, 2011. 399 с.
46. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід: Монографія. Київ: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. 312 с.