НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Є. В. Калюга, І. Д. Лазаришина, В. К. Савчук

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ У ПИТАННЯХ ТА ВІДПОВІДЯХ

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ ПОСІБНИК

Київ 2017

УДК 657 (072)
ББК 65.052.2 Я 73
О-16

Рекомендовано Вченою радою
Національного університету біоресурсів і природокористування України
(протокол № ____ від ____ 2017 р.)

Рецензенти:
З.-М. В. Задорожний, доктор економічних наук, професор (Тернопільський національний економічний університет);
В М. Жук, доктор економічних наук, професор, член-кореспондент НААН (ННЦ «Інститут агарної економіки» академія аграрних наук України);
В. Г. Швець, доктор економічних наук, професор (Київський національний університет ім. Т.Г. Шевченка).

Авторський колектив:
Є. В. Калюга, д-р екон. наук, професор; ***І. Д. Лазаришина***, д-р екон. наук, професор; ***В. К. Савчук***, д-р екон. наук, професор; ***С. І. Дерев'янко***, канд. екон. наук, доцент; ***О. М. Колеснікова***, канд. екон. наук, доцент; ***Н. П. Кузик***, канд. екон. наук, доцент; ***С. В. Тивончук***, канд. екон. наук, доцент; ***К. В. Шевчук***, канд. екон. наук; ***А. М. Шиш***, канд. екон. наук, доцент

О-16 Облік і оподаткування у питаннях та відповідях: Навч.- метод. посіб. / [Є.В. Калюга, І.Д. Лазаришина, В.К. Савчук та ін.].− К. : ЦП «Компринт», 2017. – 346 с.

ISBN

Викладено матеріал у вигляді переліку питань та відповідей на них, що розкривають зміст дисциплін «Фінансовий облік-І», «Фінансовий облік-ІІ, «Управлінський облік», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Аналіз господарської діяльності», «Аудит». Матеріал викладений з урахуванням діючої національної нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Призначено для студентів економічних спеціальностей, слухачів післядипломної освіти вищих навчальних закладів. Може бути використаний магістрами, аспірантами, викладачами, фахівцями економічного профілю.

ISBN © Є.В. Калюга, В.К. Савчук, І.Д. Лазаришина, та ін., 2017

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА 10

РОЗДІЛ І. ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК 11

1. Суть та загальна характеристика фінансового обліку 11
2. Визнання, оцінка та класифікація необоротних активів 12
3. Облік наявності, надходження, вибуття та інвентаризації основних засобів 13
4. Облік амортизації та витрат на ремонт основних засобів 15
5. Облік орендних операцій 16
6. Облік довгострокових біологічних активів 18
7. Облік капітальних інвестицій 19
8. Облік нематеріальних активів 20
9. Критерії визнання і методи оцінки запасів 21
10. Облік виробничих запасів 23
11. Облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів 25
12. Облік виробництва 26
    12.1. Облік витрат і виходу продукції рослинництва 27
    12.2. Облік витрат і виходу продукції тваринництва 28
    12.3. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв 29
    12.4. Облік допоміжних виробництв 31
13. Облік браку у виробництві та напівфабрикатів власного виробництва 31
14. Облік готової продукції та сільськогосподарської продукції 32
15. Облік поточних біологічних активів 33
16. Інвентаризація запасів 36
17. Облік касових операцій 37
18. Облік операцій на поточному рахунку в банку 39
19. Облік операцій в іноземній валюті 40
20. Облік інших коштів 42
21. Облік поточних фінансових інвестицій 43
22. Облік довгострокових фінансових інвестицій 45
23. Облік довгострокової дебіторської заборгованості 47
24. Облік розрахунків з покупцями та замовниками 49
25. Облік розрахунків з векселями одержаними 51
26. Облік витрат майбутніх періодів 51
27. Облік розрахунків з різними дебіторами 53
28. Визначення власного капіталу 57
29. Облік зареєстрованого (пайового), вилученого і неоплаченого капіталу 58
30. Облік капіталу у дооцінках 62
31. Облік додаткового і резервного капіталу 63
32. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків) 65

33. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів 67
34. Облік цільового фінансування і цільових надходжень 68
35. Облік кредитів банків 69
36. Облік довгострокових зобов'язань з оренди та інших довгострокових зобов'язань 72
37. Облік довгострокових фінансових зобов'язань за облігаціями 73
38. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками 75
39. Облік зобов'язань, забезпечених довгостроковими і короткостроковими векселями виданими 76
40. Облік розрахунків по податках і платежах 77
41. Облік розрахунків по страхуванню 79
42. Облік розрахунків з учасниками 81
43. Облік інших поточних зобов'язань 82
44. Облік розрахунків за виплатами працівникам 83
45. Облік доходів майбутніх періодів 89
46. Загальні принципи обліку доходів, витрат і фінансових результатів 89
47. Облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності 90
48. Облік доходів і фінансових результатів від фінансових операцій 92
49. Облік доходів і фінансових результатів від іншої діяльності 93
50. Облік собівартості реалізації і загальновиробничих витрат 94
51. Облік адміністративних витрат і витрат на збут та інших витрат операційної діяльності 96
52. Облік фінансових витрат і втрат від участі в капіталі 97
53. Облік інших витрат 98
54. Облік податку на прибуток 99
55. Облік на позабалансових рахунках 100
РОЗДІЛ ІІ. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК 102
1. Суть і завдання управлінського обліку 102
2. Роль управлінського обліку в системі менеджменту 103
3. Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку 104
4. Організація управлінського обліку на підприємстві 105
5. Визнання і склад витрат 106
6. Класифікація витрат для оцінки запасів та визначення фінансових результатів 107
7. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень 109
8. Класифікація витрат для контролю і регулювання 110
9. Облік витрат за економічними елементами 111
10. Характеристика рахунків, призначених для обліку витрат 112
11. Облік витрат без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» 113
12. Облік витрат без використання рахунків класу 9 «Витрати

діяльності» 114
13. Системи калькулювання собівартості продукції 115
14. Методи калькулювання собівартості продукції 116
15. Облік загальновиробничих витрат 118
16. Облік адміністративних витрат 119
17. Облік витрат на збут 120
18. Облік витрат майбутніх періодів 121
19. Методи розподілу непрямих витрат між видами продукції 122
20. Види допоміжних виробництв та завдання обліку в них 124
21. Облік роботи допоміжних виробництв 125
22. Облік роботи ремонтної майстерні 128
23. Облік роботи вантажного автотранспорту 129
24. Облік витрат на електропостачання 130
25. Облік витрат на водопостачання 132
26. Облік роботи живої тяглової сили 133
27. Облік роботи машинно-тракторного парку 135
28. Облік роботи підсобних промислових виробництв 137
29. Облік переробки молока та молочних продуктів 139
30. Облік забою тварин і птиці 140
31. Облік виробництва будівельних матеріалів та іншої промислової продукції 141
32. Облік переробки давальницької сировини 143
33. Економічний зміст витрат на виробництво продукції рослинництва 144
34. Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва 146
35. Первинний облік витрат і виходу продукції рослинництва 147
36. Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва 148
37. Облік витрат по незавершеному виробництву в рослинництві 149
38. Облік витрат, що підлягають розподілу між об’єктами обліку рослинництва 150
39. Підрахунок витрат і калькулювання собівартості виробництва продукції рослинництва 151
40. Обчислення собівартості продукції зернових культур 152
41. Обчислення собівартості продукції технічних культур 153
42. Обчислення собівартості виробництва продукції картоплі 154
43. Обчислення собівартості продукції овочівництва відкритого ґрунту 155
44. Обчислення собівартості продукції овочівництва закритого ґрунту 155
45. Обчислення собівартості продукції кормових культур 156
46. Обчислення собівартості продукції садівництва і виноградарства 158
47. Економічний зміст витрат на виробництво продукції тваринництва 158
48. Об’єкти обліку в тваринництві 160

49. Первинний облік витрат і виходу продукції тваринництва 160
50. Синтетичний облік витрат і виходу продукції тваринництва 161
51. Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва 163
52. Підрахунок витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва 163
53. Обчислення собівартості продукції основного молочного стада великої рогатої худоби 164
54. Обчислення собівартості продукції вирощування і відгодівлі тварин великої рогатої худоби 165
55. Обчислення собівартості продукції свинарства 166
56. Обчислення собівартості продукції вівчарства і козівництва 167
57. Обчислення собівартості продукції птахівництва 168
58. Обчислення собівартості продукції бджільництва 169
59. Система калькулювання за повними витратами 170
60. Система калькулювання за змінними витратами 172
61. Облік і калькулювання за нормативними витратами 172
62. Аналіз взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком(аналіз беззбитковості). Поведінка витрат 174
63. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінс4ьких рішень 175
64. Бюджетування і контроль 177
65. Особливості бюджетування у рослинництві 178
66. Особливості бюджетування у тваринництві 180
67. Облік і контроль за центрами відповідальності 181
68. Оцінка діяльності центрів витрат і доходів 182
69. Оцінка діяльності центрів прибутку та інвестицій 182
70. Основи стратегічного управлінського обліку 183
РОЗДІЛ ІІІ. ОБЛІК ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ 185
1. Основні засади побудови обліку в системі оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності та законодавчо-нормативна база його ведення 185
2. Облік і звітність по податку на додану вартість 190
3. Облік і звітність за податком на прибуток 194
4. Облік і звітність по податку на доходи фізичних осіб 194
5. Облік і звітність по акцизному податку 195
6. Облік і звітність по екологічному податку 201
7. Облік і звітність рентної плати 202
8. Облік і звітність по єдиному податку 209
9. Облік і звітність з податку на майно 213
10. Облік і звітність туристичного збору 215
11. Облік і звітність збору на паркування транспортних засобів 216
РОЗДІЛ ІV. АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ 218
1. Експрес-аналіз фінансового стану підприємства 218
2. Аналіз фінансового стану підприємства 219

3. Горизонтальний і вертикальний аналіз балансу 220
4. Аналітичний баланс 221
5. Оцінка майнового стану підприємства 222
6. Аналіз джерел формування капіталу 224
7. Оцінка фінансової стійкості 225
8. Типи фінансової стійкості 226
9. Предмет, етапи та метод аналізу ЗЕД 227
10. Джерела інформації аналізу ЗЕД 228
11. Аналіз виконання зобов'язань за торговельними угодами 229
12. Аналіз термінів поставок і якості експортних та імпортних товарів 230
13. Аналіз динаміки експорту та імпорту товарів і послуг 231
14. Кругооборот оборотних коштів підприємства та методика його аналізу 232
15. Методика аналізу оборотності коштів у товарах і розрахунках 233
16. Ділова активність і методика її аналізу 235
17. Поняття та взаємозв'язок операційного, виробничого та фінансового циклів 236
18. Аналіз собівартості виробництва сільськогосподарської продукції 238
19. Аналіз собівартості окремого виду продукції рослинництва і тваринництва 239
20. Обґрунтування резервів зниження (оптимізації) собівартості продукції 240
21. Аналіз ефективності виробництва сільськогосподарської продукції 241
22. Методика аналізу рентабельності діяльності підприємства 242
23. Аналіз рентабельності виробництва 243
24. Методика аналізу прибутковості підприємства 244
25. Організація аналізу господарської діяльності 245
26. Оформлення результатів аналізу господарської діяльності 246
27. Аналіз як елемент людського мислення і пізнання 247
28. Необхідність розвитку аналізу господарської діяльності 248
29. Сутність аналізу господарської діяльності 249
30. Функції та завдання аналізу господарської діяльності 250
31. Об'єкт, предмет і суб'єкти аналізу господарської діяльності 252
32. Види аналізу господарської діяльності 252
33. Показники та їх класифікація 254
34. Фактори, що впливають на результати діяльності підприємства, їх класифікація 254
35. Метод аналізу господарської діяльності 255
36. Методи і прийоми аналізу господарської діяльності 256
37. Джерела інформації й організація аналізу 257
38. Поняття, типи і завдання факторного аналізу 258
39. Детерміновані моделі та їх застосування 260

40. Суть і методика застосування прийомів елімінування 261
РОЗДІЛ V. АУДИТ 263
1. Суть та загальна характеристика аудиту 263
2. Види і класифікація аудиту 264
3. Організація аудиторської діяльності 269
4. Правове регулювання аудиторської діяльності 273
5. Професійна етика аудиторів 278
6. Контроль за якістю аудиторських послуг 279
7. Документальне оформлення аудиту 281
8. Зміст аудиторського процесу та його етапи 283
9. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання 286
10. Характеристика загальнонаукових прийомів аудиту 288
11. Характеристика документальних прийомів аудиту 290
12. Характеристика органолептичних (візуальних) прийомів аудиту 291
13. Методи і способи організації аудиту 292
14. Оцінка системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту 294
15. Аудиторський ризик та його складові 296
16. Суттєвість в аудиті 298
17. Планування аудиту 300
18. Аудиторські докази 301
19. Процедури отримання аудиторських доказів 304
20. Аудиторська вибірка 305
21. Робочі документи аудитора 307
22. Класифікація робочих документів аудитора 308
23. Аудит початкових залишків на рахунках бухгалтерського обліку 310
24. Аудит установчих документів 311
25. Аудит облікової політики 312
26. Аудит власного капіталу 313
27. Методика аудиту нерозподілених прибутків 316
28. Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів 317
29. Аудит основних засобів 320
30. Аудит готівкових операцій 324
31. Аудит грошових коштів на рахунках в банку 327
32. Аудит виробничих запасів 328
33. Аудит розрахунків з покупцями та замовниками 331
34. Аудит розрахунків за претензіями та за відшкодуванням завданих збитків 333
35. Аудит розрахунків з оплати праці 334
36. Аудит розрахунків із бюджетом та органами соціального страхування 338
37. Аудит формування доходів підприємства 342
38. Аудит відображення витрат виробництва і калькулювання

собівартості продукції підприємств агропромислового виробництва 344
39. Аудит формування фінансових результатів і використання прибутку 346
40. Аудит Балансу підприємства 348
41. Аудит Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) 350
42. Аудит Звіту про рух грошових коштів 353
43. Аудит Звіту про власний капітал 354
44. Оцінка аудитором подальших подій 357
45. Оцінка аудитором безперервності діяльності підприємства 359
46. Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналові 361
47. Аудиторський звіт та його характеристика 363
48. Модифікація думки незалежного аудитора 364
49. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання та інші підсумкові документи за наслідками аудиту 367
50. Особливості державного фінансового аудиту 369

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ 372

ПЕРЕДМОВА

Національна система обліку та звітності за останні роки зазнала чималих змін. Так, оновлено ряд Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, План рахунків та Інструкцію про його застосування в контексті нормативного забезпечення процесу запровадження МСФЗ у вітчизняну систему бухгалтерського обліку підприємств. Відповідно, це не могло не позначитися на організації і методиці аудиту, аналізу господарської діяльності підприємств. Зазначені обставини підтверджують виняткову значущість вивчення відповідних дисциплін студентами економічних спеціальностей вищих навчальних закладів для подальшого застосування теоретичних знань і практичних навичок у їх майбутній професійній діяльності.

Навчально-методичний посібник орієнтує студентів на опанування методикою та технікою ведення бухгалтерського обліку, підходами до проведення аудиту та аналізу господарської діяльності підприємства. Особливістю посібника є те, що він містить питання з відповідями, які розкривають зміст дисциплін «Фінансовий облік-І», «Фінансовий облік-ІІ», «Управлінський облік», «Аудит», «Організація і методика аналізу господарської діяльності», які включено до навчальних планів підготовки бакалаврів економічних спеціальностей. Наведені питання та відповіді доповнені тестовими завданнями, які дають змогу краще зрозуміти і закріпити вивчену інформацію. Матеріал систематизовано у контексті Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, положень Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та аудиторської етики, чинного законодавства, враховуючи останні зміни та доповнення.

Навчально-методичний посібник орієнтований, в першу чергу, на студентів вищих навчальних закладів, які здобувають освіту за економічними спеціальностями. Його використання дозволить систематизувати та упорядкувати знання, які отримано ними зі спеціальних дисциплін, оптимізувати їх роботу під час самостійного вивчення дисциплін, підготовки до державної атестації.

Може бути використаний в навчальному процесі – аспірантами та викладачами, у професійній діяльності – працівниками бухгалтерських служб підприємств і організацій, аудиторських фірм, фінансових і контролюючих органів, на посадах, що вимагають вищої економічної освіти.

РОЗДІЛ І
ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК

1. Суть та загальна характеристика фінансового обліку

Фінансовий облік — це сукупність правил і процедур для відображення, обробки і подання інформації відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів.

Основними документами, які регламентують систему бухгалтерського обліку в Україні, є:

1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV;

2) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України;

3) План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та інструкція по його застосуванню, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

Законом України № 996-XIV встановлено, що підприємство самостійно визначає *облікову політику*, що затверджується наказом керівника підприємства. Вона є важливим правовим документом роботи бухгалтерів, у якій потрібно відобразити організацію бухгалтерського обліку і всі положення, особливо ті, які мають неоднозначне тлумачення в офіційних документах. У наказі про облікову політику підприємства доцільно мати такі розділи: загальні положення, форма обліку, робочий план рахунків, графік документообігу, план проведення інвентаризацій, склад фінансової, податкової, статистичної та оперативної звітності, положення про архів підприємства, методика ведення обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством.

Підприємство самостійно обирає *форму ведення і організації* бухгалтерського обліку, а саме:

1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером (у міжнародній практиці — еккаунтинг);

2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи (у міжнародній практиці — консалтинг);

3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою (у міжнародній практиці — аутсорсинг);

4) самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Така форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватись на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись.

Серед форм бухгалтерського обліку слід розрізняти: журнально-ордерну, меморіально-ордерну, журнал-головну, спрощену та автоматизовану.

Тестові завдання:

Хто відповідає за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві?

1) власник або уповноважена ним особа;
2) головний бухгалтер;
3) фінансовий директор;
4) усі наведені вище.

Облікова політика на підприємстві затверджується:

1) законом України;
2) постановою Кабінету Міністрів України;
3) наказом Міністерства фінансів України;
4) наказом керівника підприємства.

2. Визнання, оцінка та класифікація необоротних активів

Необоротні активи включають основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокову дебіторську заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи. Вони відображаються в активі балансу за розділом І «Необоротні активи».

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 6000 грн., невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, *вартість яких перевищує 6000 грн.* і *поступово зменшується* у зв'язку з *фізичним або моральним зносом* та очікуваним строком використання з дати введення в експлуатацію понад рік.

До основних засобів належать об'єкти, що обліковуються на субрахунках 100-109, а саме: інвестиційна нерухомість, будівлі, споруди, передавальне устаткування, машини й обладнання, транспортні засоби, інструмент, виробничий і господарський інвентар, доросла робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження та ін., включають також капітальні вкладення на поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання та інші об'єкти.

Податковим кодексом України (надалі ПКУ) виділено 16 груп основних засобів, а також установлено мінімально допустимі строки корисного використання, які потрібно враховувати під час нарахування амортизації.

Розрізняють такі терміни визначення вартості основних засобів: первинна, ліквідаційна, переоцінена, залишкова.

Первинна вартість — історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

Переоцінена вартість — вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Залишкова вартість основних засобів визначається як різниця між первісною вартістю і сумою їх зносу. Залишкова вартість більш реально показує залишок засобів, а тому вона відображається в балансі підприємства і входить до його валюти. Залишкова вартість об'єктів постійно змінюється внаслідок їх зносу.

Тестові завдання:

Податковим кодексом України виділено … груп основних засобів

1) 7;
2) 10;
3) 16;
4) усі наведені вище.

Підприємство придбало сівалку за 60 000 грн. з ПДВ, оцінило строк її корисного використання 5 років, а ліквідаційну вартість 5000 грн. Для нарахування амортизації застосовується метод прямолінійної амортизації. Чому дорівнює залишкова вартість після першого року експлуатації?:

1) 49000 грн.;
2) 41000 грн.;
3) 55000 грн.;
4) 40000 грн.

3. Облік наявності, надходження, вибуття та інвентаризації основних засобів

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»).

Обліковують основні засоби по кожному інвентарному об'єкту із використанням *інвентарних карток* (*реєстр аналітичного обліку*), за якими проводять *опис* (в бухгалтерії) та *інвентарний список* (за місцем зберігання/експлуатації).

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».

Підприємства провадять *інвентаризацію* основних засобів не менше одного разу на рік (для будівель — один раз на три роки). Здійснює інвентаризацію комісія, склад якої визначає керівник наказом, керуючись Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879. Дані інвентаризації заносять до *інвентаризаційного опису*. По об'єктах, в яких виявлені розходження, складають *порівнювальну відомість підсумків інвентаризації.* В ній встановлюють за кількістю і сумою нестачу та лишки основних засобів. Виявлені лишки об'єктів основних засобів оприбутковують: Дт 10 «Основні засоби» Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Нестачу списують на суму:

а) залишкової вартості — Дт 976 «Списання необоротних активів»

Кт 10 «Основні засоби»;

б) зносу — Дт 131 «Знос основних засобів» Кт 10 «Основні засоби».

Синтетичний облік основних засобів ведуть у журналі-ордері № 4А і у відомості 4.1 с.-г.

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: дебет рахунку 976 кредит рахунку 10?

1) реалізація основних засобів;
2) безкоштовне отримання об'єкта основних засобів;
3) нарахування зносу основних засобів;
4) ліквідація об'єкта основних засобів.

Введення в експлуатація об'єкта основних засобів відображається кореспонденцією рахунків:

1) дебет рахунку 10 кредит рахунку 15;
2) дебет рахунку 15 кредит рахунку 10;
3) дебет рахунку 10 кредит рахунку 63;
4) дебет рахунку 10 кредит рахунку 13.

4. Облік амортизації та витрат на ремонт 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 = $П_{ЗВ}$ × РНА, РНА = 1 – $\sqrt[n]{(ЛВ:ПВ)x100\%}$;

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

4) *кумулятивний*: РСА = (ПВ – ЛВ) × КК, КК = КРКВО : СРКВО;

5) *виробничий*: СА = ФОП × 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 13 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 підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання здійснюють *ремонт.*

Ремонт основних засобів здійснюється двома способами: підрядним і господарським.

За *підрядного* способу — до проведення ремонту залучаються спеціалізовані підприємства, розрахунки з якими здійснюються на підставі акта прийому виконаних робіт за рахунками-фактурами.

За *господарського* способу витрати на проведення ремонту збираються на рахунку 23 «Виробництво» (аналітичний рахунок роботи ремонтної майстерні), а після закінчення усунення дефектів списують на рахунки споживачів.

Згідно Податкового кодексу України (стаття 146, пункт 146.11) первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Розрахунок нарахування амортизації різними методами здійснюють у відповідних відомостях 4.4 — 4.7 с.-г.

Тестові завдання:

За яким методом річна сума амортизації визначається за такою формулою: РСА = (ПВ — ЛВ) : ТКВ?

1) кумулятивним;
2) виробничим;
3) прямолінійним;
4) прискореного зменшення залишкової вартості.

Нарахування амортизації на корівник відображається кореспонденцією рахунків:

1) дебет рахунку 10 кредит рахунку 13;
2) дебет рахунку 13 кредит рахунку 10;
3) дебет рахунку 23 кредит рахунку 13;
4) дебет рахунку 91 кредит рахунку 13.

5. Облік орендних операцій

Оренда — це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну. Методологія обліку орендних відносин встановлена П(С)БО 14 «Оренда».

Оренду поділяють на фінансову і операційну. Ця класифікація ґрунтується на тому, у який спосіб ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на актив, розподіляються між орендодавцем і орендарем.

Фінансова оренда — це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків і вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом. При цьому право власності на актив може передаватися орендарю після закінчення строку оренди. В усіх інших випадках, коли такі ризики і вигоди не передаються орендарю, оренда є *операційною*.

При передаванні майна у *фінансову оренду* його вартість і зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються у Балансі орендаря. Водночас у кожному звітному періоді орендар нараховує амортизацію орендованого активу відповідно до

П(С)БО7 «Основні засоби». Отриманий в оренду актив відображають *в обліку орендаря* записом: Дт 10 «Основні засоби» Кт 531 «Зобов'язання з фінансової оренди». Кожний орендний платіж складається з таких частин: 1) переведення довгострокових зобов'язань з оренди у поточну заборгованість Дт 531«Зобов`язання з фінансової оренди» Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов`язаннями»); 2) фінансові витрати (нарахування відсотків) Дт 952 «Фінансові витрати» Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»; 3) нарахована амортизація об'єкта фінансової оренди Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»). Після завершення строку оренди актив переходить у власність орендаря, що відображається записом: Дт 10 аналітичний рахунок «Власні ОЗ» Кт 10 «Орендовані ОЗ». На суму зносу, нарахованого за період оренди, складають запис: Дт 131 «Знос орендованих основних засобів» Кт 131 «Знос основних засобів».

Наданий у фінансову оренду об'єкт *орендодавець відображає* як дебіторську заборгованість орендаря в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, що підлягає отриманню (Дт 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності»; фінансовий дохід — Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кт 732 «Відсотки одержані»). Залишкова вартість об'єкта фінансової оренди виключається з балансу орендодавця і відображається у складі інших операційних витрат (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»).

Прийняті *в операційну оренду* основні засоби орендар відображає на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані основні засоби» за вартістю, указаною в угоді оренди. Реєстром аналітичного обліку таких основних засобів є копія інвентарної картки, яку орендодавець додає до акта приймання-передачі орендованих об'єктів. Суму орендної плати орендар щомісячно відображає по кредиту 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» і дебету рахунків відповідних операційних витрат (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності») і субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (на суму ПДВ). В орендодавця належна до одержання орендна плата відображається: Дт 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів». Сам же об'єкт підлягає нарахуванню амортизації (Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 131 «Знос основних засобів») і залишається на балансі в орендодавця.

Тестові завдання:

Нарахування відсотків орендарем відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 104 кредит рахунку 531;
2) дебет рахунку 531 кредит рахунку 684;
3) дебет рахунку 952 кредит рахунку 684;

4) дебет рахунку 684 кредит рахунку 311.

Орендодавець відображає заборгованість орендаря за майно, передане у фінансову оренду, на рахунку:

1) 104;
2) 531;
3) 01;
4) 181.

6. Облік довгострокових біологічних активів

Згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» *довгострокові біологічні активи* — це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію і/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 календарних місяців.

Довгострокові біологічні активи відображаються на однойменному рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» , який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух власних або отриманих на умовах фінансової оренди довгострокових біологічних активів рослинництва та тваринництва за двома видами вартості: первісною і справедливою, що є пріоритетною. Джерелами надходження довгострокових біологічних активів є:

1) придбання за плату у постачальників Дт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» і Дт 16 «Довгострокові біологічні активи» Кт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» ;

2) переведення зі складу поточних біологічних активів до основного стада робочої і продуктивної худоби Дт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» Кт 21 «Поточні біологічні активи»; Дт 16 «Довгострокові біологічні активи» Кт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»);

3) безоплатне одержання від юридичних і фізичних осіб (Дт 16 «Довгострокові біологічні активи» Кт 424 «Безоплатно одержані необоротні активи») і одержання як внеску до статутного капіталу (Дт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» Кт 46 «Неоплачений капітал», Дт 16 «Довгострокові біологічні активи» Кт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»);

4) закладка (вирощування) багаторічних насаджень.

Витрати на закладку і вирощування багаторічних насаджень формують вартість незрілих довгострокових біологічних активів (субрахунки 165 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю»», 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю»). Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку можуть оцінюватись за сумою витрат, понесених на їх закладку і вирощування (Дт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» Кт 20 «Виробничі запаси» , 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за

страхуванням» та ін. Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму понесених витрат, пов'язаних із закладанням саду: Дт 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю» Кт 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»).

Надходження довгострокових біологічних активів оформлюється за допомогою первинних документів:

• Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1) — для документального оформлення надходження придбаних або безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів;

• Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2);

• Акт на переведення тварин із групи в групу —у разі переведення тварин, вирощених у господарстві до основного стада робочої та продуктивної худоби.

Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 4А с.-г. і відомості 4.2 с.-г.

Тестові завдання:

Закладка багаторічних насаджень відображається записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 20;
2) дебет рахунку 165 кредит рахунку 155;
3) дебет рахунку 165 кредит рахунку 21;
4) дебет рахунку 21 кредит рахунку 155.

Відображення інформації про довгострокові біологічні активи в бухгалтерському обліку регулює П(С)БО:

1. 7;
2. 16;
3. 30;
4. 14.

7. Облік капітальних інвестицій

Капітальні інвестиції — це сукупність витрат на придбання або створення матеріальних і нематеріальних необоротних активів, облік яких ведуть на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». На дебеті рахунку відображають фактичні витрати по капітальних інвестиціях, а на кредиті оприбуткування об'єктів в склад основних засобів або списання витрат. На кінець звітного періоду на рахунку 15 може бути дебетовий залишок, який показує вартість незакінчених будівельних робіт, операцій з придбання основних засобів та ін.

Капітальні інвестиції класифікують за структурою на капітальне будівництво (151 «Капітальне будівництво»), придбання основних засобів (152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»), придбання інших необоротних матеріальних активів (153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»), придбання нематеріальних активів (154 «Придбання (створення) нематеріальних

активів»), придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів (155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів»).

Підставою для списання первісної вартості об'єкта з кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» є *акт приймання-передачі*. Первинний облік обсягів і витрат капітальних інвестицій організовують залежно від капіталовкладень, способу виконання будівельно-монтажних робіт (господарський і підрядний), а також каналів і способів придбання машин, обладнання та устаткування.

Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 4Б с.-г.

Тестові завдання:

Нарахована заробітна плата будівельнику відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 151 кредит рахунку 661;
3) дебет рахунку 661 кредит рахунку 151;
4) дебет рахунку 151 кредит рахунку 631.

Введена в експлуатацію будівля молочнотоварної ферми відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 151 кредит рахунку 63;
2) дебет рахунку 151 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 10 кредит рахунку 151;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 151.

8. 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.

Нематеріальні активи можна поділити 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 первинними документами для взяття на облік 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.

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» (попередня проводка 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.

Тестові завдання:

Безкоштовне одержання нематеріальних активів відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 154 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 154 кредит рахунку 631;
3) дебет рахунку 154 кредит рахунку 46;
4) дебет рахунку 154 кредит рахунку 424.

Який з наведених документів не може бути підставою для взяття на облік нематеріальних активів?

1) патент на винахід;
2) свідоцтво України на знак;
3) коносамент;
4) патент на сорт.

9. Критерії визнання і методи оцінки 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 *визнаються 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).

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.

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва.

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

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

Первинна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість.

Первинна вартість запасів, що придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) в процесі обміну.

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

• ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів — використовується у разі відпуску запасів і послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запасів, які не замінюють одне одного;

• середньозваженої собівартості — проводиться по кожній 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 й одержаних у звітному місяці запасів;

• собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) — запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими надійшли першими ж відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття);

• нормативних витрат — передбачає застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін;

• ціни продажу — передбачає застосування підприємствами роздрібної торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів.

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).

Тестові завдання:

Метод ФІФО застосовується для оцінки запасів:

1) при надходженні;
2) при вибутті;
3) на дату балансу;
1) усі відповіді є правильними.

Безоплатно одержані запаси оцінюються за:

1) справедливою вартістю;
2) собівартістю;
3) ціною продажу;
4) ідентифікованою собівартістю.

10. Облік виробничих запасів

Документальне оформлення руху запасів відбувається за двома напрямами:

— за надходженням і відпуском товарів на сторону;

— за складським обліком і внутрішнім переміщенням запасів.

Сільськогосподарські підприємства використовують частину типових форм документів, затверджених Держкомстатом (т.ф.№М), а також спеціалізовані (ф.№ВЗСГ), затверджені Міністерством аграрної політики і продовольства.

Документи з оприбуткування і відпуску запасів на сторону: довіреність (для одержання товарів від постачальника через довірену особу), прибутковий ордер (для одержання окремої частини з усієї партії), товарно-транспортна накладна (у разі доставки товару перевізником), акт про приймання матеріалів (у разі виявлення розбіжності між фактичною кількістю чи якістю одержаної партії із даними супровідних документів або за відсутності таких), рахунок-фактура (розрахунковий документ для оплати через платіжне доручення), накладна на відпуск ТМЦ (слугує підставою списання у постачальника, для оприбуткування у покупця і дозволу на вивіз з території постачальника).

Документи складського обліку і внутрішнього переміщення запасів: картка складського обліку матеріалів, матеріальний ярлик (слугує для ТМЦ паспортом), лімітно-забірні картки, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (для разового відпуску матеріалів усередині підприємства чи за його межі).

Відображення в обліку надходження запасів залежить від їх каналів:

• придбання у постачальників — Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

• безкоштовне отримання — Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» Кт 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;

• внесення до статутного капіталу — Дт 20, «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари» Кт 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 46 «Неоплачений капітал»;

• одержання від власного виробництва готової основної і побічної продукції Дт 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23 «Виробництво».

Списано ТМЦ на:

виробництво — Дт 23 «Виробництво» — Кт 20 «Витрати», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

загальновиробничі потреби — Дт 91 «Загальновиробничі витрати» — Кт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

адміністративні потреби Дт 92 «Адміністративні витрати» — Кт 20 «Витрати», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

капітальне будівництво Дт 151 «Капітальне будівництво» — Кт 20 «Витрати», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

реалізацію Дт 90 «Собівартість реалізації» — Кт 20 «Витрати», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»;

уцінення у зв’язку зі зміною цін — Дт 946 «Втрати від знецінення запасів» Кт 20 «Витрати», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»;

нестачі — Дт 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» Кт 20 «Витрати», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

При ручному способі обробки первинних документів завскладом не рідше одного разу на місяць (згідно з графіком документообігу) у кінці кожного місяця складає і подає до бухгалтерії *звіт про рух матеріальних цінностей* (у двох примірниках — реєстр аналітичного обліку), підставою для складання якого є первинні документи і записи в картках складського обліку та сальдових відомостях.

Синтетичний облік ТМЦ ведуть у журналі-ордері № 5 А с.-г.

Тестові завдання:

Підставою для видачі цінностей зі складу є:

1) акт;
2) накладна;
3) платіжне доручення;
4) видатковий касовий ордер;

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за операцією: списано мінеральні добрива, які внесено під цукрові буряки.

1) дебет рахунку 26 кредит рахунку 20;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 79 кредит рахунку 20;
4) дебет рахунку 28 кредит рахунку 22.

11. Облік оборотних малоцінних і швидкозношуваних предметів

На рахунку 22 «*Малоцінні та швидкозношувані предмети»* (МШП) обліковують предмети, які використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік. Податковим кодексом установлено, що до малоцінних предметів відносять предмети вартістю до 2500 грн. за одиницю.

Видані предмети зі складу в експлуатацію списують по кредиту рахунку 22 «*Малоцінні та швидкозношувані предмети»* і відносять у дебет витратних та інших рахунків. Знос не нараховують. 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.

Тестові завдання:

Оприбуткування МШП, придбаних підзвітною особою відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 22 кредит рахунку 372;
2) дебет рахунку 641 кредит рахунку 372;
3) дебет рахунку 20 кредит рахунку 372;
4) дебет рахунку 22 кредит рахунку 631.

Видача інструментів в ремонтну майстерню відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 233 кредит рахунку 22;
2) дебет рахунку234 кредит рахунку 201;
3) дебет рахунку 234 кредит рахунку 22;
4) дебет рахунку 22 кредит рахунку 234.

12. Облік виробництва

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» *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 здійснені.

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

Витрати виробництва — це використані у процесі виробництва матеріальні, трудові та інші ресурси на виготовлення нового продукту. Грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають *собівартістю*.

Витрати і доходи визначають за видами діяльності: операційна, фінансова, інвестиційна та інша. Операційна діяльність є основна та інша.

Операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інша діяльність, яка не є інвестиційною або фінансовою.

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

Операційні витрати ділять на *дві групи*:

1) витрати, які включають у виробничу собівартість продукції;
2) витрати, які не включають у виробничу собівартість продукції.

Витрати *першої групи* включають:

прямі матеріальні витрати;
прямі витрати на оплату праці;
інші прямі витрати;
загальновиробничі витрати.

Витрати *другої групи* — адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Тестові завдання:

До яких видів витрат відносяться витрати виробництва?

1) інвестиційних;
2) основних;
3) фінансових;
4) інших операційних витрат.

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за операцією: списано мінеральні добрива на витрати виробництва

1) дебет рахунку 26 кред т рахунку 20;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 79 кредит рахунку 20;
4) дебет рахунку 28 кредит рахунку 22.

12.1. Облік витрат і виходу продукції рослинництва

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи у незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, лущення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний.

По дебету субрахунку 231 «Рослинництво» відображають витрати рослинництва за такою *номенклатурою статей в кореспонденції з кредитом рахунків*:

• *витрати на оплату праці* — рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» на підставі табелів обліку робочого часу, облікових листів праці і виконаних робіт, облікових листів трактористів-машиністів;

• *відрахування на соціальні заходи* — рахунку 65 «Розрахунки за страхування» зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку;

• *насіння і садивний матеріал*, добрива, засоби захисту рослин Кт 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» — за лімітно-забірними картками, накладними внутрішньогосподарського призначення, актом про використання мінеральних, органічних добрив, пестицидів і гербіцидів;

• *роботи і послуги* − рахунків 234 «Допоміжні виробництва», 235 «Утримання і експлуатація машин та обладнання», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями» — за рахунками-фактурами;

• *витрати на утримання основних засобів* (паливо і мастильні матеріали Кт 203 «Паливо», амортизація Кт 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань);

• *інші витрати* (страхування Кт 65 «Розрахунки за страхуванням» за довідками бухгалтерії);

• *витрати на організацію виробництва й управління* Кт 91 «Загальновиробничі витрати» за довідками бухгалтерії.

По кредиту 231 «Рослинництво» відображається оприбуткування продукції у кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Поточні біологічні активи» — додаткові біологічні активи (розсада, саджанці, міцелій грибів, живці квітникарства тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» — на вартість готової продукції, призначеної для реалізації, і на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від урожаю в реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, щоденнику надходження сільськогосподарської продукції, путівках на вивезення продукції чи талонах.

Тестові завдання:

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за операцією «нараховано заробітну плату працівникам рослинництва»

1) дебет рахунку 231 кредит рахунку 201;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 661;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 662;
4) дебет рахунку 661 кредит рахунку 231.

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за операцією «оприбутковано озиму пшеницю з урожаю поточного року»

1) дебет рахунку 26 кредит рахунку 201;
2) дебет рахунку 27 кредит рахунку 201;
3) дебет рахунку 27кредит рахунку 231;
4) дебет рахунку 231 кредит рахунку 740.

12.2. Облік витрат і виходу продукції тваринництва

Об’єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва слід вести на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку 232 «Тваринництво», на дебеті якого відображують витрати, а на кредиті — вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за статтями.

Оплату праці нараховують виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі Розрахунку *оплати праці* працівникам тваринництва. Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів.

За кредитом субрахунку 232 «Тваринництво» відображують за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, сільськогосподарську продукцію (молоко, товарна риба, яйця, мед, вовна тощо) і/або додаткові біологічні активи (приплід, мальки, цьоголітки, неплідна матка, матка плідна, пакети із бджолами (рої) тощо) у кореспонденції з дебетом рахунків: 21 «Поточні біологічні активи» — на вартість оприбуткованого приплоду і приросту; 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» — на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: відомість обліку надою молока; відомість руху молока; щоденник надходження сільськогосподарської продукції; акт настригу і приймання вовни (для спеціалізованих підприємств); акт на оприбуткування приплоду тварин; нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; акт про хід окоту; відомість зважування тварин; розрахунок визначення приросту та ін. Їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в терміни, передбачені графіком документообігу.

Тестові завдання:

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «списано корми на годівлю корів»

1) дебет рахунку 232 кредит рахунку 201;
2) дебет рахунку 232 кредит рахунку 608;
3) дебет рахунку 232 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 208 кредит рахунку 232.

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «оприбутковано від корів приплід телят»

1) дебет рахунку 21 кредит рахунку 27;
2) дебет рахунку 21 кредит рахунку 231;
3) дебет рахунку 21 кредит рахунку 232;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 21.

12.3. Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв

До промислового виробництва у сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які виготовляють промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби і птиці тощо).

Зазначені промислові виробництва є об’єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво». Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися кількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод обліку витрат застосовується головним чином у нескладних переробних виробництвах. За такого методу витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують переважно на індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку у разі використання цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Відповідно при цьому методі відкриття аналітичних рахунків і калькуляція собівартості проводиться за кожним замовленням або партією виробів. Витрати за замовленням (партіями виробів), виготовлення яких не закінчено, вважається незавершеним виробництвом.

Попередільний метод обліку витрат (від «переділ») — певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну продукцію, готову для використання чи продажу, що використовується у виробництвах, в яких продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі.

Облік витрат ведуть за статтями за дебетом 233 рахунку«Промислове виробництво».

По кредиту субрахунку 233«Промислове виробництво» відображають вихід продукції промислових виробництв з дебетом рахунків:

26 «Готова продукція» — на вартість готової продукції, призначеної для реалізації; 201 «Сировина і матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як сировина і матеріали для власного виробництва; 205 «Будівельні матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як будівельні матеріали; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» — на вартість продукції, оприбуткованої як корми.

Тестові завдання:

Який з методів обліку витрат використовують для індивідуального і дрібносерійного виробництва:

1) попроцесний;
2) простий;
3) позамовний;
4) попередільний.

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією: списано глину на виготовлення цегли

1) дебет рахунку 26 кредит рахунку 20;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 79 кредит рахунку 20;
4) дебет рахунку 20 кредит рахунку 234.

12.4. Облік допоміжних виробництв

Допоміжними вважають виробництва, які обслуговують основні галузі, виконуючи окремі роботи чи надаючи різні послуги. Ці виробництва самостійного значення на підприємстві не мають.

У сільськогосподарських підприємствах до допоміжних виробництв належать: ремонтно-механічні майстерні; вантажний автотранспорт; електро-, водо-, газо- і теплопостачання; холодильні установки; жива тяглова сила.

Облік витрат і виконаних робіт допоміжних виробництв ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». По дебету субрахунку відображають витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт і наданням послуг. По кредиту рахунку відображають вартість продукції, виробів, виконаних робіт, наданих послуг.

Аналітичний облік у розрізі статей калькуляції здійснюють за видами робіт чи виробництв у Звіті про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г.

Синтетичний облік витрат і виходу продукції як основного, так і іншого виробництва ведеться у журналі-ордері № 5В с.-г. і відомості 5.5.

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: Дт 234 Кт 63?

1) оплата рахунків постачальнику;
2) нарахована заробітна плата працівникам ремонтної майстерні;
3) послуги сторонніх організацій допоміжному виробництву;
4) послуги допоміжного виробництва стороннім організаціям.

Нарахована заробітна плата слюсарю ремонтної майстерні відображається кореспонденцією рахунків:

1) дебет рахунку 234 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 234 кредит рахунку 662;
3) дебет рахунку 661 кредит рахунку 234
4) дебет рахунку 234 кредит рахунку 631.

13. Облік браку у виробництві та напівфабрикатів власного виробництва

Брак у виробництві — це вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення.

Залежно від характеру дефектів у виробах (продукції) брак продукції поділяють на виправний і невиправний (остаточний).

Виправний брак — це вироби, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, які після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням, і виправлення яких є можливе та економічно доцільне. В іншому разі брак вважається *невиправним*.

За місцями виникнення брак поділяють на: *внутрішній брак* — виявлений підприємством до відправлення виготовленої продукції покупцю; *зовнішній* —

виявлений споживачем у ході використання і пред'явлений для відшкодування збитків.

Для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві призначено рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображають витрати на виправлення браку із кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями», а за кредитом 24 «Брак у виробництві» — втрати від браку із дебетом рахунків «Виробничі запаси», 22 «МШП», 23 «Виробництво», 25 «Напівфабрикати», 374 «Розрахунки за претензіями», 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Операції, пов'язані з обліком браку у виробництві, оформляють актом про брак, повідомленням, листком про брак. Аналітичний облік ведеться за видами виробництв, синтетичний — у журналі-ордері № 5В с.-г.

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

Облік напівфабрикатів ведеться на однойменному рахунку 25, який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух напівфабрикатів власного виробництва. За дебетом рахунку 25 відображається надходження створених напівфабрикатів, за кредитом — вибуття напівфабрикатів унаслідок їх продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

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

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: Дт 24 Кт 13?

1) відображено брак у виробництві;
2) нараховано заробітну плату за виправлення браку виробництва;
3) нарахована амортизація основних засобів при виправленні браку;
4) правильної відповіді немає.

Списання напівфабрикатів в подальшу переробку відображається кореспонденцією рахунків:

1) дебет рахунку 25 кредит рахунку 233;
2) дебет рахунку 15 кредит рахунку 25;
3) дебет рахунку 90 кредит рахунку 25;
4) дебет рахунку 233 кредит рахунку 25.

14. Облік готової продукції та сільськогосподарської 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).

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: дебет рахунку 26 кредит рахунку 233?

1) оприбуткована готова продукція промислового виробництва;
2) відображено витрати виробництва готової продукції;
3) оприбуткована продукція рослинництва;
4) списана готова продукція на реалізацію.

Вибуття сільськогосподарської продукції на реалізацію відображається кореспонденцією рахунків:

1) дебет рахунку 27 кредит рахунку 23;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 27;
3) дебет рахунку 90 кредит рахунку 27;
4) дебет рахунку 91 кредит рахунку 27.

15. Облік поточних біологічних активів

До *поточних* відносяться біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію і/або додаткові біологічні активи, приносити в

інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

У бухгалтерському обліку поточні біологічні активи становлять особливу групу оборотних активів підприємств. До їх складу належать поточні біологічні активи тваринництва, які представлені тваринами на вирощуванні та відгодівлі і рослинництва, до яких відносять сільськогосподарські культури, що використовуються у виробництві менше одного року або операційного циклу.

Поточні біологічні активи, придбані за плату, оприбутковуються за первісною вартістю, яка складається з витрат, фактично понесених підприємством для їх придбання та одержання.

Первісна вартість безоплатно одержаних поточних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою ціллю.

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Поточні біологічні активи отримані в обмін на подібні біологічні активи оцінюються за балансовою вартістю переданих поточних біологічних активів. Балансовою вважається вартість, за якою передані поточні біологічні активи були оцінені на останню дату балансу. У випадку якщо балансова вартість переданих поточних біологічних активів суттєво відрізняється від їхньої справедливої вартості на дату обміну, то первинною вартістю отриманих активів є їхня справедлива вартість. Різницю між балансовою і справедливою вартістю переданих поточних біологічних активів включають до складу інших операційних доходів або витрат.

Первісною вартістю поточних біологічних активів, отриманих в обмін на неподібні активи (поточні біологічні активи іншої галузі, довгострокові біологічні активи, запаси, основні засоби тощо), визнається справедлива вартість отриманих поточних біологічних активів.

Основними джерелами надходження поточних біологічних активів на сільськогосподарське підприємство є:

1) надходження поточних біологічних активів як внесок до статутного капіталу — Дт 21 «Поточні біологічні активи» Кт 46 «Неоплачений капітал» — на погоджену між засновниками вартість і вказану в первинних документах (акті приймання-передачі);

2) безоплатне отримання поточних біологічних активів — Дт 21 «Поточні біологічні активи» Кт 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»;

3) придбання за кошти чи з іншими видами компенсації вартості — Дт 21 «Поточні біологічні активи» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

4) вирощення (біологічні перетворення) поточних біологічних активів на підприємстві (у тому числі вибраковка тварин з основного стада, приплід молодняку, приріст живої маси, посіви зернових, технічних інших культур, що

оцінюються за справедливою вартістю) — Дт 21 «Поточні біологічні активи» Кт 23 «Виробництво», 16 «Довгострокові біологічні активи».

На різницю між сумою, що визначена за справедливою вартістю, і витратами виробництва, що пов'язані з вирощуванням активу:

• у разі перевищення витрат на виробництво над справедливою вартістю — Дт 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» Кт 23 «Виробництво»;

• у разі якщо справедлива вартість більша від витрат виробництва — Дт 23 «Виробництво» Кт 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» .

При вибутті поточних біологічних активів собівартість їх реалізації чи іншого вибуття визначається виходячи з тієї вартості, за якою вони обліковувались на дату вибуття, а саме:

— собівартість поточних біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю, дорівнює їхній справедливій вартості за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, яку було визначено на останню дату балансу і за якою вони відображаються в обліку на дату вибуття, — Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю», 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»;

— собівартість реалізованих поточних біологічних активів, які оцінюються за первісною вартістю, дорівнює їхній первісній (балансовій) вартості на дату вибуття — Дт 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» Кт 231 «Рослинництво».

Первинний облік поточних біологічних активів здійснюється у розрізі:

1) документів із надходження активів: Акт на оприбуткування ПБА (рослинництва), оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-1); Акт на оприбуткування приплоду тварин (ф. № ПБАСГ-3); Акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (ф. № ПБАСГ-5) + Звіт про процеси інкубації (ф. № ПБАСГ-4); Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (ф. № ПБАСГ-7);

2) документів із руху і вибуття активів: Акт на списання ПБА рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (ф. № ПБАСГ-2); Акт на вибуття ПБА тваринництва (ф. № ПБАСГ-6); Обліковий лист забою та падежу худоби (ф. № ПБАСГ-8); Акт на переведення тварин з групи в групу в межах ПБА (ф. № ПБАСГ-9); Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання тварин і птиці (ф. № 1-с.-г.).

Аналітичний облік ведуть у таких документах: Відомість зважування тварин (ф. № ПБАСГ-10); Книга обліку руху тварин і птиці (ф. № ПБАСГ-12); Звіт про рух тварин і птиці на фермі (ф. № ПБАСГ-13).

Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 8 с.-г. і відомостях 8.1 і 8.2 відповідно для рослинництва і тваринництва.

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: дебет рахунку 90 кредит рахунку 211?

1) оприбуткування приплоду;

2) безкоштовне отримання об’єкта поточних біологічних активів тваринництва;

3) собівартість реалізації поточних біологічних активів тваринництва;

4) списання загиблої в разі нещасного випадку тварини.

Приріст живої маси тварин відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 16 кредит рахунку 21;
2) дебет рахунку 21 кредит рахунку 16;
3) дебет рахунку 21 кредит рахунку 213;
4) дебет рахунку 21 кредит рахунку 23.

16. Інвентаризація запасів

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».

Тестові завдання:

Що означає технологічна стадія інвентаризації?

1) складання порівняльних описів, визначення результатів інвентаризації, прийняття рішення за результатами інвентаризації;
2) перевірка наявності і стану зберігання, складання інвентаризаційних описів;
3) огляд об’єкта інвентаризації, отримання і перевірка останнього звіту про рух матеріальних цінностей, перевірка вимірювальних приладів, підготовка цінностей до їх інвентаризації;
4) вибір об’єкта інвентаризації, створення інвентаризаційної комісії, інструктаж голови і членів комісії.

Погашення нестачі цінностей винною матеріально відповідальною особою відображається записом:

1) дебет рахунку 375 кредит рахунку 716;
2) дебет рахунку 947 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 31 кредит рахунку 375;
4) дебет рахунку 10 кредит рахунку 719.

17. Облік готівкових операцій

Касові операції здійснюються відповідно до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління Національного банку України 15 грудня 2004 р. № 637.

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*.

До підприємств (підприємців) застосовують відповідні *штрафні санкції* згідно з чинним законодавством України *за порушення касової дисципліни.*

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.

Тестові завдання:

Реєстром аналітичного обліку по веденню касових операцій є:

1) прибуткові та видаткові касові ордери;
2) звіт касира з прикладеними документами;
3) Головна книга;
4) журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів.

Журнал – ордер №1 відносно рахунку 30 "Готівка" складено за:

1) кредитовою ознакою;
2) дебетовою ознакою;
3) сальдовою ознакою;
4) дебетово – сальдовою ознакою.

18. Облік операцій на поточному рахунку в банку

Постановою Правління НБУ від 6.06.2013 р. № 210 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. понад −у безготівковій формі.

Для відкриття поточних та інших видів рахунків підприємства подають установам банків такі документи: заяву на відкриття рахунку, копію свідоцтва про державну реєстрацію та копію зареєстрованого статуту, копії документів, що підтверджують взяття підприємства на податковий облік та реєстрацію в Пенсійному фонді України, картку зі зразками підписів осіб, яким надано право розпорядження рахунком і підписання розрахункових документів, завірену нотаріально, а також зразок відбитка печатки підприємства.

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).

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

Документи, які подаються клієнтами в банк, повинні відповідати вимогам стандартів із дотриманням усіх необхідних реквізитів. Виправлення і підчистки в банківських документах недопустимі. Усі питання використання поточного рахунку обумовлюють у *договорі на розрахунково-касове обслуговування.*

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 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»).

Акредитив — це форма розрахунків, за якої банк-емітент за дорученням свого клієнта (заявник акредитива) зобов'язаний виконати оплату третій особі (бенефіціар) за відвантажену продукцію, 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.

Тестові завдання:

Розпорядження обслуговуючому банку про перерахування визначеної суми на рахунок іншого підприємства – це:

1) чек;
2) платіжне доручення;
3) платіжна вимога;
4) вексель.

Підставою для відображення операцій на поточному рахунку є:

1) виписка з поточного рахунку з прикладеними документами;
2) касова книга;
3) прибуткові ордери;
4) заява на переказ готівки.

19. Облік операцій в іноземній валюті

Іноземна валюта — це іноземні грошові знаки у вигляді банкнот, казначейських білетів, монет, що перебувають в обігу та є законним платіжним засобом на території відповідної іноземної держави; кошти у грошових одиницях іноземних держав і міжнародних розрахункових одиницях, що перебувають на

рахунках або вносяться до банківських та інших фінансово-кредитних установ за межами України, платіжні документи та інші цінні папери, виражені в іноземній валюті або монетарних металах.

Підприємства в установах банків відкривають валютні рахунки, при здійсненні зовнішньоекономічній діяльності, операцій на міжбанківському валютному ринку України тощо. Бухгалтерський облік валютних операцій ведеться в національній валюті України (гривнях) з виділенням в аналітичному обліку операцій в іноземній валюті за кожною валютою окремо. Підставою для відображення цих операцій у бухгалтерському обліку є виписки банку. Для обліку іноземної валюти на рахунках в банку є доцільним відкрити до субрахунків 312 «Поточний рахунок в іноземній валюті», 314«Інші рахунки в банку в іноземній валюті» відповідні окремим валютам аналітичні рахунки.

Облік коштів в іноземній валюті, що підлягають розподілу або додатковому попередньому контролю ведеться на субрахунку 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті», у тому числі кошти в іноземній валюті, що підлягають обов'язковому продажу відповідно до законодавства.

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.

Тестові завдання:

При проведенні зовнішньоекономічної діяльності та складання фінансової звітності курсова різниця нараховується на:

1) усі статті балансу;
2) усі активи і зобов'язання, які виникли в результаті зовнішньоекономічної діяльності;
3) монетарні активи і зобов'язання;
4) правильної відповіді немає.

Дохід від неопераційної курсової різниці відображається на субрахунку:

1) 711;
2) 744;
3) 714;
4) 719.

20. Облік інших коштів

Рахунок 33 «*Інші кошти*» призначений для узагальнення інформації про наявність і рух грошових документів (у національній та іноземній валюті), які знаходяться у касі підприємства (поштові марки, марки гербового збору, сплачені проїзні документі, сплачені путівки до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку тощо і про кошти у дорозі). Це є активний, балансовий рахунок, призначений для обліку господарських засобів підприємства, по дебету якого відображається надходження грошових документів до каси підприємства і коштів у дорозі, по кредиту — вибуття грошових документів і списання коштів у дорозі після їх зарахування на відповідні рахунки.

На субрахунку 331 «Грошові документи в національній валюті» відображаються грошові документи за їх номінальною вартістю. Надходження грошових документів відображається по дебету рахунку 331 «Грошові документи в національній валюті», списання — по кредиту рахунку. Наприклад, видані працівникам путівки до санаторно-курортних установ Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 331 «Грошові документи в національній валюті».

На субрахунках 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» і 334 «Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті» обліковуються грошові кошти

(переважно грошова виручка), внесені до кас банків, ощадних кас чи кас поштових відділень для зарахування на поточний рахунок підприємства, але ще не зараховані за призначенням.

На субрахунку 335 «Електронні гроші, номіновані в національній валюті» відображаються операції з електронними грошима, які здійснюються комерційними агентами та користувачами, відповідно до нормативно-правових актів Національного банку України та правил використання електронних грошей, узгоджених з Національним банком України.

Електронні гроші - одиниці вартості, які зберігаються на електронному пристрої, приймаються як засіб платежу іншими особами, ніж особа, яка їх випускає, і є грошовим зобов'язанням цієї особи, що виконується в готівковій або безготівковій формі. При цьому з метою бухгалтерського обліку не визнаються електронними грошима наперед оплачені картки одноцільового використання: дисконтні картки торговців, картки автозаправних станцій, квитки для проїзду в міському транспорті тощо, які приймаються як засіб платежу виключно їх емітентами.

Підставою для відображення в обліку сум є: при здачі виручки — квитанції установи банку, поштового відділення, копії супровідних відомостей на здачу виручки інкасатора банку тощо; за перерахованими сумами — одержані від вищих організацій повідомлення (авізо).

Аналітичний облік грошових документів ведеться за їхніми видами. Грошові документи відображаються в балансі у статті «Інші оборотні активи». Синтетичний облік операцій по рахунку 33 «Інші кошти» ведеться в журналі-ордері № 1 с.-г.

Тестові завдання:

Наявність грошових документів на підприємстві в бухгалтерському обліку підтверджує:

1) оборот по дебету 331 субрахунку;
2) оборот по кредиту 331 субрахунку;
3) сальдо дебетове 331 субрахунку;
4) сальдо кредитове 331 субрахунку.

Перерахування коштів для придбання іноземної валюти в обліку відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 334 кредит рахунку 311;
2) дебет рахунку 333 кредит рахунку 311;
3) дебет рахунку 312 кредит рахунку 333;
4) дебет рахунку 333 кредит рахунку 312.

21. Облік поточних 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, облігації, 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.

Тестові завдання:

Поточні фінансові інвестиції первісно відображаються в обліку:

1) за собівартістю;
2) за номінальною вартістю;
3) за справедливою вартістю;
4) за переоціненою вартістю.

Втрати від зменшення корисності фінансових інвестицій відображають записом:

1) дебет рахунку 92 кредит рахунку 35;
2) дебет рахунку 97 кредит рахунку 35;
3) дебет рахунку 94 кредит рахунку 35;
4) дебет рахунку 35 кредит рахунку 74.

22. Облік довгострокових фінансових інвестицій

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 два методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій на дату балансу:

1) за справедливою вартістю;
2) за методом участі в капіталі.

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.

Довгострокові фінансові інвестиції у дочірні підприємства відображаються материнською компанією за справедливою вартістю, коли вони виключаються при консолідації фінансових звітів, згідно з П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».

Для обліку довгострокових фінансових інвестицій використовується однойменний рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», за дебетом якого відображають їх надходження (придбання) із кредитом рахунку 31 «Рахунки в банках», за кредитом 14 − їх вибуття (списання) чи зменшення вартості із дебетом рахунків 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», 975 «Уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій»; реалізаційна вартість −

Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій»; визначення фінансового результату — Дт 79 «Фінансові результати» Кт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій», Дт 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» Кт 79 «Фінансові результати»; Нарахування та отримання дивідендів — Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» Кт 731 «Дивіденди одержані»; Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Метод участі в капіталі — це метод обліку довгострокових фінансових інвестицій, за яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора в чистих активах інвестування.

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 звітного періоду списуються на субрахунок 792 «Результат фінансових операцій».

Фінансові інвестиції до погашення — боргові цінні папери: облігації, казначейські зобов'язання, депозитні (ощадні) сертифікати, що підтверджують право на отримання фіксованого доходу і право повернути номінальну вартість у передбачений в цінному папері термін, первісно оцінюються і відображаються в обліку за собівартістю, а на дату балансу за амортизованою собівартістю.

Амортизована собівартість — це собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (або зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (або премії).

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.

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.

Тестові завдання:

Амортизація дисконта фінансових інвестицій до погашення відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 95 кредит рахунку 143;
2) дебет рахунку 143 кредит рахунку 74;
3) дебет рахунку 74 кредит рахунку 143;
4) дебет рахунку 143 кредит рахунку 95.

Згідно П(С)БО 12 суттєвий вплив інвестора визначається тоді, коли він володіє акціями підприємства в кількості

1) до 25 % ;
2) 25- 50%;
3) 50-70%;
4) більше 50%.

23. Облік довгострокової дебіторської заборгованості

Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» *дебітори* — це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Відповідно *дебіторська заборгованість* — це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Довгострокова дебіторська заборгованість — це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу і буде погашена після 12-ти місяців з дати балансу. Відображається в балансі у складі необоротних активів на рахунку 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість» за трьома субрахунками: 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду»; 182 «Довгострокові векселі одержані»; 183 «Інша дебіторська заборгованість».

Виникнення довгострокової дебіторської заборгованості відображають по дебету рахунку 18, а її погашення — по кредиту рахунку 18.

На субрахунку 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову

оренду» відображаються чисті інвестиції орендодавця у фінансову оренду — Дт 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Належна сума погашення вартості об'єкта оренди в періоді, яка визначається окремим розрахунком залежно від вартості орендованого об'єкта і строку оренди, записується по кредиту 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» і дебету 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Субрахунок 181 «Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду» кредитують у разі настання відповідних періодів до повного списання дебіторської заборгованості.

На субрахунку 182 «Довгострокові векселі одержані» ведеться облік векселів, одержаних у забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості. При одержанні векселя — Дт 182 Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 74 «Інші доходи» та ін.

На субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість» обліковують дебіторську заборгованість по розрахунках з працівниками за виданими довгостроковими позиками та інші види довгострокових розрахунків.

Дебіторська заборгованість буває *забезпечена* (векселями) і *незабезпечена.*

У відповідності до дотримання платіжної дисципліни дебіторську заборгованість поділяють на три групи: у межах строку договірних правил, переоформлену на новий строк (пролонговану) і прострочену.

Щодо оцінки ймовірності одержання від дебіторів сум боргу дебіторську заборгованість оцінюють як з високою ймовірністю повернення боргу (дійсну), сумнівну і безнадійну.

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або позовний термін якої минув (строк позовної давності поточної заборгованості становить три роки).

Дебіторську заборгованість, щодо якої є сумнів одержання активів, обліковують за чистою реалізаційною вартістю, якою є сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги з вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Синтетичний облік довгострокової дебіторської заборгованості ведуть у журналі-ордері № 3Б с.-г.

Тестові завдання:

Одержання довгострокового векселя здійснюється бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 34 кредит рахунку 36;
2) дебет рахунку 18 кредит рахунку 36;
3) дебет рахунку63 кредит рахунку 62;
4) дебет рахунку 63 кредит рахунку 51.

Списання дебіторської заборгованості у бухгалтерському обліку можливе, якщо строк позовної якої минув і складає:

1) 5 років;
2) 2 роки;
3) 3 роки;
4) 1 рік.

24. Облік розрахунків з покупцями та 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». Погашення дебіторської заборгованості взаємозарахуванням відображається таким записом: Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» або Дт 68 «Розрахунки за іншими операціями» Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Аналітичний облік ведуть за кожним окремим покупцем у відомості 6.6. с.-г., а синтетичний — у журналі-ордері № 6 с.-г. і відповідних відомостях.

На субрахунку 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» ведеться облік розрахунків з учасниками промислово-фінансових груп.

На субрахунку 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» відображаються розрахунки за гарантійним забезпеченням, пов’язаними зі здійсненням операцій з деривативами.

Дериватив - це стандартний документ, що засвідчує право та/або зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах. Стандартна (типова) форма деривативів і порядок їх випуску та обігу встановлюються законодавством.

З метою відображення реальної суми поточної дебіторської заборгованості створюється *резерв сумнівних боргів*. Його розмір визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості. Це здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення зі встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності — це відсоток сумнівних боргів від загальної суми дебіторської заборгованості встановленої групи. Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги за попередні періоди. Як правило, коефіцієнт сумнівності зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості.

Резерв сумнівних боргів обліковують на однойменному рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів», по кредиту 38 рахунку відображають створення резерву в кореспонденції з Дт 94 «Інші витрати операційної діяльності». У Дт 38 відносять списання безнадійної заборгованості за рахунок створеного резерву із Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості обліковується на забалансовому 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.

Тестові завдання:

Що означає бухгалтерський запис: Дт 31 Кт 36?

1) одержано векселі в оплату за реалізовану продукцію;
2) перепродані векселі покупцям;
3) надходження грошей від покупців;
4) видані векселі на вартість продукції.

Резерв сумнівних боргів відображається в Балансі:

1) в пасиві, входить в підсумок (+);
2) в активі, в підсумку зі знаком (-);
3) в пасиві, входить в підсумок (-);
4) в активі, в підсумку зі знаком (+).

25. Облік розрахунків з векселями одержаними

Векселі одержані — це заборгованість за розрахунками з покупцями, замовниками та іншими дебіторами по відвантаженій продукції (товарах), виконаних роботах і наданих послугах, які забезпечені одержаними векселями.

Вексель — це цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов'язання особи, що видала вексель (векселедавця) сплатити певну суму по настанні установленого терміну на користь власника векселя (векселеутримувача).

Застосовуються два види векселів: прості і переказні.

Простий вексель виписується позичальником (векселедавцем) і містить нічим не обумовлене зобов'язання сплатити певну суму грошей кредитору (векселеутримувачу).

Переказний вексель (тратта) виписується кредитором (векселедавцем) і містить нічим не обумовлену пропозицію позичальникові сплатити певну суму грошей третій особі.

Для обліку векселів одержаних використовуються: субрахунки 182 «Довгострокові векселі одержані», 34 «Короткострокові векселі одержані».

Аналітичний облік на субрахунку 182 і рахунку 34 ведеться за кожним одержаним векселем у відомості 3.1 с.-г, синтетичний — у журналі-ордері № 3Б с.-г.

При одержанні векселя від покупця роблять запис: Дт 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» або 34 «Короткострокові векселі одержані», Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або 37«Розрахунки з різними дебіторами». У міру надходження грошей за вексель на підставі виписки банку записують у Дт 31 «Рахунки в банках» і Кт рахунків 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи» або 34 «Короткострокові векселі одержані».

Тестові завдання:

Одержання короткострокового векселя здійснюється бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 34 кредит рахунку 36;
2) дебет рахунку 18 кредит рахунку 36;
3) дебет рахунку63 кредит рахунку 62;
4) дебет рахунку 63 кредит рахунку 51.

Погашення одержаного короткострокового векселя здійснюється бухгалтерським записом:

5) дебет рахунку 31 кредит рахунку 36;
6) дебет рахунку 31 кредит рахунку 34;
7) дебет рахунку 31 кредит рахунку 62;
8) дебет рахунку 31 кредит рахунку 51.

26. Облік витрат майбутніх періодів

Принцип нарахування відповідності доходів і витрат передбачає для визначення фінансового результату звітного періоду порівняти доходи звітного

періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Для узагальнення інформації щодо здійснених витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на *витрати в майбутніх звітних періодах*, до яких відносять витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості; з освоєнням нових виробництв та агрегатів; сплачені авансом орендні платежі; оплата страхового поліса; передплата на газети, журнали, періодичні та довідкові видання, передбачено використовувати активний рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом рахунку39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів із кредитом рахунків 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»(знос активів, списання матеріалів та оплата праці працівників, пов'язаних з підготовкою і освоєнням виробництва), 372 «Розрахунок з підзвітними особами» (передплата підзвітною особою періодичних видань); за кредитом рахунку 39 — їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду в кореспонденції з дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 39 може мати залишок лише по дебету і показує величину витрат майбутніх періодів, які не розподілено.

Аналітичний облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами.

Розподіляти витрати майбутніх періодів можна двома способами:

1) рівномірним;

2) за кошторисними ставками (або коефіцієнтами).

Рівномірний спосіб залежить від терміну, протягом якого потрібно розподілити всю суму витрат. За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на кількість років (місяців), на які потрібно рівними частинами віднести цю суму.

Спосіб *розподілу витрат за кошторисними ставками* залежить від виробітку продукції і передбачає визначення коефіцієнта, за яким потрібно відносити на періоди всю суму витрат. За цим способом річна (місячна) сума витрат визначається як добуток фактичного річного (місячного) обсягу продукції (робіт, послуг) і кошторисної ставки витрат. Вона обчислюється діленням загальної суми витрат майбутніх періодів на плановий обсяг продукції (робіт, послуг).

Витрати майбутніх періодів, що обліковуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», не треба плутати з незавершеним виробництвом, що обліковується на дебеті рахунку 23 «Виробництво».

Тестові завдання:

Віднесення витрат по влаштуванню літнього табору для тварин на витрати поточного року відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 231 кредит рахунку 39;
2) дебет рахунку 232 кредит рахунку 39;
3) дебет рахунку 91 кредит рахунку 39;
4) дебет рахунку 39 кредит рахунку 232.

Витрати майбутніх періодів в звітності відображаються у:

1) активі Балансу;
2) пасиві Балансу;
3) Звіті про фінансовий результат;
4) Звіті про рух грошових коштів.

27. Облік розрахунків з різними дебіторами

Для обліку *розрахунків за авансами, виданими* іншим підприємствам, використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». За дебетом 371 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).

Основними *документами для видачі авансу* є належним чином оформлені договори купівлі-продажу й підряду, *для погашення* заборгованості за авансами — накладні, рахунки-фактури, акти на виконані роботи і надані послуги, товарно-транспортні накладні та інші документи, що підтверджують факт отримання товарів, приймання виконаних робіт і послуг. Авансові платежі оформляють платіжними дорученнями, у яких робиться посилання на відповідний нормативний документ. Аналітичний облік за виданими авансами ведеться за кожним дебітором окремо.

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. При цьому слід дотримуватися чинних норм з регулювання готівкового обігу. 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 кільком 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 виписуватися *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 – 30 грн. за добу; в інших підприємствах (крім бюджетних) з 1 січня 2017 року – 0,1 мінімальної заробітної плати на 1 січня звітного року; при відрядженні за кордон граничний розмір добових для бюджетних організацій становить 280 грн., 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.

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.

Для обліку підзвітних сум в обліку використовується субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами». За дебетом субрахунку 372 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».

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

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».

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 кредиторові 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 субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». На дебеті цього субрахунку відображають суми пред'явлених претензій: Дт 374 «Розрахунки за претензіями» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», Кт 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», а на кредиті 374 «Розрахунки за претензіями» — виконання та списання із дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках». При відхиленні претензій судовими органами їх суми відносять на ті рахунки обліку, з яких вони були списані Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» Кт 374 «Розрахунки за претензіями».

Записи по субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями» роблять на підставі актів приймання вантажів, рішень арбітражних органів, письмових погоджень постачальників на задоволення претензій, виписок банку.

Аналітичний облік розрахунків за претензіями ведеться за кожним дебітором окремо.

Нестачі та збитки на підприємстві можуть бути виявлені в результаті проведення інвентаризації майна, грошових коштів та цінних паперів.

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» тощо.

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

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

На субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» ведеться облік 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.

На субрахунку 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» ведеться облік розрахунків з державними цільовими фондами, зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності тощо. 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.

Тестові завдання:

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «повернуто підзвітною особою в касу невикористану суму авансу»:

1) дебет рахунку 377 кредит рахунку 30;
2) дебет рахунку 30 кредит рахунку 372;
3) дебет рахунку 372 кредит рахунку 31;
4) дебет рахунку 30 кредит рахунку 63.

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «перераховано з поточного рахунку постачальнику попередню оплату за товари»:

1) дебет рахунку 371 кредит рахунку 311;
2) дебет рахунку 631 кредит рахунку 311;
3) дебет рахунку 371 кредит рахунку 631;
4) дебет рахунку 631 кредит рахунку 371.

28. Визначення власного капіталу

Актив і пасив бухгалтерського балансу можна умовно охарактеризувати як «засоби і джерела». Джерела формування активів підприємства є власні (власний капітал) і залучені.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» *власний капітал* визначається як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

У момент створення підприємство не має зовнішньої заборгованості, тому його власний капітал дорівнює вартості активів підприємства.

Власний капітал є основним початковим та умовно безстроковим джерелом фінансування господарської діяльності, та джерелом погашення збитків підприємства. Він є одним із найвагоміших показників, що використовуються при оцінці фінансового стану підприємства, оскільки показує як ступінь фінансової самостійності підприємства (його незалежності від зовнішніх джерел фінансування), так і ступінь кредитоспроможності підприємства (забезпеченості вимог кредиторів фактично наявним у підприємства капіталом засновників).

Збереження власного капіталу є важливим показником якості фінансового менеджменту на підприємстві.

Залежно від джерела формування власний капітал поділяють на вкладений і накопичений.

1. *Вкладений капітал* — це капітал, внесений власниками підприємства (статутний капітал, пайовий капітал, додатковий капітал). Сума вкладеного капіталу може збільшуватись також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

2. *Накопичений капітал* — це капітал, отриманий у процесі діяльності підприємства, який включає:

• капітал від переоцінки — інший додатковий капітал, сформований унаслідок дооцінки активів, яка здійснюється у випадках, передбачених чинним законодавством, і відповідно до положень бухгалтерського обліку;

• дарчий капітал — інший додатковий капітал, отриманий підприємством від інших осіб у вигляді безоплатно отриманих активів;

• резервний капітал — формується у розмірі 25 % статутного капіталу для покриття передбачених установчими документами зобов'язань і витрат у разі недостачі прибутку;

• нерозподілений прибуток — частина чистого прибутку, що не була розподілена між власниками.

За ступенем фіксації власний капітал можна поділити на:

1. *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.

2. *Незареєстрований капітал* — умовно змінний капітал, який включає додатковий капітал і нерозподілений прибуток.

За критерієм персоніфікації зареєстрований капітал є персоніфікованим капіталом (визначені частки та їх власники), незареєстрований капітал є неперсоніфікованим (визначений лише в загальній вартості окремих його елементів та належний усім співвласникам підприємства).

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.

Тестові завдання:

Який з наведених рахунків (субрахунків) не є контрарним до власного капіталу?

1) 46;
2) 45;
3) 441;
4) 442.

Який з наведених складових власного капіталу не є накопиченим?

5) капітал від переоцінки;
6) зареєстрований (пайовий) капітал;
7) дарчий капітал;
8) нерозподілений прибуток.

29. Облік зареєстрованого (пайового), вилученого і неоплаченого 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 субрахунку 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. Сальдо субрахунку 404 після реєстрації статутного капіталу в установленому порядку списується у кореспонденції із кредитом субрахунку 401 «Статутний капітал», а у разі якщо підприємству відмовлено у реєстрації статутного капіталу, у кореспонденції з дебетом субрахунку 404 відображаються операції з повернення активів, які надходили як внески.

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. Максимальна кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати 100 осіб. 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»

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».

Акціонерне товариство може викуповувати в акціонера акції (як *вилучений капітал*), що належать йому для:

• наступного перепродажу;

• розповсюдження серед своїх працівників;

• анулювання.

Ці акції повинні бути реалізовані або анульовані в строк не більше одного року. Протягом цього періоду розподіл прибутку, а також голосування і визначення кворуму на загальних зборах акціонерів провадиться без урахування придбаних акціонерним товариством акцій.

Викуп товариством власних акцій може переслідувати кілька цілей, серед яких найбільш характерними є: стабілізація або підвищення ринкового курсу акцій; наступний перепродаж викуплених акцій співробітникам компанії (або преміювання їх цими акціями); використання викуплених акцій як засобу оплати для придбання інших цінних паперів; підвищення у майбутньому прибутку на одну акцію; скорочення дивідендних виплат за рахунок зниження кількості акцій в акціонерів; запобігання поглинанню товариства за допомогою скупки його акцій.

Основні операції з вилученими акціями:

1. Повторне розміщення: списані повторно розміщені викуплені акції за ціною зворотного викупу Дт 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» Кт 451 «Вилучені акції»; списане перевищення ціни повторного розміщення викуплених акцій над ціною зворотного викупу Дт 451 «Вилучені акції» Кт 425 «Інший додатковий капітал»; списана сума перевищення ціни зворотного викупу над ціною повторного розміщення Дт 421 «Емісійний дохід» Кт 451«Вилучені акції».

2. Анулювання викуплених акцій за номінальною вартістю: Дт 401 «Статутний капітал» Кт 451 «Вилучені акції». При перевищенні ціни викупу акцій, що підлягають анулюванню над номінальною ціною, на різницю робиться запис Дт 421«Емісійний дохід» Кт 451«Вилучені акції». Сума, на яку ціна викупу нижча їх номінальної вартості Дт 451«Вилучені акції» Кт 425«Інший додатковий капітал».

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»).

Сальдо рахунку 46«Неоплачений капітал» відображає заборгованість засновників (учасників) за внесками до статутного капіталу підприємства на кінець звітного періоду і враховується при визначенні підсумкової суми власного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій і кожним засновником (учасником) підприємства.

Синтетичний облік власного капіталу ведуть у журналі-ордері № 7 с.-г.

Тестові завдання:

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «викуплено акції у засновників підприємства (акціонерів)

1) дебет рахунку 45 кредит рахунку 31;
2) дебет рахунку 45 кредит рахунку 40;
3) дебет рахунку 40 кредит рахунку 45;
4) дебет рахунку 31 кредит рахунку 45.

Умовою для відображення проведення Дебет рахунку 404 Кредит рахунку 401 має бути:

1) внесення засновниками сум статутного капіталу;
2) реєстрація статуту в державних органах;
3) складання Балансу;
4) усі відповіді є правильними.

30. Облік капіталу у дооцінках

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» має такі субрахунки:

411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів»
412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів»
413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів»
414 «Інший капітал у дооцінках»

На субрахунку 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів основних засобів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 412 «Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів» узагальнюється інформація про дооцінки об'єктів нематеріальних активів, уцінки таких об'єктів в межах сум раніше проведених дооцінок, віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.

На субрахунку 413 «Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів» узагальнюється інформація про зміну балансової вартості об'єкта хеджування при значенні коефіцієнта ефективності хеджування грошових потоків у межах, визначених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, та віднесення сум до первісної вартості фінансових активів чи фінансових зобов'язань або до складу інших доходів (витрат).

На субрахунку 414 «Інший капітал у дооцінках» узагальнюється інформація про інший капітал у дооцінках, не відображений на інших субрахунках. Вхідний залишок на субрахунках рахунку 41 «Капітал у дооцінках» формується шляхом перенесення відповідної інформації з рахунку 42 «Додатковий капітал».

Тестові завдання:

Дооцінка об'єктів основних засобів відображається записом:

1) дебет рахунку 104 кредит рахунку 411; дебет рахунку 104 кредит рахунку 131;
2) дебет рахунку 104 кредит рахунку 411; дебет рахунку 131 кредит рахунку 411;
3) дебет рахунку 411 кредит рахунку 104; дебет рахунку 104 кредит рахунку 131;
4) дебет рахунку 104 кредит рахунку 411; дебет рахунку 411 кредит рахунку 131.

Віднесення сум дооцінки до нерозподіленого прибутку відображається записом:

1) дебет рахунку 41 кредит рахунку 44;
2) дебет рахунку 44 кредит рахунку 41;
3) дебет рахунку 41 кредит рахунку 79;
4) дебет рахунку 79 кредит рахунку 41.

31. Облік додаткового і резервного 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.

Розподіляючи прибуток, акціонерне товариство повинно дотримуватись чинного законодавства, яким визначено, що товариство повинно створити *резервний* (*страховий*) *капітал* у розмірі, передбаченому його установчими документами, але не менше 25 % від розміру його статутного капіталу. Розмір щорічних відрахувань до резервного капіталу визначають установчими документами товариства у розмірі не менше 5 % прибутку після сплати податку на прибуток.

Облік резервного капіталу здійснюють на пасивному рахунку 43 «Резервний капітал», за кредитом відображається створення резервів, за дебетом — їх використання. Сальдо відображає залишок резервів на кінець звітного періоду.

Аналітичний облік резервного капіталу ведеться за його видами, джерелами їх утворення та напрямами використання.

Сума відрахування від прибутку в установленому розмірі на створення (поповнення) резервного капіталу відображається записом Дт 441 «Прибуток нерозподілений», Кт 43 «Резервний капітал».

Основними напрямами використання резервного капіталу є:

а) покриття збитків звітного періоду — Дт 43 «Резервний капітал», Кт 442 «Непокриті збитки»;

б) виплата дивідендів по привілейованих акціях у разі нестачі нерозподіленого прибутку — Дт 43 «Резервний капітал», Кт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами».

Тестові завдання:

Вибрати кореспонденцію рахунків за операцією «покрито збитки підприємства за рахунок резервного капіталу»

1) дебет рахунку 43 кредит рахунку 442;
2) дебет рахунку 42 кредит рахунку 442;
3) дебет рахунку 43 кредит рахунку 79;
4) дебет рахунку 442 кредит рахунку 79.

При реалізації акцій підприємства за ціною вищою за номінальну, різниця (перевищення) відображається записом:

1) дебет рахунку 421 кредит рахунку 451;
2) дебет рахунку 421 кредит рахунку 40;
3) дебет рахунку 451 кредит рахунку 421;
4) дебет рахунку 68 кредит рахунку 451.

32. Облік нерозподілених прибутків (непокритих збитків)

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 напряму 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.

Тестові завдання:

Прибуток, одержаний підприємством відображається в обліку записом:

1) дебет рахунку 79 кредит рахунку 441;
2) дебет рахунку 442 кредит рахунку 79;
3) дебет рахунку 70 кредит рахунку 79;
4) дебет рахунку 44 кредит рахунку 67.

Нарахування дивідендів засновникам відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 67 кредит рахунку 31;
2) дебет рахунку 31 кредит рахунку 67;

3) дебет рахунку 44 кредит рахунку 67;
4) дебет рахунку 44 кредит рахунку 41.

33. Облік забезпечення майбутніх витрат і платежів

Забезпечення — зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу. Забезпечення можуть створюватись для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на:

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

Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Суми створених забезпечень визнаються витратами.

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

Рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду, обліковується на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Це пасивний рахунок, за кредитом якого відображається нарахування забезпечень, за дебетом — їх використання.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має наступні субрахунки:

471 «Забезпечення виплат відпусток»;
472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
474 «Забезпечення інших витрат і платежів»;
475 «Забезпечення призового фонду (резерв виплат)»;
476 «Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого оплатою участі у лотореї»;
477 «Забезпечення матеріального заохочення»;
478 «Забезпечення відновлення земельних ділянок».

На субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» обліковують рух і залишки коштів на оплату чергових відпусток працівникам.

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».

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» обліковують забезпечення для реалізації пенсійної програми. Здійснення відрахувань на додаткове пенсійне страхування може проводитись за рахунок витрат підприємства (дебет рахунків 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо кредит субрахунку 472), так і за рахунок внесків працівників (Дт 66, Кт 472). Нарахування додаткових пенсій здійснюється записом Дт 472 «Додаткове пенсійне забезпечення», Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

На субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» ведеться облік зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів, проданої продукції, на проведення ремонту предметів прокату. На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів» — інших наступних витрат, що не відображаються на субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямами формування і використання. Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 7 с.-г.

Тестові завдання:

Створення забезпечення для майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 23 кредит рахунку 473;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 471;
3) дебет рахунку 473 кредит рахунку 24;
4) дебет рахунку 473 кредит рахунку 31.

*Нарахування відпускних за рахунок раніше створеного забезпечення відображається бухгалтерським записом***:**

1) дебет рахунку 231 кредит рахунку 471;
2) дебет рахунку 471 кредит рахунку 231;
3) дебет рахунку 471 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 661 кредит рахунку 471.

34. Облік цільового фінансування і цільових надходжень

Цільове фінансування і цільові надходження складаються з коштів, які одержані підприємством на суворо визначені цілі: утримання дитячих установ, підготовка кадрів, науково-дослідні роботи, будівництво доріг, боротьба з шкідниками рослин і захворюванням тварин тощо. Фінансування здійснюється за рахунок бюджету, коштів, отриманих від юридичних і фізичних осіб.

Кошти цільового фінансування і цільових надходжень повинні використовуватись за призначенням відповідно до встановлених кошторисів. Нецільове використання коштів підлягає їх поверненню тим, хто вносив кошти.

Облік наявності та руху коштів, отриманих для здійснення заходів цільового призначення (у тому числі отримана гуманітарна допомога) ведуть на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». По кредиту рахунку відображаються кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів із дебетом рахунку 31 «Рахунки в банках», а по дебету рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» — використані суми за певними напрямами визнання їх доходом із кредитом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» тощо, а також повернення невикористаних сум.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень і витрат провадиться за їх призначенням та джерелами надходжень. Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 7 с.-г.

Тестові завдання:

Одержання цільового фінансування для будівництва телятника відображається записом:

5) дебет рахунку 232 кредит рахунку 48;
6) дебет рахунку 48 кредит рахунку 232;
7) дебет рахунку 31 кредит рахунку 48;
8) дебет рахунку 48 кредит рахунку 31.

Використано цільове фінансування на будівництво телятника:

5) дебет рахунку 232 кредит рахунку 48;
6) дебет рахунку 48 кредит рахунку 232;
7) дебет рахунку 15 кредит рахунку 48;
8) дебет рахунку 48 кредит рахунку 15.

35. Облік кредитів банків

Кредит — це надання банком грошових коштів юридичним і фізичним особам у тимчасове користування на визначених умовах. Банківський кредит надається суб'єктам кредитування всіх форм власності на комерційній договірній основі за умови дотримання *принципів*:

• забезпеченості;
• повернення;
• строковості;
• платності;
• цільового використання.

Комерційні банки самостійно визначають порядок залучення і використання коштів, проведення кредитних операцій, установлення рівня відсоткових ставок та комісійних винагород.

Форми і види кредитів визначені Положенням Національного банку України «Про кредитування», відповідно до якого кредити, що видаються банками, за строками користування поділяються на:

короткострокові — до 1 року;

середньострокові — до 3 років;

довгострокові — понад 3 роки.

Кредити надаються суб'єктам господарської діяльності у *безготівковій формі* шляхом:

1) сплати платіжних документів з позичкового рахунку як у національній, так і в іноземній валюті;

2) перерахування на поточний рахунок позичальника.

Також у *готівковій формі* для розрахунків із продавцями сільськогосподарської продукції.

Залежно від суб'єктів кредитних відносин виділяють: міжгосподарський, банківський, державний, споживчий, міжнародний кредити.

Міжгосподарський кредит — це такий кредит, який існує між суб'єктами господарювання. Види — комерційний кредит, дебіторська і кредиторська заборгованість, аванси, тимчасова фінансова допомога, лізинг.

Банківський кредит — це такий кредит, при якому однією зі сторін кредитної угоди є банк. Банк може бути позичальником (залучає вклади на депозити) і кредитором (надає кредити). За схемою надання розрізняють такі банківські кредити: кредитна лінія, револьверні, контокорентні, овердрафт.

Державний кредит — це такий кредит, одним з учасників якого (позичальник або кредитор) є держава.

Споживчий кредит — це такий кредит, який надається фізичним або юридичним особам для споживчої мети. Він може надаватися банками, а також іншими юридичними і фізичними особами. До кредитних небанківських установ, які надають споживчий кредит, належать ломбарди, кредитні спілки, підприємства зв'язку (розмови у кредит), торговельні організації (продаж товарів з розстрочкою платежу).

Міжнародний кредит — це кредитування з однієї країни в іншу. Тут обов'язковою умовою є належність кредитора і позичальника до різних країн. Міжнародний кредит залежно від кредитора є фірмовим, банківським та урядовим. При фірмовому кредиті іноземний експортер продає товар вітчизняному імпортеру в кредит. Якщо однією зі сторін у міжнародному кредиті є банк, то це називається банківським кредитом, а якщо уряд — урядовим кредитом.

Взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються *кредитним договором*, що укладається у письмовій формі. В ньому визначаються права, обов'язки і відповідальність сторін, які не можуть бути змінені в односторонньому порядку.

Документи, які подаються підприємствами в банк для одержання кредиту з метою:

1) підтвердження юридичного статусу: установчий договір, статут, свідоцтво про реєстрацію;

2) матеріальної гарантії повернення кредиту: контракт на поставку продукції, ліцензія на експорт, Баланс, Звіт про фінансові результати, техніко-економічне обґрунтування, накладні на поставку товарів, гарантії, поручительства;

3) оформлення кредиту: строкове зобов'язання, кредитний договір, договір про заставу, картка зразків підписів і печатки.

При погашенні заборгованості в першу чергу сплачуються відсотки за користування кредитом, потім — прострочена заборгованість, решта спрямовується на погашення основної суми кредиту. Погашення кредиту і нарахування за ним відсотків здійснюється позичальником з поточних рахунків (якщо поточні рахунки відкриті в іншому банку — погашення основної суми здійснюється за платіжним дорученням).

За користування кредитом береться плата у вигляді процента, яка сплачується позичальником на користь кредитора.

Розрахунок майбутньої вартості здійснюють за формулою:

$FV = PV \times (1 + R)^n$,

де FV — майбутня вартість;

PV — теперішня вартість;

R — відсоткова ставка, поділена на 100;

n — кількість періодів.

Облік короткострокових кредитів ведуть на рахунку 60 «Короткострокові позики». Це пасивний рахунок, по дебету якого відображають погашення кредиту, а по кредиту — одержання.

При отриманні короткострокових кредитів банків роблять записи по кредиту рахунку 60 і в дебет рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 64 «Розрахунки за податками і платежами», 65 «Розрахунки за страхування», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.

Сплачені відсотки за користування короткостроковими кредитами відносять на фінансові витрати, тобто записують у дебет субрахунку 951 «Відсотки за кредит».

Погашення заборгованості по короткострокових кредитах здійснюють з поточного рахунку підприємства: дебет рахунку 60 «Короткострокові позики», кредит рахунку 31 «Рахунки в банках».

Довгострокові кредити банків — це сума заборгованості підприємства банкам за отриманими від них позиками, яка не є поточними зобов'язаннями.

Облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами ведеться на рахунку 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.

Синтетичний облік ведуть у журналі-ордері № 2 с.-г.

Тестові завдання:

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за господарською операцією: «переоформлено довгостроковий кредит банку на короткостроковий»:

1) дебет рахунку 50 кредит рахунку 60;
2) дебет рахунку 63 кредит рахунку 60;
3) дебет рахунку 60 кредит рахунку 40;
4) дебет рахунку 31 кредит рахунку 50.

Вибрати правильну кореспонденцію рахунків за господарською операцією: «погашено частину довгострокової позики банку в поточному році»:

1) дебет рахунку 50 кредит рахунку3 1;
2) дебет рахунку 61 кредит рахунку 31;
3) дебет рахунку 60 кредит рахунку 31;
4) дебет рахунку 51 кредит рахунку 31.

36. Облік довгострокових зобов'язань з оренди та інших довгострокових зобов'язань

До інших довгострокових зобов'язань належать довгострокові зобов'язання з оренди та зобов'язання з іншими дебіторами і кредиторами, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями (відстрочена згідно з законодавством заборгованість з податків, зборів та обов'язкових платежів тощо).

Для узагальнення інформації про стан розрахунків з орендодавцями за необоротні активи передані на умовах довгострокової оренди, призначений рахунок 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди», який має субрахунки: 531 «Зобов'язання з фінансової оренди»; 532 «Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів».

За кредитом рахунку 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» відображається нарахування заборгованості перед орендодавцем за одержані об'єкти довгострокової оренди, за дебетом — її погашення, переведення до короткострокових зобов'язань, списання тощо.

Аналітичний облік ведеться за кожним орендодавцем та об'єктом оренди необоротних активів.

Для узагальнення інформації про розрахунки з іншими кредиторами та іншими операціями, заборгованість за якими не є поточними зобов'язаннями та

облік яких не відображається на решті рахунків класу 5 «Довгострокові зобов'язання» призначено рахунок 55 «Інші довгострокові зобов'язання». На ньому обліковується фінансова допомога на поворотній основі, відстрочена заборгованість (згідно з законодавством) з податків тощо.

За кредитом даного рахунку відображається збільшення довгострокових зобов'язань за дебетом — їх погашення, переведення до короткострокових, списання тощо.

Аналітичний облік інших довгострокових зобов'язань ведеться за кожним кредитором і видом залучених коштів у відомості аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.4 с.-г. (журнал-ордер № 3Г с.-г.).

Тестові завдання:

Сума мінімального орендного платежу, що сплачується регулярно називається:

1) відсоток;
2) коефіцієнт;
3) ануїтет;
4) кредит;

Відображено нарахування орендного платежу у частині відшкодування вартості обладнання для основного засобу :

1) дебет рахунку 531 кредит рахунку 681;
2) дебет рахунку 104 кредит рахунку 152;
3) дебет рахунку 152 кредит рахунку 531;
4) дебет рахунку 531 кредит рахунку 681.

37. Облік довгострокових фінансових зобов'язань за облігаціями

Облік довгострокових облігацій ведеться на рахунку 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», який призначено для обліку розрахунків з іншими особами за випущеними та сплаченими власними облігаціями строком погашення більше 12 місяців з дати балансу.

Рахунок 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» має такі субрахунки: 521 «Зобов'язання за облігаціями»; 522 «Премія за випущеними облігаціями»; 523 «Дисконт за випущеними облігаціями».

За кредитом субрахунку 521 «Зобов'язання за облігаціями» ведеться облік боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій, за дебетом — погашення заборгованості за розрахунками з власниками облігацій.

За кредитом субрахунку 522 «Премія за випущеними облігаціями» відображається нарахування сум премій за випущеними облігаціями, за дебетом — погашення заборгованості з нарахованих премій за облігаціями.

За дебетом субрахунку 523 «Дисконт за випущеними облігаціями» ведеться облік сум дисконту за випущеними облігаціями, за кредитом списання нарахованих сум.

Аналітичний облік довгострокових зобов'язань за облігаціями ведеться за їх видами та термінами погашення.

Продаж облігацій в обліку відображається записами: Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Кт 521 «Зобов'язання за облігаціями».

У рік погашення зобов'язання за облігаціями з довгострокового повинно бути перекваліфіковано в короткострокове записом: Дт 521 «Зобов'язання за облігаціями», Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями».

Щорічна виплата відсотків протягом строку позики і погашення заборгованості будуть відображені наступними записами.

Нараховані відсотки за облігаціями: Дт 952 «Інші фінансові витрати», Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Сплачені відсотки за облігаціями: Дт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті». Погашення основного боргу: Дт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті».

Продано облігації з премією: на суму номінальної вартості Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 521 «Зобов'язання за облігаціями», на суму премії Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 522 «Премія за випущеними облігаціями». Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з премією: на суму відсотків Дт 952 «Інші фінансові витрати» Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», на суму амортизації премії Дт 522 «Премія за випущеними облігаціями», Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

Продано облігації з дисконтом: на суму ринкової вартості Дт 31 «Рахунки в банках» Кт 521 «Зобов'язання за облігаціями», на суму дисконту Дт 523«Дисконт за випущеними облігаціями» Кт 521 «Зобов'язання за облігаціями». Нараховано відсотки за облігаціями, випущеними з дисконтом: на суму відсотків Дт 952 «Інші фінансові витрати» Кт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками», на суму амортизації дисконту Дт 952 «Інші фінансові витрати» Кт 523 «Дисконт за випущеними облігаціями». Аналітичний облік ведеться за позичальниками і видами облігацій у відомості аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями № 3.4 с.-г. (журнал-ордер № 3Г с.-г.).

Тестові завдання:

За дебетом субрахунку 521 ведеться облік:

1) боргових зобов'язань за номінальною вартістю облігацій;
2) нарахування сум премій за випущеними облігаціями;
3) сум дисконту за випущеними облігаціями;
4) правильної відповіді немає.

Амортизація премії випущених підприємством облігацій відображається записом:

1) дебет рахунку 143 кредит рахунку 74;
2) дебет рахунку 95 кредит рахунку 143;
3) дебет рахунку 31 кредит рахунку 522;
4) дебет рахунку 522 кредит рахунку 684.

38. Облік розрахунків з постачальниками та підрядниками

Підприємства отримують від постачальників товарно-матеріальні цінності (ТМЦ), необхідні для здійснення господарської діяльності, підрядники виконують різні види робіт виробничого характеру. Господарські зв'язки між ними ведуться на підставі двосторонніх договорів. При організації обліку необхідно забезпечити виконання умов, зазначених в угодах.

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, векселів, платіжних вимог, інкасових доручень (розпоряджень). Розрахунки готівкою підтверджуються чеком ЕККА, квитанцією до прибуткового касового ордера.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками ведуть на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», який кредитують на вартість фактично одержаних ТМЦ, спожитих робіт і послуг у кореспонденції з дебетом матеріальних і витратних рахунків 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 28 «Товари», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» по цінах постачальників без ПДВ, суму якого відносять у дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками й платежами».

По дебету рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» обліковують сплачені суми для погашення заборгованості постачальникам і підрядникам готівкою по кредиту рахунку 30 «Готівка», безготівковим перерахунком по кредиту рахунку 31 «Рахунки в банку», за рахунок позики по кредиту рахунку 60 «Короткострокові позики», а також внесення підприємством попередньої оплати або погашення кредиторської заборгованості.

При передоплаті господарські операції відображаються в обліку в такій послідовності:

1) перерахування авансу — Дт 371 «Розрахунки за виданими авансами» Кт 31 «Рахунки в банках»;

2) отримання податкової накладної від постачальників — Дт 641 «Розрахунки за податками» Кт 644 «Податковий кредит»;

3) оприбуткування ТМЦ — Дт 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

4) відображення заборгованості за податковим кредитом — Дт 644 «Податковий кредит», Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

5) зарахування заборгованості перед постачальниками — Дт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», Кт 371 «Розрахунки за виданим авансами».

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками ведеться окремо за кожним постачальником у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату.

Синтетичний облік по 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» рахунку ведуть у журналі-ордері № 3В с.-г.

Залишок заборгованості за розрахунками з постачальниками та підрядниками відображається в балансі у складі поточних зобов'язань.

Тестові завдання:

Оплачено постачальнику за придбаний автомобіль в акредитивній формі:

1) дебет рахунку 10 кредит рахунку 15;
2) дебет рахунку 15 кредит рахунку 63;
3) дебет рахунку 63 кредит рахунку 313;
4) дебет рахунку 313 кредит рахунку 311.

Надходження від постачальника мінеральних добрив відображається записом:

1) дебет рахунку 208 кредит рахунку 63;
2) дебет рахунку 203 кредит рахунку 63;
3) дебет рахунку 63 кредит рахунку 31;
4) дебет рахунку 231 кредит рахунку 63.

39. Облік зобов'язань, забезпечених довгостроковими і короткостроковими векселями виданими

Облік розрахунків з постачальниками і підрядниками та іншими кредиторами за товари, виконані роботи, заборгованість за якими забезпечена векселями та не є поточними зобов'язаннями, ведеться на рахунку 51 «Довгострокові векселі видані». Цей рахунок балансовий, пасивний і має такі субрахунки:

511 «Довгострокові векселі, видані в національній валюті»;

512 «Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті».

За кредитом цього рахунку відображається: видача векселя на забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями з дебетом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», на суму нарахованих відсотків за векселем (при дисконтуванні) із дебетом субрахунку 952 «Інші фінансові витрати»; за дебетом 51 «Довгострокові векселі видані» рахунку — погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем.

По кожному довгостроковому векселю необхідно контролювати термін погашення і при його настанні протягом 12 місяців з дати балансу списувати довгострокове зобов'язання з рахунку 51 «Довгострокові векселі видані» таким записом: Дт 51 «Довгострокові векселі видані» Кт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», погашення векселя Дт 61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», Кт 31 «Рахунки в банках».

Облік векселів, виданих на строк менше одного року або тривалості операційного циклу ведеться на рахунку 62 «Короткострокові векселі видані», до якого передбачені субрахунки в національній та іноземній валюті.

За кредитом 62 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» відображається видача векселів у забезпечення поставок (робіт, послуг) постачальників та інших кредиторів та в забезпечення інших операцій, за дебетом — погашення заборгованості за виданими векселями, їх списання тощо. Кореспонденція аналогічна як за довгостроковим векселем виданим.

Аналітичний облік ведеться за кожним виданим векселем і за термінами їх погашення, синтетичний — у журналі-ордері № 3 Б с.-г.

Тестові завдання:

Видано постачальнику короткостроковий вексель за придбаний комп'ютер:

5) дебет рахунку 10 кредит рахунку 15;
6) дебет рахунку 15 кредит рахунку 63;
7) дебет рахунку 63 кредит рахунку 62;
8) дебет рахунку 63 кредит рахунку 311.

Погашення довгострокового векселя виданого відображається записом:

5) дебет рахунку 31 кредит рахунку 18;
6) дебет рахунку 18 кредит рахунку 31;
7) дебет рахунку 31 кредит рахунку 51;
8) дебет рахунку 51 кредит рахунку 31.

40. Облік розрахунків по податках і платежах

Під *податком* розуміють законодавчо встановлений державою обов'язковий внесок до бюджету відповідного рівня чи державного цільового фонду з метою формування централізованих ресурсів. Податки виконують дві функції — розподільну (фіскальну) і контрольну (регулюючу).

У системі оподаткування є елементи: суб'єкт (хто сплачує), об'єкт (що оподатковується), джерело сплати (з чого сплачується), податкова ставка (скільки сплачується) і квота (яка частка доходу утримується).

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.

Платники податків і зборів зобов'язані:

1) вести бухгалтерський облік, складати звітність про фінансово-господарську діяльність і забезпечувати її зберігання у терміни, встановлені законами;

2) подавати до державних податкових органів та інших державних органів відповідно до законів декларації, бухгалтерську звітність та інші документи і відомості, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів;

3) сплачувати належні суми податків і зборів у встановлені законами терміни;

4) допускати посадових осіб державних податкових органів до обстеження приміщень, що використовуються для одержання доходів чи пов'язані з утриманням

об’єктів оподаткування, а також для перевірок з питань обчислення і сплати податків і зборів.

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.

(Порядок обліку податку на прибуток розглядатиметься в питанні 53 даного посібника.)

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 і 20% від бази оподаткування.

При виникненні податкових зобов'язань з ПДВ платник податку зобов'язаний надати покупцю перший примірник податкової накладної, яка є підставою для зарахування покупцю податкового кредиту. Платники ПДВ повинні вести окремо книги обліку з продажу і книги обліку з придбання товарів, робіт і послуг. І не пізніше 20 числа місяця, наступного за звітним періодом (місяць, квартал) подавати до податкової служби Декларацію по ПДВ, в якій визначається сума податку як різниця між податковим зобов'язанням і податковим кредитом.

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: Дт рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» Кт рахунку 31 «Рахунки в банках».

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

Тестові завдання:

Сплачено податок на прибуток підприємства:

1) дебет рахунку 98 кредит рахунку 30;
2) дебет рахунку 66 кредит рахунку 64;
3) дебет рахунку 64 кредит рахунку 31;
4) дебет рахунку 98 кредит рахунку 64.

Нараховано податок на доходи фізичних осіб:

1) дебет рахунку 70 кредит рахунку 64;
2) дебет рахунку 66 кредит рахунку 64;
3) дебет рахунку 98 кредит рахунку 64;
4) дебет рахунку 91 кредит рахунку 64.

41. Облік розрахунків по страхуванню

Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі єдиний соціальний внесок - ЄСВ) — консолідований страховий внесок, збір якого

здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку і на регулярній основі

Правові та організаційні засади забезпечення збору та обліку ЄСВ, визначає Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» №2464-VI від 08.07.2010 із змінами і доповненнями, внесеними Податковим кодексом України. Єдиний соціальний внесок (ЄСВ) сплачується на рахунки Пенсійного фонду, потім ці суми розподілятимуться серед фондів соціального страхування. ЄСВ сплачується одночасно з отриманням коштів на оплату праці в установах банків.

Ставки ЄСВ залежно від платників та баз нарахування встановлено в таких розмірах:

відносно бази нарахування – суми нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову зарплату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч. в натуральній формі, відповідно до Закону про оплату праці:

Страхувальники (ЄСВ нараховується на фонд оплати праці)

• Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору(контракту) або на інших умовах - 22% (ст.8, п.5 ЗУ №2464-VI);

• Фізичні особи - підприємці, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору(контракту) або на інших умовах – 22%;

У разі якщо база нарахування єдиного внеску не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць за який отримано дохід, сума єдиного внеску розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати та ставки єдиного внеску. При нарахуванні заробітної плати фізичним особам з джерел не за основним місцем роботи ставка єдиного внеску встановлюється до визначеної бази нарахування незалежно від її розміру.

Підприємства, установи та організації, інші юридичні особи, які використовують працю фізичних осіб на умовах трудового договору(контракту) або на інших умовах та в яких працюють інваліди, єдиний внесок встановлюється у розмірі 8,41 відсотка бази нарахування.

Облік розрахунків з органами страхування підприємства ведуть на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням». Базою нарахування для підприємств, а також для фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності є фактичні витрати на оплату праці працівників, включаючи витрати на виплату основної і додаткової зарплати та інших видів заохочень і виплат, у тому числі і в натуральній формі, крім виплат, на які не нараховується єдиний соціальний внесок за видами підрозділів: Дт 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», Кт «Розрахунки за страхуванням». ЄСВ сплачується одночасно з отриманням коштів на оплату праці в установах банків. Нараховані суми внесків платники сплачують безготівковим перерахуванням коштів: Дт 65 «Розрахунки за страхуванням» Кт 31 «Рахунки в банках».

При журнально-ордерній формі обліку всі операції з обліку розрахунків за соціальним страхуванням і соціальним забезпеченням зосереджено в журналі-ордері

№ 5Б с.-г. і відомості 5.4 аналітичного обліку по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», а розрахунків за індивідуальним страхуванням і за страхуванням майна − у журналі-ордері № 3Г с.-г.

Тестові завдання:

Утримання єдиного соціального внеску із працівників с.-г. підприємств становить:

1) 15 % або 17 %;
2) 3,6 %;
3) 37,19 %;
4) не здійснюється.

Нарахований ЄСВ на заробітну плату працівникам рослинництва відображається записом:

1) дебет рахунку 92 кредит рахунку 66;
2) дебет рахунку 91 кредит рахунку 65;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 65;
4) дебет рахунку 65 кредит рахунку 31.

42. Облік розрахунків з учасниками

Розрахунки з учасниками та засновниками підприємства, що пов'язані з розподілом прибутку (дивіденди тощо), обліковують на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками», по кредиту якого відображається збільшення заборгованості підприємства перед засновниками та учасниками товариства із дебетом субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді», а по дебету рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» — її зменшення (погашення) готівкою (Кт 30 «Готівка») чи з поточного рахунку (Кт 31 «Рахунки в банках»), а також із кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (на суму нарахованого податку на дивіденди). Реінвестування дивідендів на збільшення статутного капіталу відображається записом: Дт 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» Кт 401 «Статутний капітал».

Рахунок 67 має два субрахунки:

671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»;

672 «Розрахунки за іншими виплатами».

Нараховувати дивіденди можна раз на рік або квартал. В акціонерних товариствах дивіденди виплачуються один раз на рік. Нерезидентам дивіденди виплачують лише за наявності прибутку в емітента.

На субрахунку 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами» облічують дивіденди, нараховані власникам простих і привілейованих акцій (часток у статутному капіталі) за рахунок прибутку або інших, передбачених установчими документами джерел.

На субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами» ведеться облік інших виплат, нарахованих засновникам та учасникам за користування майном, зокрема земельним і майновим паєм, а також виплат у зв'язку з одержанням належної вибулому учаснику (засновнику) частини активів підприємства. Зменшення

статутного або пайового капіталу засновників відображають по дебету рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» по кредиту субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами». Видачу активів у рахунок погашення заборгованості перед учасниками відносять у дебет субрахунку 672 «Розрахунки за іншими виплатами».

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.

Тестові завдання:

Реінвестування дивідендів на збільшення статутного капіталу відображається в обліку записом:

5) дебет рахунку 44 кредит рахунку 67;
6) дебет рахунку 40 кредит рахунку 67;
7) дебет рахунку 67 кредит рахунку 31;
8) дебет рахунку 67 кредит рахунку 40.

Нарахування дивідендів засновникам відображається записом:

5) дебет рахунку 67 кредит рахунку 31;
6) дебет рахунку 31 кредит рахунку 67;
7) дебет рахунку 44 кредит рахунку 67;
8) дебет рахунку 44 кредит рахунку 41.

43. Облік інших поточних зобов'язань

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».

На субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» ведеться облік одержаних авансів під поставку матеріальних цінностей або під виконання робіт, а також суми попередньої оплати покупцями і замовниками рахунків постачальника за продукцію і виконані роботи. Одержання авансу: Дт рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки в банках» і Кт 681. Зарахування авансу: Дт 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і Кт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

На субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» ведеться облік усіх видів поточних розрахунків з дочірніми підприємствами.

На субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» ведеться облік внутрішньогосподарських розрахунків з виробничими одиницями і господарствами, виділеними на окремий баланс.

На субрахунку 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» ведеться облік нарахованих відсотків за:

• використання коштів (робіт, послуг), отриманих у кредит;

• використання майна, отриманого в користування (орендні операції тощо);

• іншими операціями.

Нараховано відсотки за отриманий кредит: Дт 951 «Відсотки за кредит» і Кт 684. Сплата нарахованих відсотків за кредит: Дт 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками» і Кт 31 «Рахунки в банках».

На субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» ведеться облік операцій, які не передбачені для обліку на інших субрахунках рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а саме: з різними організаціями за операціями некомерційного характеру; з наймачами квартир і особами, які проживають у гуртожитках житлово-комунального господарства підприємства, з батьками дітей за відвідування дитячих закладів, за іншими операціями. Нарахування боргу записують у дебет субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», а його погашення — в кредит субрахунку 685. Проте аналогічні розрахунки можна обліковувати на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

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.

Тестові завдання:

Одержаний аванс від покупців відображається в обліку записом:

1) дебет рахунку 681 кредит рахунку 31;
2) дебет рахунку 31 кредит рахунку 681;
3) дебет рахунку 31 кредит рахунку 371;
4) дебет рахунку 371 кредит рахунку 31.

Нарахування відсотків за одержаний кредит з відображається записом:

1) дебет рахунку 684 кредит рахунку 31;
2) дебет рахунку 31 кредит рахунку 684;
3) дебет рахунку 951 кредит рахунку 684;
4) дебет рахунку 684 кредит рахунку 951.

44. Облік розрахунків за виплатами працівникам

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 встановлені 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 оплати 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. Погодинна-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, табель 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 нарядом 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 тяглової 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 напрямах:

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, балансовій, 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»).

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».

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);

6) 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:

В = М : (365 — C) × N, де В — сума відпускних; М — 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». Розрахунковий період при розрахунку

середньої зарплати для страхових випадків, що настали починаючи із 04.07.2015 р., становить 12 календарних місяців (було — 6 календарних місяців).

Розрахунок допомоги у разі тимчасової непрацездатності:

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

де Д — допомога з тимчасової втрати працездатності;

$З_{пл}$ — 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.

Із 01.01.2015 р. засади загальнообов'язкового державного соціального страхування визначає Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV у редакції Закону України від 28.12.2014 р. № 77-VIII. 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 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», Кт 661 «Розрахунки за заробітньою платою» — 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.

Тестові завдання:

Нараховано заробітну плату працівникам зайнятим адміністративно-управлінською діяльністю:

1) дебет рахунку 23 кредит рахунку 66;
2) дебет рахунку 91 кредит рахунку 66;
3) дебет рахунку 92 кредит рахунку 66;
4) дебет рахунку 15 кредит рахунку 66.

Заробітну плату (в т.ч. депоновану) неможливо виплатити за:

1) Розрахунково – платіжною відомістю;
2) Розрахунковою відомістю;
3) Платіжною відомістю;
4) Видатковим касовим ордером.

45. Облік доходів майбутніх періодів

До доходів майбутніх періодів належать, зокрема, доходи від отриманих авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи (авансові орендні платежі), виручка за вантажені перевезення та ін. По кредиту рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» відображається сума отриманих доходів майбутніх періодів (дебет рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 35 «Поточні фінансові інвестиції» та ін.) по дебету — їх списання на відповідні рахунки обліку доходів (класу 7) і включення до складу доходів звітного періоду. Аналітичний облік доходів майбутніх періодів ведеться по видах, датах їх утворення й визнання доходами звітного періоду. Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 3Г с.-г. і відомості аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями 3.4 с.-г.

Тестові завдання:

Одержаний аванс за здані в оренду об'єкти основних засобів відображається в обліку:

1) дебет рахунку 104 кредит рахунку 69;
2) дебет рахунку 69 кредит рахунку 31;
3) дебет рахунку 31 кредит рахунку 69;
4) дебет рахунку 69 кредит рахунку 74.

Доходи майбутніх періодів в звітності відображаються в:

1) активі балансу;
2) пасиві балансу;
3) звіті про фінансовий результат;
4) звіті про рух грошових коштів.

46. Загальні принципи обліку доходів, витрат і фінансових результатів

Для визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період необхідно порівняти доходи, одержані за цей період і витрати, понесені для одержання цих доходів. При цьому необхідно дотримуватись принципів визнання доходів і витрат, а саме: нарахування; відповідності; періодичності. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи визначаються П(С)БО 15 «Дохід», а про витрати П(С)БО 16 «Витрати».

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, коли відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення операції.

Цей принцип застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто витрати, понесені для отримання доходу, повинні бути погоджені із цим доходом.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи і витрати підприємства розподіляються по звітних періодах. Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом є календарний рік, але для наявності оперативної інформації для прийняття управлінських рішень установлені проміжні звітні періоди: місяць, квартал.

У результаті порівняння доходів і витрат визначається фінансовий результат (прибуток або збиток).

Доходи — збільшення економічних вигід у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників). Витрати — зменшення економічних вигід у вигляді вибуття (використання) активів або збільшення зобов'язань, що веде до зменшення капіталу (за винятком розподілу між власниками). Прибуток — перевищення доходів звітного періоду над витратами звітного періоду. Збиток — перевищення витрат звітного періоду над доходами звітного періоду.

Доходи і витрати класифікують в бухгалтерському обліку за видами діяльності (операційна, фінансова, інша). Для їх обліку призначено рахунки класів 7 «Доходи і результати діяльності», 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності». Рахунки вказаних класів призначено для складання звіту про фінансові результати.

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

Тестові завдання:

На якому рахунку, згідно принципу відповідності витрат і доходів, обліковуються витрати для 70 рахунку:

1) 90;
2) 91;
3) 94;
4) 95.

Не визнається доходом:

1) виручка від реалізації продукції;
2) операційна курсова різниця;
3) надходження від первинного розміщення цінних паперів;
4) дивіденди.

47. Облік доходів і фінансових результатів від операційної діяльності

Операційна діяльність поділяється на основну та іншу операційну діяльність. Основна діяльність — це операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів визнається у разі наявності всіх наступних умов (П(С)БО 15):

— покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив); підприємство не здійснює подальше управління і контроль за реалізованими товарами (активами); сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства; витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

При реалізації товарів за договорами міни, а також при бартерних операціях, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами), які є подібними за призначенням і мають однакову справедливу вартість, дохід не визнається. Не визнаються доходами надходження від інших осіб: сума ПДВ, акцизів, податків і інших платежів, що підлягають перерахуванню бюджету; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим договором; сума попередньої оплати продукції, товарів, робіт і послуг; сума задатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів; сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); інші надходження, що належать іншим особам.

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

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 звітного періоду на рахунок 79 «Фінансові результати». По дебету субрахунку 704 відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям і вартість повернених 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 напрямами 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.).

Тестові завдання:

Дохід від реалізації продукції з відстрочкою платежу покупцем відображається записом:

1) дебет рахунку 30 кредит рахунку 70;
2) дебет рахунку 36 кредит рахунку 70;
3) дебет рахунку 31 кредит рахунку 70;
4) дебет рахунку 70 кредит рахунку 79.

Дохід від операційної курсової різниці відноситься до:

1) доходу від реалізації;
2) іншого операційного доходу;
3) фінансового доходу;
4) доходу від іншої діяльності підприємства.

48. Облік доходів і фінансових результатів від фінансових операцій

Доходи від фінансових операцій 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: Дт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку 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».

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 «Доход 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)».

Тестові завдання:

Частина прибутку, одержаного дочірнім підприємством відображається в обліку записом:

1) дебет рахунку 79 кредит рахунку 441;
2) дебет рахунку 141 кредит рахунку 723;
3) дебет рахунку 723 кредит рахунку 79;
4) дебет рахунку 723 кредит рахунку 141.

Нарахування дивідендів від фінансових інвестицій відображається записом:

1) дебет рахунку 31 кредит рахунку 373;
2) дебет рахунку 731 кредит рахунку 373;
3) дебет рахунку 731 кредит рахунку 79;
4) дебет рахунку 373 кредит рахунку 731.

49. Облік доходів і фінансових результатів від іншої 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)».

Тестові завдання:

Згідно принципу відповідності доходів і витрат рахунку 74 відповідає рахунок:

1) 94;
2) 95;
3) 96;
4) 97.

Курсова різниця, по довгострокових фінансових інвестиціях в іноземній валюті при збільшенні валютного курсу. відображається записом:

1) дебет рахунку 974 кредит рахунку 14;
2) дебет рахунку 14 кредит рахунку 744;
3) дебет рахунку 14 кредит рахунку 974;
4) дебет рахунку 744 кредит рахунку 14.

50. Облік собівартості реалізації і загальновиробничих витрат

Для обліку собівартості реалізованої продукції, робіт і послуг призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». За дебетом цього рахунку відображається виробнича собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, понаднормовані виробничі витрати, фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом — списання у порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» (журнал-ордер № 5Г с.-г.).

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки: 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»; 902 «Собівартість реалізованих товарів»; 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Аналітичний облік на цьому рахунку необхідно організовувати аналогічно як і на рахунку 70 «Доходи від реалізації» (як за видами реалізованої, продукції, товарів, робіт, послуг, так і за напрямами реалізації), тобто аналітичні рахунки повинні бути тотожними.

Витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або на якийсь вид продукції, що належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу, являють собою витрати на організацію виробництва та управління обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

У сільськогосподарських підприємствах цей рахунок може мати субрахунки: 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва»; 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»; 913 «Загальновиробничі витрати цехових виробництв»; 914 «Загальновиробничі витрати інших виробництв».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності і статтями витрат (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика статей витрат рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Статті витрат	Характеристика витрат	Кореспондуючий рахунок
Витрати на оплату праці	Обліковують суми основної та додаткової оплати працівників апарату управління галуззю: агрономів, зоотехніків завідувачів ферм, бригадирів, ветсанітарів та інших.	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відрахування на соціальні заходи	Нарахування на оплату праці цих працівників єдиного соціального внеску в установленому розмірі	65 «Розрахунки за страхуванням»
Матеріальні витрати	Вартість будматеріалів, палива, запчастин, використаних на ремонт об'єктів загальновиробничого призначення. Вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, послуги допоміжних виробництв	203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 234 «Допоміжні виробництва»
Амортизація	Суми нарахованої амортизації по основних засобах та інших необоротних матеріальних активах	13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 83 «Амортизація»
Інші операційні витрати	Страхові платежі; витрати на відрядження; плата стороннім організаціям за пожежну охорону, послуги зв'язку та інші;витрати на забезпечення нормальних умов праці	65 «Розрахунки за страхуванням», 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Загальновиробничі витрати розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння — в рослинництві, кормів — у тваринництві, сировини і напівфабрикатів — у промисловому виробництві. Синтетичний облік ведеться в журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання:

Собівартість реалізованих товарів відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 90 кредит рахунку 26;
2) дебет рахунку 90 кредит рахунку 27;
3) дебет рахунку 90 кредит рахунку 28;
4) дебет рахунку 90 кредит рахунку 23.

*Нарахована заробітна плата працівникам зайнятим організацією виробництва продукції відображається в обліку записом***:**

1) дебет рахунку 23 кредит рахунку 66;
2) дебет рахунку 91 кредит рахунку 66;
3) дебет рахунку 92 кредит рахунку 66;
4) дебет рахунку 15 кредит рахунку 66.

51. Облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності

У процесі операційної діяльності на підприємстві виникають витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції. Відповідно до П(С)БО 16 — це адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати.

Адміністративні витрати — це загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати». До них належать: загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах; податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків(табл.1.2)

Таблиця 1.2

Характеристика статей витрат рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Статті витрат	Характеристика витрат	Кореспондуючий рахунок
Витрати на оплату праці	Обліковують суми основної та додаткової оплати працівників апарату управління: керівника підприємства, заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарів, експедиторів та ін.	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Відрахування на соціальні заходи	Нарахування на оплату праці працівників апарату управління єдиного соціального внеску в установленому розмірі	65 «Розрахунки за страхуванням»
Відрядження і переміщення	Витрати на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних при переміщенні цих працівників	372 «Розрахунки з підзвітними особами», 30 «Готівка»
Інші адміністративні витрати	Страхові платежі; плата стороннім організаціям за пожежно-охоронні, послуги зв'язку та ін.	65 «Розрахунки за страхуванням», 68 «Розрахунки за іншими операціями»

Списання адміністративних витрат на фінансовий результат оформляється довідкою бухгалтерії, на підставі якої робиться проводка: Дт 791 «Результати основної діяльності» Кт 92 «Адміністративні витрати». Аналітичний облік адміністративних витрат у розрізі статей здійснюється у звіті (5-8 с.-г.) з узагальненням сум з наростаючим підсумком з початку року.

По дебету рахунку 93 «Витрати на збут» відображають витрати, пов'язані з реалізацією продукції: тара і пакувальні матеріали для готової продукції (Кт 20 «Виробничі витрати»), доставка продукції на станцію відправлення (Кт 23 «Виробництво»), навантаження, розвантаження, транспортування (Кт 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»), оплата праці працівникам відділу збуту (Кт 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»), витрати на соціальне страхування (Кт 65 «Розрахунки за страхуванням»), витрати на рекламу і маркетинг (Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами») та інші аналогічні за призначенням витрати. Списання витрат на збут на основі бухгалтерської довідки відображають по кредиту рахунку 93 «Витрати на збут» і дебету рахунку 79 «Фінансові результати». Для обліку на цьому рахунку призначено Звіт про витрати на збут (5-9 с.-г.), журнал-ордер № 5В с.-г.

Тестові завдання:

Нарахована заробітна плата працівникам зайнятим адміністративно-управлінською діяльністю в обліку відображається записом:

1) дебет рахунку 23 кредит рахунку 66;
2) дебет рахунку 91 кредит рахунку 66;
3) дебет рахунку 92 кредит рахунку 66;
4) дебет рахунку 15 кредит рахунку 66.

Витрати згідно звіту керівника підприємства, що повернувся з відрядження відображається записом:

1) дебет рахунку 661 кредит рахунку 372;
2) дебет рахунку 372 кредит рахунку 311;
3) дебет рахунку 30 кредит рахунку 372;
4) дебет рахунку 92 кредит рахунку 372.

52. Облік фінансових витрат і втрат від участі в капіталі

До фінансових витрат відносять витрати підприємства, що пов'язані з залученням позикового капіталу: відсотки за кредитами, облігаціями, амортизація дисконту за випущеними облігаціями, витрати на фінансову оренду тощо. Облік фінансових витрат ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати» в розрізі субрахунків: 951 «Відсотки за кредит»; 952 «Інші фінансові витрати» у кореспонденції з рахунком 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками». Після закінчення звітного періоду визначається результат від фінансових операцій на субрахунку 792 «Результат фінансових операцій».

Якщо результатом діяльності підприємства, інвестиції які обліковуються за методом участі в капіталі, є збиток, то свою частку збитків інвестор відображає на відповідному субрахунку рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» (субрахунки відкривають до участі в капіталі відповідних підприємств) записом: Дт 96 «Втрати від участі в капіталі» Кт 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі». Після закінчення звітного періоду визначається результат на

субрахунку 793 «Результат іншої діяльності». Облік на вказаних рахунках ведеться в журналі-ордері № 5Г с.-г. і відомості 5-12 с.-г.

Тестові завдання:

Частина збитку, одержаного дочірнім підприємством відображається в обліку записом:

1) дебет рахунку 442 кредит рахунку 79;
2) дебет рахунку 141 кредит рахунку 963;
3) дебет рахунку 793 кредит рахунку 963;
4) дебет рахунку 963 кредит рахунку 141.

Нарахування відсотків за кредит відображається бухгалтерським записом:

5) дебет рахунку 951 кредит рахунку 684;
6) дебет рахунку 951 кредит рахунку 50;
7) дебет рахунку 50 кредит рахунку 684;
8) дебет рахунку 79 кредит рахунку 951.

53.Облік інших витрат

Витрати, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг обліковують на рахунку 97 "Інші витрати". По дебету цього рахунку обліковують витрати від зміни вартості фінансових інструментів (кредит рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»,35 «Поточні фінансові інвестиції»), собівартість реалізованих фінансових інвестицій (кредит рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»,35 «Поточні фінансові інвестиції») втрати від зменшення корисності активів у відповідності до П(С)БО28 «Зменшення корисності активів (кредит рахунку 10 «Основні засоби»), та неопераційних курсових різниць(кредит рахунків активів та зобов’язань неопераційної діяльності підприємства при зміні валютного курсу), уцінка та списання необоротних активів (кредит рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи»), уцінка фінансових інвестицій (кредит рахунків 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»), інші витрати діяльності (втрати від стихійного лиха, загибель тварин тощо).

Тестові завдання:

Списано з балансу основні засоби (залишкову вартість), що непридатні для використання

5) дебет рахунку 976 кредит рахунку 10;
6) дебет рахунку 793 кредит рахунку 976;
7) дебет рахунку 13 кредит рахунку 10;
8) дебет рахунку 976 кредит рахунку 13.

Списано витрати за посівами озимої пшениці, що загинули в результаті вимерзання:

1) дебет рахунку 977 кредит рахунку 201;
2) дебет рахунку 793 кредит рахунку 977;
3) дебет рахунку 977 кредит рахунку 231;
4) дебет рахунку 977 кредит рахунку 311.

54. Облік податку на прибуток

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток». На цьому рахунку також ведеться облік відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності.

За дебетом рахунку відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом — включення до фінансових результатів на рахунку 79 «Фінансові результати».

Із 2015 року податок на прибуток обчислюють виходячи із визначеного фінансового результату (за П(С)БО чи МСФЗ), скоригованого на різниці, передбачені ПКУ**.** Різниці, які коригуватимуть фінансовий результат, − це амортизаційні різниці, різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (пп. 134.1.1 ПКУ). Такі різниці коригуватимуть бухгалтерський фінансовий результат як у бік зменшення, так і в бік збільшення бази.

Без коригувань (як у бік збільшення, так і в бік зменшення) можна буде визначати прибуток до оподаткування, якщо річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за національними (міжнародними) стандартами, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн. Прийняти таке рішення платник може лише раз упродовж безперервної сукупності років, у яких дохід не перевищує 20 млн. грн.

Ставка податку на прибуток підприємств з 1 січня 2014 р. – 18%.

Методологічні засади обліку поточних і відстрочених податків визначаються П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Під час розрахунку оподаткованого прибутку згідно з Податковим кодексом України виникають різниці відповідно до бухгалтерського обліку. З метою регулювання величини реального капіталу підприємства передбачено використовувати рахунки 17 «Відстрочені податкові активи» і 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

У бухгалтерському обліку операції з використанням зазначених рахунків можна проілюструвати прикладом: Дт 98 «Податок на прибуток» — 100 грн. Дт 17 «Відстрочені податкові активи» 10 грн. кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» 110 грн. або дебет рахунку 98 «Податок на прибуток» — 110 грн. кредит рахунку 54«Відстрочені податкові зобов'язання» 10 грн. кредит рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» 100 грн. Облік на вказаних рахунках ведеться у журналах-ордерах № 5Г с.-г., № 3Г с.-г. і відомості 5-12 с.-г.

Тестові завдання:

Нараховано податок на прибуток підприємства:

1) дебет рахунку 98 кредит рахунку 31;
2) дебет рахунку 66 кредит рахунку 64;
3) дебет рахунку 98 кредит рахунку 64;
4) дебет рахунку 64 кредит рахунку 31.

Методологічні основи обліку поточних і відстрочених податків визначаються:

1) П(С)БО 17;
2) П(С)БО 1;
3) П(С)БО 16;
4) П(С)БО 11.

54. Облік на позабалансових рахунках

Позабалансові рахунки призначені для узагальнення інформації про наявність і рух: цінностей, що не належать підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні (об'єкти оперативної (операційної) оренди основних засобів (рахунок 01 «Орендовані необоротні активи»), матеріальні цінності на відповідальному зберіганні, переробці, комісії, монтажі (рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні»; умовних прав і зобов'язань підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо рахунок 03 «Контрактні зобов'язання»; рахунок 04 «Непередбачені активи й зобов'язання»; рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані»; рахунок 06 «Гарантії та забезпечення отримані»); списаних активів (нестачі цінностей, дебіторська заборгованість) для спостереження за можливістю їх відшкодування винними особами (боржниками) рахунок 07 «Списані активи», амортизаційних відрахувань бланків суворого обліку рахунок 08 «Бланки суворого обліку»; амортизаційних відрахувань і напрями їх використання (рахунок 09 «Амортизаційні відрахування»).

Бухгалтерський облік указаних цінностей, умовних прав і зобов'язань ведеться у відомості позабалансового обліку 9 с.-г. за простою системою, за якою записи про надходження, вибуття, використання, продаж матеріальних цінностей, бланків суворого обліку, утворення умовних прав і зобов'язань, списання з балансу майна внаслідок нестачі, псування і дебіторської заборгованості проводяться тільки на одному позабалансовому рахунку з вказуванням змісту і кількісно-вартісних показників операції.

Товарно-матеріальні цінності відображаються за договірною вартістю або за вартістю, що вказана у приймально-передавальних актах. Орендовані основні засоби відображаються за вартістю, що вказана в договорах оперативної (операційної) оренди. Бланки суворого обліку відображаються за умовною вартістю в установленому порядку. Умовні права і зобов'язання відображаються за вартістю, вказаною в документах про гарантії й зобов'язання. Товарно-матеріальні цінності та основні засоби, вартість яких відображена на позабалансових рахунках, підлягають

інвентаризації в порядку, що діє для цінностей, відображених на балансових рахунках відповідного класу.

Тестові завдання:

Давальницька сировина, одержана підприємством для переробки відображається в обліку на рахунку:

1) 206;
2) 233;
3) 022;
4) 041.

Облік орендованих необоротних активів, одержаних в результаті операційної оренди ведеться на рахунку:

1) 104;
2) 531;
3) 01;
4) 18.

РОЗДІЛ ІІ
УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК

1. Суть і завдання 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.

Об'єктами управлінського обліку є виробничі ресурси, господарські процеси й їх результати, що у сукупності становлять виробничу діяльність підприємства.

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.

Перші розробки управлінського обліку як науки належать Ф.-В. Тейлору, який на основі методів нормування праці посилив контрольну функцію обліку шляхом застосування системи калькулювання стандартних витрат та оперативного аналізу відхилень.

Процес формування та розвитку управлінського обліку пройшов чотири етапи. На *першому* (XIX – початок XX ст.) у зв'язку зі зростанням потреби в нових методах обліку й управління було розроблено систему управлінського обліку, яка передбачала операційне бюджетування, гнучкі бюджети. Це – етап зародження управлінського обліку.

На *другому етапі* (перша половина XX ст.) впроваджено систему калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень, розроблено систему калькулювання змінних витрат (систему директ-кост) та облік за центрами відповідальності.

Третій етап (50-ті – початок 70-х рр. XX ст.) характеризується подальшим розвитком ідей управлінського обліку, розроблено метод «тариф – година – машина», що посилював контроль за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності.

Четвертий етап розвитку управлінського обліку (середина 70-х років XX ст. – початок XXI ст.) пов'язаний із посиленням ролі стратегічного управління за умов глобальних змін у техніці та технології виробництва і в системах управління ним.

Основними завданнями управлінського обліку є:

1) збирання, обробка та передача необхідної інформації для оперативного управління підприємством і прийняття виважених управлінських рішень;

2) перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження активів та ефективне їх використання;

3) виявлення підсумків господарської діяльності й оцінка ефективності діяльності підприємства в розрізі центрів відповідальності тощо;

4) складання й аналіз внутрішньої звітності підприємства.

Тестові завдання

Управлінський облік – це:

1) облік витрат;
2) аналітичний облік;
3) інтегрована система підготовки та забезпечення інформацією податкових органів;
4) інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою інформацією.

Управлінський облік сформувався:

1) у середині XIX ст.;
2) на початку XX ст.;
3) у середині XX ст.;
4) наприкінці XX ст.

2. Роль управлінського обліку в системі менеджменту

Усі учасники ринкової економіки є користувачами бухгалтерської інформації. Залежно від основних інтересів і цілей це можуть бути державні органи та громадські організації, юридичні особи, які мають відносини з цим підприємством, фізичні особи (акціонери), зарубіжні партнери й інвестори.

Усіх користувачів бухгалтерської інформації поділяють на внутрішніх і зовнішніх.

До *внутрішніх користувачів* належать: власники підприємств, управлінський персонал, робітники та службовці. Вони задовольняють свої інформаційні потреби щодо ефективності роботи апарату управління, прибутковості організацій, прийняття управлінських і планових рішень, стабільності та прибутковості підприємства, оплати праці та пенсійного забезпечення тощо.

До *зовнішніх користувачів* належать: ділові партнери підприємства на ринку, постачальники, замовники, покупці, банківські та небанківські кредитні установи, майбутні акціонери, органи державного і міжнародного регулювання та контролю, учасники фондового і товарних ринків, аудиторські фірми, фінансові аналітики та радники, судові й арбітражні органи, громадські організації тощо.

Управлінський облік має суттєві відмінності від фінансового, зорієнтованого традиційно на складання фінансової звітності, призначеної, в першу чергу, для зовнішніх користувачів; для решти користувачів інформація управлінського обліку є комерційною таємницею.

Тестові завдання

Інформація управлінського обліку:

1) є відкритою для всіх користувачів;
2) становить комерційну таємницю підприємства;
3) надає інформацію для контролю поточної діяльності;
4) надає інформацію для податкових органів та органів статистики.

Ведення управлінського обліку на підприємстві є:

1) обов'язковим, відповідно до вимог законодавства;
2) необов'язковим, відповідно до вимог законодавства;
3) обов'язковим, відповідно до вимог податкових органів;
4) необов'язковим, відповідно до рішень керівництва підприємства.

3. Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку

Відмінності фінансового й управлінського обліку можна визначити при порівнянні їх характеристик за окремими ознаками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку

№ з/п	Ознака порівняння	Управлінський облік	Фінансовий облік
1	Обов'язковість ведення	Організовується за рішенням керівництва підприємства	Регулюється на законодавчому рівні
2	Мета обліку	Надання інформації для планування, управління, контролю та підготовки управлінських рішень	Складання фінансової звітності для інформування користувачів (зовнішніх і внутрішніх)
3	Користувачі інформації	Обмежене коло менеджерів підприємства	Широке коло внутрішніх і зовнішніх користувачів
4	Основні положення	Необов'язковість дотримання елементів бухгалтерського обліку (у тому числі подвійного запису). Поряд із фактичними даними – планування майбутніх операцій	Чітке дотримання всіх елементів бухгалтерського обліку, відображення в обліку господарських операцій безпосередньо після їх здійснення
5	Ступінь тотожності (точності) інформації	Багато приблизних оцінок (розрахункових, очікуваних тощо)	Висока точність, об'єктивність, незначні відхилення у відображенні даних
6	Об'єкт звітності	Центри відповідальності, види діяльності	Підприємство в цілому
7	Відкритість даних	Інформація конфіденційного характеру, є комерційною таємницею	Інформація є відкритою
8	Ступінь відповідальності за ведення обліку	Фактично ніякої юридичної відповідальності, можлива дисциплінарна відповідальність	Відповідальність відповідно до закону

Тестові завдання

Спільним між фінансовим і управлінським обліком є:

1) мета ведення обліку, загальнооблікові принципи, професійне середовище;

2) юридичні вимоги та регламентація, метод бухгалтерського обліку, первинний облік;

3) загальнооблікові принципи, метод бухгалтерського обліку, первинний облік і професійне середовище;

4) періодичність надання інформації, метод бухгалтерського обліку, первинний облік і професійне середовище.

Нормативна база управлінського обліку:

1) П(С)БО;
2) М(С)ФЗ;
3) внутрішньогосподарські нормативні документи;
4) нормативні документи галузевих міністерств (відомств).

4. Організація управлінського обліку на підприємстві

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Так, Міжнародною федерацією бухгалтерів було створено спеціальний комітет, який розробив і видав ряд документів із управлінського обліку (рекомендаційного характеру), призначених для гармонізації методів і прийомів управлінського обліку на різних підприємствах.

Організація управлінського обліку на підприємстві залежить від його організаційної структури, обсягу діяльності, структури управління та політики керівництва. Характерною рисою для багатьох великих підприємств є централізація фінансового та децентралізація управлінського обліку задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень.

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві складається з трьох етапів:

1) методологічний;
2) технічний;
3) організаційний.

На *першому* етапі обирається модель управлінського обліку залежно від його мети, визначаються об’єкти та методи обліку витрат, елементи методу бухгалтерського обліку; на *другому* – обираються склад регістрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрямки руху інформації всередині підприємства; на *третьому* – визначається коло обов’язків працівників у системі управлінського обліку.

Бухгалтер відіграє значну роль на всіх етапах управління: планування діяльності, складання й узгодження бюджетів, розробки стандартів витрат, надає інформацію про минулі події та складає розрахунки щодо можливих наслідків

майбутніх дій. Функціональні обов'язки ведення управлінського обліку покладаються на бухгалтерів-аналітиків, які повинні допомагати менеджерам у виконанні ними функцій планування, контролю, організації та мотивації. Обов'язки бухгалтерів-аналітиків повинні бути закріплені в посадових інструкціях.

Для потреб управлінського обліку в структурі бухгалтерії доцільно виділяти відділ підготовки спеціальних даних для прийняття проблемно-орієнтовних рішень і відділ поточного планування та контролю, що включає групу аналізу.

Отже, управлінський облік пов'язує процес управління з обліковими процесами.

Дані обліку мають задовольняти конкретні інформаційні потреби користувачів. При цьому релевантною є тільки та інформація, що може вплинути на рішення менеджера і вчасно передана користувачеві, оскільки з часом вона втрачає свою цінність.

Таким чином, роль бухгалтера у процесі підготовки рішення полягає в своєчасному забезпеченні менеджера достовірною та релевантною інформацією. Різні типи управлінських рішень потребують різних даних.

Тестові завдання

Інформація управлінського обліку обов'язково повинна відповідати таким ознакам:

1) бути абсолютно точною;
2) бути відображеною в облікових регістрах;
3) може містити розрахункові дані;
4) бути документально обґрунтованою.

Користувачами інформації управлінського обліку є:

1) податкові органи;
2) фінансові та кредитні установи;
3) керівництво підприємства;
4) інвестори, акціонери.

5. Визнання та склад витрат

Витрати на виробництво – це матеріальні та грошові кошти, витрачені з метою їх повернення у збільшеній кількості, тобто з метою генерації грошових потоків і одержання доходу. Грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називають собівартістю.

Склад витрат, які відносяться на собівартість виготовленої продукції, у бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Але у зв'язку з тим, що цей нормативний документ має загальний характер і не враховує особливості кожної галузі виробництва, міністерствами та відомствами розробляються методичні рекомендації з питань організації обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у відповідних галузях.

Доходи, витрати та фінансові результати поділяються за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають. Діяльність поділяють на операційну й іншу

звичайну діяльність (фінансову й інвестиційну). Операційна діяльність складається з основної й іншої операційної діяльності.

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

Не визнаються витратами і не включаються до звіту про фінансові результати:

1) платежі за договорами комісії, агентськими угодами й іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

3) погашення одержаних позик;

4) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16 «Витрати»;

5) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Тестові завдання

Невиробничі накладні витрати згідно з П(С)БО 16:

1) включаються до собівартості продукції в повному обсязі;
2) частково включаються до собівартості продукції;
3) відносяться на фінансовий результат;
4) жодна відповідь не є вірною.

Грошовий вираз суми витрат на виготовлення продукції називають:

1) прибутком;
2) релевантним діапазоном;
3) собівартістю;
4) прибутком до оподаткування.

6. 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 для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які формують собівартість продукції (товарів), та витрати періоду.

У сільському господарстві витратам на продукцію відповідає виробнича собівартість. *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: продукцією, підрозділом, проектом тощо. 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. Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат.

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.

Тестові завдання

Витрати періоду – це:

1) прямі виробничі витрати;
2) загальновиробничі витрати;
3) загальногосподарські витрати;
4) витрати на збут.

Які з наведених груп витрат використовуються для оцінки запасів і визначення фінансових результатів:

1) постійні та змінні;
2) контрольовані та неконтрольовані;
3) витрати на продукцію та витрати періоду;
4) релевантні та нерелевантні;
5) вичерпані та невичерпані.

7. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень

Класифікація витрат із метою прийняття управлінського рішення передбачає виділення окремої класифікаційної групи, змінних і постійних витрат. Постійними чи змінними вони вважаються залежно від того, змінюються вони у відповідь на коливання обсягу виробництва, чи ні.

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.

При прийнятті того чи іншого управлінського рішення проходить кілька етапів, отже менеджеру, щоб зробити правильний вибір, потрібна вся інформація про варіанти дії. Завданням бухгалтера є забезпечення такою інформацією. 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.

Тестові завдання

Змінними називають витрати, які:

1) повторюються в кожному звітному періоді;
2) змінюються при зміні обсягу діяльності;
3) змінюються при зміні технології виробництва;
4) пов'язані з постійним асортиментом продукції.

Сума змінних витрат із розрахунку на одиницю продукції – це:

1) постійні витрати;
2) маржинальні витрати;
3) витрати періоду;
4) релевантні витрати;
5) нерелевантні витрати.

8. 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.

Класифікацію витрат на контрольовані та неконтрольовані покладено в основу системи обліку за центрами відповідальності.

Типи центрів відповідальності: центр доходів, центр витрат, центр прибутків, центр інвестицій.

У центрах доходів керівники можуть контролювати витрати, пов'язані з реалізацією продукції (на рекламу, на транспортування продукції, заробітна плата працівникам відділу збуту); неконтрольованими витратами є заробітна плата адміністративного персоналу, страхування виробничого обладнання, амортизація будівлі офісу.

У центрах витрат керівник відповідає лише за витрати, отже, контрольованими є витрати на оплату основного персоналу та використання виробничої сировини, неконтрольованими – на страхування виробничого обладнання, відрахування єдиного соціального внеску.

У центрах прибутків керівники відповідають не лише за витрати, а й за фінансові результати діяльності центрів і мають змогу контролювати всі

компоненти діяльності, від яких залежить величина прибутку: обсяги виробництва та продажу, ціни, витрати.

Отже, контрольовані витрати – витрати на рекламу, на дослідження і розробки; неконтрольовані – розмір податку з доходів фізичних осіб, амортизація будівлі паливного складу.

У центрах інвестицій керівник відповідає за витрати та результати інвестиційного процесу, а також за ефективність використання капітальних вкладень.

Контрольовані витрати – витрати на придбання основних засобів, проведення реконструкції офісу; неконтрольовані – витрати електроенергії для роботи виробничого обладнання, витрати на утримання офісу.

Тестові завдання

За доцільністю витрачання витрати класифікуються як:

1) витрати виробництва, цеху, ділянки, служби (відділу);
2) витрати на продукцію, витрати періоду;
3) витрати змінні (умовно-змінні), постійні (умовно-постійні);
4) витрати продуктивні, непродуктивні.

Відношення результату діяльності до використання ресурсів (витрат) – це:

1) постійні витрати;
2) ефективність;
3) результативність;
4) релевантні витрати;
5) інвестиційна привабливість.

9. Облік витрат за економічними елементами

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.

До елементу «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (за винятком продукції власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари та тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До елементу «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами та тарифами; компенсаційні виплати; премії та заохочення; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу й інші витрати на оплату праці.

До елементу «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування: єдиного соціального внеску; на індивідуальне страхування персоналу підприємства; на інші соціальні заходи.

До елементу «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До елементу «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не включені до складу наведених вище елементів. Наприклад, витрати на відрядження, плата за банківське розрахунково-касове обслуговування.

Але необхідно зазначити, що 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.

На рахунках класу 8 «Витрати за елементами» зосереджено інформацію про склад елементів операційних витрат, здійснених підприємством протягом звітного періоду: 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 85 «Інші затрати». На цих рахунках, за винятком рахунку 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності.

У випадку, коли підприємство не застосовує рахунки класу 9 «Витрати діяльності», застосовується рахунок 85 «Інші затрати»; якщо застосовуються рахунки обох класів, то даний рахунок не використовується.

Тестові завдання

Витрати на банківське розрахунково-касове обслуговування вважають:

1) матеріальними витратами;
2) іншими операційними витратами;
3) витратами на оплату праці;
4) відрахуваннями на соціальні заходи.

При збільшенні обсягів діяльності загальна сума змінних витрат:

1) збільшується;
2) не змінюється;
3) зменшується;
4) змінюється залежно від виду діяльності.

10. Характеристика рахунків, призначених для обліку витрат

У міжнародній практиці існують два основних підходи до структури плану рахунків:

• *двоколовий принцип*, що передбачає виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку;

• *інтегрований принцип*, відповідно до якого рахунки управлінського обліку кореспондують із рахунками фінансового обліку у межах єдиної системи рахунків.

При застосуванні інтегрованого принципу сформувались три основні системи обліку: *загальна, інтегрована, переплетена*.

В Україні з прийняттям нового плану рахунків визначилася інтегрована система обліку.

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.

Тестові завдання

В основі переплетеної системи обліку є:

1) відсутність рахунків виробничого обліку;
2) позабалансовий облік витрат за центрами відповідальності;
3) кореспонденція рахунків фінансового та виробничого обліку;
4) у системі рахунків окреме ведення фінансового та виробничого обліку.

Характерні риси загальної системи обліку:

1) застосовують підприємства малого бізнесу;
2) ґрунтується на періодичному обліку запасів, роздільному обліку витрат за елементами;
3) застосовують великі підприємства;
4) передбачається окреме ведення рахунків фінансового й управлінського обліку, які не кореспондують між собою.

11. Облік витрат без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами»

Залежно від розміру підприємства та за його вибором обирається варіант обліку без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами», відповідно до

якого застосовується рахунок 23 «Виробництво» та рахунки класу 9 «Витрати діяльності». За такою схемою створюються можливості для здійснення калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), відображення зміни призначення виробничих запасів (для реалізації або використання у виробництві) і фінансового результату від реалізації кожного виду продукції (товарів, робіт, послуг).

Протягом року прямі виробничі витрати відображаються на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», які наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 і розподіляються за об'єктами обліку.

Витрати підприємства й окремих його підрозділів, які виконують функції управління, збуту й інші, не включаються до складу виробничої собівартості продукції (робіт чи послуг). Їх писання на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Тестові завдання

Розподілення між об'єктами загальновиробничих витрат відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 91;
3) дебет рахунку 23 кредит рахунку 84;
4) дебет рахунку 23 кредит рахунку 24.

Вартість матеріальних цінностей, використаних при відвантаженні продукції, а також при її зберіганні в місцях реалізації, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 20;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 93 кредит рахунку 20;
4) дебет рахунку 93 кредит рахунку 37.

12. Облік витрат без використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності»

Залежно від розміру підприємства та за його вибором обирається варіант обліку без використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності», відповідно до якого невеликі за розміром підприємства для складання звіту про фінансові результати накопичують інформацію про виробничі витрати за елементами, що передбачені в системі рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Такі підприємства можуть не використовувати рахунок 23 «Виробництво» і рахунки класу 9 «Витрати діяльності». У кінці року накопичені витрати безпосередньо списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

З метою системного визначення фактичної собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг виробничі (комерційні) підприємства можуть застосовувати перехідний варіант обліку з частковим застосуванням

рахунку 23. Відповідно до нього частину прямих витрат виробництва та загальновиробничих витрат щомісяця списують із кредиту рахунків 80–84 у дебет рахунку 23 «Виробництво», а з кредиту цього рахунку списують собівартість виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Решту витрат (на збут, управління підприємством у цілому тощо) щомісяця або в кінці року безпосередньо відносять у дебет рахунку 79.

Підприємства, які здійснюють облік витрат лише з застосуванням рахунків класу 8, усі витрати, пов'язані з фінансовою й інвестиційною діяльністю, а також надзвичайні витрати відображають на рахунку 85 «Інші затрати».

Тестові завдання

Вказати рахунок бухгалтерського обліку, який призначений для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям і ліквідацією їх наслідків:

1) рахунок 80;
2) рахунок 82;
3) рахунок 84;
4) рахунок 85.

Відображення у складі інших операційних витрат вартості послуг, наданих сторонніми організаціями, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 84 кредит рахунку 20;
2) дебет рахунку 85 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 84 кредит рахунку 685;
4) дебет рахунку 685 кредит рахунку 311.

13. Системи калькулювання собівартості продукції

Відповідно до вимог П(С)БО 15 «Дохід» суб'єкт господарювання може вести облік доходів, витрат і фінансових результатів діяльності за власною розробленою схемою, що пов'язана з обраною моделлю обліку витрат.

Поширеною є *система калькулювання собівартості продукції з повним розподілом витрат* (система «абзорбшен-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 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.

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, наявності та розміру незавершеного виробництва. Облік витрат на виробництво може здійснюватись як напівфабрикатним, так і безнапівфабрикатним способами.

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.

Такі калькуляції виявляють витрати, що не контролюються центрами відповідальності, різницю між прибутковими та неприбутковими операціями, поведінку витрат щодо нормативів.

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.

Тестові завдання

Вид продукції, стадія виробництва, для яких організовується відокремлений облік витрат, – це:

1) об’єкт обліку витрат;
2) об’єкт калькуляції;
3) калькуляційна одиниця;
4) вірна відповідь відсутня.

Як у зарубіжній практиці називається система калькулювання повних витрат?

1) АВС-кост;
2) директ-кост;
3) стандарт-кост;
4) абзорбшен-кост.

14. Методи калькулювання собівартості продукції

Попроцесний, попередільний і позамовний методи калькулювання собівартості продукції належать до системи калькулювання собівартості продукції з повним розподілом витрат.

Калькулювання собівартості за процесами передбачає групування витрат у межах окремих процесів або стадій виробництва. Складність даної системи залежить від особливостей технологічного процесу (кількості переділів, послідовності обробки), наявності та величини незавершеного виробництва.

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.

Калькулювання за замовленнями – система обчислення собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або окремою партією виробів, що об’єднані одним замовленням.

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.

Тестові завдання

За яким показником (показниками) калькулювання за замовленнями відрізняється від калькулювання за процесами:

1) більш високим загальним рівнем кваліфікації персоналу;
2) меншою питомою вагою накладних виробничих витрат;
3) відносно коротким і чітко визначеним періодом виробництва;
4) витрати накопичуються в розрізі окремих виробничих стадій.

У яких галузях народного господарства застосовують переважно позамовний метод калькулювання собівартості:

1) видобувна промисловість;
2) будівництво;
3) харчова промисловість;
4) металургійна промисловість;
5) ремонтні виробництва.

15. Облік загальновиробничих витрат

Витрати, пов'язані з організацією виробництва й управлінням, поділяють на загальновиробничі й адміністративні.

Загальновиробничими є витрати на організацію виробництва у управління окремими галузями виробництва, а також різні виробничі витрати, які не можна безпосередньо віднести на певну культуру або вид продукції, оскільки вони належать до галузі або окремого виробництва, підрозділу.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та водовідведення й інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища;
- інші витрати.

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», до якого сільськогосподарські підприємства можуть відкривати такі субрахунки: 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва», 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва», 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв», 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати всіх напрямків діяльності». Загальновиробничі витрати обліковують на вказаних субрахунках у розрізі статей витрат.

За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – відповідно до розподілу, списання їх на рахунок 23 «Виробництво» і 90 «Собівартість реалізації».

На рахунку 91 ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва й управління цехами, дільницями, відділеннями й іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрати на утримання й експлуатацію машин і устаткування.

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат у Звіті про загальновиробничі витрати (ф. № 5.7). Синтетичний облік слід вести в Журналі-ордері ф. № 5В с.-г.

Загальновиробничі витрати розподіляють на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (у рослинництві), кормів (у тваринництві), матеріалів і напівфабрикатів (у промислових виробництвах).

Тестові завдання

Розподілення загальновиробничих витрат на об'єкти обліку витрат галузі рослинництва відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 232 кредит рахунку 91;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 91;
4) дебет рахунку 231 кредит рахунку 20.

Загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат:

1) без вартості насіння в рослинництві;
2) без вартості кормів у тваринництві;
3) без вартості напівфабрикатів у промислових виробництвах;
4) вірна відповідь відсутня.

16. Облік адміністративних витрат

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом, обліковуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

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

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

– витрати на службові відрядження й утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

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

– витрати на послуги: юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

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

– амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі

(крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

– плата за розрахунково-касове обслуговування й інші банківські послуги.

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться у Звіті про адміністративні витрати (ф. № 5.8) у розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування й управління виробництвом. Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком із початку року. Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні тощо. Синтетичний облік слід вести в Журналі-ордері ф. № 5В с.-г.

Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результат операційної діяльності» та кредитується рахунок 92 «Адміністративні витрати».

Тестові завдання

Нарахування амортизації основних засобів загальногосподарського призначення відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 131;
2) дебет рахунку 92 кредит рахунку 131;
3) дебет рахунку 13 кредит рахунку 10;
4) дебет рахунку 791 кредит рахунку 92.

Нарахування заробітної плати адміністративно-управлінського персоналу відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 92 кредит рахунку 661;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 791 кредит рахунку 92.

17. Облік витрат на збут

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Витрати на збут включають витрати на:

- пакувальні матеріали;
- ремонт тари;
- оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, які обслуговують збут;
- маркетинг і рекламу, передпродажну підготовку товарів;
- відрядження працівників, зайнятих збутом;
- утримання основних засобів, пов'язаних зі збутом продукції (операційна оренда, страхування, ремонт, амортизація тощо);

• транспортування та страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні й інші послуги, пов'язані з транспортуванням;

• гарантійне обслуговування та гарантійний ремонт;

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

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у Звіті про витрати на збут (ф. № 5.9) у розрізі статей витрат, пов'язаних із реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг. Синтетичний облік слід вести в Журналі-ордері ф. № 5В с.-г.

Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком із початку року. Такі дані необхідні для аналізу витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні тощо.

Списання витрат на збут на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії, на підставі якої дебетується рахунок 791 «Результат операційної діяльності» та кредитується рахунок 93 «Витрати на збут».

Тестові завдання

Списання тари і тарних матеріалів, використаних при реалізації продукції, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 93 кредит рахунку 234;
2) дебет рахунку 93 кредит рахунку 131;
3) дебет рахунку 93 кредит рахунку 204;
4) дебет рахунку 93 кредит рахунку 685.

Списання в кінці року в порядку закриття рахунків загальної суми здійснених витрат на збут продукції відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 91 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 791 кредит рахунку 93;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 791 кредит рахунку 92.

18. Облік витрат майбутніх періодів

Деякі витрати на сільськогосподарських підприємствах здійснюють до початку виробничого процесу або вони відносяться до кількох виробничих циклів і не можуть бути віднесені повністю на собівартість продукції поточного року, тому їх обліковують як витрати майбутніх періодів.

Для узагальнення інформації щодо здійснення витрат у звітному періоді, які підлягають віднесенню на витрати в майбутніх звітних періодах, призначений рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів». За дебетом рахунку 39 відображається накопичення витрат майбутніх періодів у кореспонденції з кредитом рахунків 13, 20, 22, 30, 31, 37, 47, 63, 64, 65, 66, 68, а за кредитом – їх списання (розподіл) і включення до складу витрат звітного періоду. При цьому дебетують рахунки 15, 23, (84, 85 – при перегрупуванні), 91, 93, 94.

До витрат майбутніх періодів належать:

– витрати на капітальний ремонт орендованих основних засобів, якщо він здійснюється за рахунок коштів орендарів;

– попередня передплата технічної літератури, газет і журналів;

– сплачені авансом орендні платежі;

– витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях народного господарства;

– витрати на поліпшення земель за рахунок власних коштів;

– оплата страхового поліса.

Особливістю витрат майбутніх періодів є те, що їх враховують у собівартість продукції протягом наступного та подальших років у частині, яка припадає на кожний рік. Цей термін не може перевищувати чотирьох років.

Аналітичні облік витрат майбутніх періодів ведеться за їх видами. Записи на рахунках роблять за даними рахунків-фактур, накладних внутрішньогосподарського призначення чи лімітно-забірних карток, нарядів на відрядну роботу й ін. За журнально-ордерною формою обліку дані про витрати майбутніх періодів із первинних документів підлягають накопиченню у Виробничому звіті (ф. № 5.6) і Зведеній відомості № 5.10 Журналу-ордера ф. № 5В с.-г. Синтетичний облік слід вести в Журналі-ордері ф. № 5В с.-г.

Тестові завдання

Оприбуткування матеріалів, отриманих при розбиранні літніх таборів для худоби, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 232 кредит рахунку 39;
2) дебет рахунку 205 кредит рахунку 39;
3) дебет рахунку 209 кредит рахунку 39;
4) дебет рахунку 39 кредит рахунку 209.

Нарахування наданих послуг, пов'язаних із обладнанням літніх таборів для худоби, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 39 кредит рахунку 685;
2) дебет рахунку 39 кредит рахунку 65;
3) дебет рахунку 232 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 39 кредит рахунку 22.

19. Методи розподілу непрямих витрат між видами продукції

Оскільки непрямі витрати у момент їх здійснення неможливо віднести до певного об'єкта обліку витрат, тому їх обліковують на окремих накопичувально-розподільних рахунках і в кінці звітного періоду розподіляють і списують на об'єкти обліку витрат пропорційно до встановленої бази розподілу.

Базу розподілу непрямих витрат підприємство може обирати самостійно. За базу розподілу непрямих витрат використовують:

• прямі витрати праці (у людино-годинах або в грошовому вимірнику);

• відпрацьовані машино-години (машино-зміни) на виготовленні окремих видів продукції;

• усі основні витрати;
• прямі витрати сировини та матеріалів;
• усі основні витрати за мінусом вартості сировини та матеріалів й ін.

В умовах переважно ручних робіт перевагу надають базі розподілу на основі прямих витрат праці та заробітної плати. В умовах автоматизації – базі розподілу на основі витрат машинного часу на виготовлення окремих видів продукції. У виробництвах із високою питомою вагою витрат на сировину і матеріали застосовують переважно розподіл непрямих витрат пропорційно масі або вартості використаної сировини.

До витрат, що підлягають розподілу, у першу чергу відносяться витрати на роботу допоміжних виробництв, утримання й експлуатацію машин та обладнання, організацію й управління виробництвом на рівні виробничих підрозділів, інші загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання допоміжних виробництв розподіляють пропорційно обсягу наданих послуг окремим підрозділам. Проблеми виникають при наданні допоміжними виробництвами послуг один одному. В таких випадках можуть використовуватися різні *методичні підходи до розподілу витрат* допоміжних виробництв (методи прямого або послідовного розподілу, врахування взаємонаданих послуг, одночасного розподілу та різні їх комбінації).

Відповідно до методу прямого розподілу витрати допоміжних підрозділів розподіляються і списуються на витрати лише основних підрозділів, а взаємні послуги допоміжних виробництв не враховуються.

Метод послідовного розподілу означає, що першими розподіляють витрати допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість послуг. Підрозділ, витрати якого розподілені першими, не буде брати участі у розподілі витрат інших підрозділів.

Метод урахування взаємних послуг означає, що витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг виходячи з початкової суми витрат до розподілу, потім сукупні витрати кожного такого підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу.

Метод одночасного розподілу має ознаки методу врахування взаємонаданих послуг, але при цьому для розподілу витрат між допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь.

Тестові завдання

Метод послідовного розподілу означає, що:

1) першими розподіляють витрати допоміжного підрозділу, який надає найбільше послуг іншим допоміжним підрозділам, а сам одержує мінімальну кількість послуг;

2) підрозділ, витрати якого розподілені першими, не буде брати участі у розподілі витрат інших підрозділів;

3) витрати допоміжних виробництв спочатку розподіляють між самими допоміжними виробництвами пропорційно обсягу наданих послуг, виходячи з

початкової суми витрат до розподілу, потім сукупні витрати кожного такого підрозділу списують на основні підрозділи за методом прямого розподілу;

4) для розподілу витрат між самими допоміжними підрозділами використовують систему рівнянь.

Списання загальновиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 231 і кредит рахунку 131;
2) дебет рахунку 231 і кредит рахунку 91;
3) дебет рахунку 901 і кредит рахунку 91;
4) дебет рахунку 232 і кредит рахунку 234.

20. Види допоміжних виробництв і завдання обліку в них

Допоміжні виробництва виконують роботи та надають послуги галузі рослинництва, тваринництва, промисловим виробництвам, обслуговуючим господарствам, будівництву й іншим підприємствам і особам. До них належать: ремонтно-механічні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт, електропостачання, водо- і газопостачання, холодильні прилади (обладнання, устаткування), машинно-тракторний парк.

Основною метою обліку виробництва є своєчасне, повне, вірогідне відображення фактичного складу та розміру витрат і контроль за використанням усіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції, наданих робіт чи послуг.

Облік витрат і виконаних робіт допоміжних виробництв забезпечує контроль за:

– виконанням госпрозрахункових завдань за кожним допоміжним виробництвом;

– правильним і економічно обґрунтованим відображенням величини витрат за їх статтями й елементами;

– точним списанням виконаних робіт і послуг за об’єктами споживачів;

– своєчасним і точним поданням необхідних даних для обчислення фактичної собівартості одиниці робіт і послуг кожного допоміжного виробництва;

– правильним списанням калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю робіт і послуг.

Облік витрат, виконаних робіт і наданих послуг ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». За дебетом відображають як прямі витрати, які безпосередньо пов’язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі, пов’язані з організацією й управлінням допоміжними виробництвами. За кредитом рахунку відображають вартість продукції, виробів, виконаних робіт і наданих послуг.

Залежно від видів допоміжних виробництв субрахунок 234 «Допоміжні виробництва» має такі субрахунки другого порядку:

2341 «Ремонтні виробництва» – для обліку витрат ремонтно-механічної майстерні на ремонт виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, модернізацію, устаткування, техобслуговування, виготовлення запчастин, інструментів та інших виробів;

2342 «Автомобільний транспорт» – для обліку витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, що перебуває на балансі підприємства;

2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» – для обліку витрат на електро-, тепло- і газопостачання, експлуатацію холодильного обладнання;

2344 «Водопостачання» – для обліку витрат на утримання й експлуатацію артезіанських свердловин, водозабірних вузлів, водогонів та іншого водопостачального устаткування, а також витрат на одержання води від сторонніх водопостачальних організацій;

2345 «Гужовий транспорт» – для відображення витрат за всіма видами робочої худоби, за винятком витрат на вирощування молодняку.

Для обліку витрат, пов'язаних із утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних і начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки 2351 «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку», 2352 «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

Тестові завдання

До допоміжних виробництв відносять:

1) млини;
2) олійні;
3) холодильні установки;
4) ремонтно-механічні майстерні;
5) гужовий транспорт.

На цьому субрахунку обліковують витрати на електро-, тепло- і газопостачання, експлуатацію холодильного обладнання:

1) 2341;
2) 2342;
3) 2343;
4) 2344;
5) 2345.

21. Облік роботи допоміжних виробництв

Облік витрат, виконаних робіт і наданих послуг ведуть на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». За дебетом відображають як прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі – на організацію й управління допоміжними виробництвами. За кредитом рахунку відображають вартість продукції, виробів, виконаних робіт і наданих послуг.

Для обліку витрат, пов'язаних із утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних і начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують такі субрахунки:

2351 «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку»;

2352 «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

Прямі витрати ремонтної майстерні відображають у Журналі обліку робіт і витрат за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги.

Витрати, які не можна безпосередньо включити до собівартості ремонтованих об'єктів, обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати». Їх розподіляють пропорційно до оплати праці, нарахованої безпосередньо за ремонти, при цьому складають Відомість розподілу цехових витрат.

Після розподілу непрямих витрат рахунок «Цехові витрати» закривається, а на інших аналітичних рахунках субрахунку 2341 будуть відображені фактичні витрати на ремонт і роботи. Витрати на закінчений ремонт за об'єктами списують на підставі Відомості списання витрат за закінченими ремонтованими об'єктами та виконаними роботами на ті рахунки, на яких обліковують витрати на їх утримання. Витрати за незавершеним виробництвом наприкінці року залишаються на субрахунку 2341«Ремонтні виробництва».

Облік витрат на утримання й експлуатацію автомобільного транспорту ведуть за такими статтями: паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати. Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту за об'єктами споживачів послуг.

Аналітичний облік кожного виду енергетичних виробництв ведуть за відповідними статтями витрат. Щомісяця за даними Звіту про використання електроенергії списують вартість енергії за собівартістю одиниці на рахунки споживачів електроенергії. Витрати на утримання й експлуатацію холодильного устаткування розподіляють за споживачами пропорційно до розміру обслуговуваних приміщень і відносять на собівартість продукції пропорційно до центнеро-днів її зберігання.

Витрати на водопостачання розподіляють за споживачами пропорційно до кількості спожитої води і щомісяця на підставі звіту про використання води списують за фактичною собівартістю 1 $м^3$ води.

Послуги гужового транспорту розподіляються щомісяця за споживачами, враховуючи собівартість робочого дня. На вартість списаних послуг гужового транспорту кредитують субрахунок 2345 і дебетують субрахунки та рахунки споживачів.

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунку 2351 відображають тільки планову вартість транспортних робіт, віднесену на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. Наприкінці року нерозподілену частину витрат розподіляють між окремими культурами (групами

культур) пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах. Після списання витрат за відповідними об'єктами на субрахунку 2351 залишаються витрати, що відносяться лише на транспортні роботи тракторів.

Протягом року витрати на утримання й експлуатацію комбайнів відображаються на дебеті субрахунку 2352, на кредиті протягом року не здійснюють жодних записів. Наприкінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай.

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування й обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних і підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва із запилювання сільськогосподарських культур;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами планування й обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв із переробки сільськогосподарської продукції.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) допоміжних виробництв у розрізі аналітичних рахунків і статей витрат передбачено Звіт про витрати і вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6) і синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Надані послуги допоміжним виробництвам власними промисловими виробництвами обліковують за:

1) дебетом рахунку 234 і кредитом рахунку 233;
2) дебетом рахунку 233 і кредитом рахунку 234;
3) дебетом рахунку 234 і кредитом рахунку 631;
4) дебетом рахунку 232 і кредитом рахунку 234.

Списання послуг допоміжних виробництв із придбання матеріальних цінностей обліковують за:

1) дебетом рахунку 234 і кредитом рахунку 131;
2) дебетом рахунку 20 і кредитом рахунку 234;
3) дебетом рахунку 231 і кредитом рахунку 234;
4) дебетом рахунку 20 і кредитом рахунку 631.

22. Облік роботи ремонтної майстерні

На субрахунку 2341 «Ремонтні виробництва» обліковують витрати ремонтно-механічних майстерень на ремонт виробничого обладнання, машин, транспортних засобів, модернізацію устаткування, техобслуговування, виготовлення запчастин, інструментів та інших виробів.

Техніка, що надійшла для ремонту, ретельно оглядається у присутності інженера-механіка та завідувача майстерні, за необхідності розбирається на окремі вузли й агрегати. За результатами огляду складають Відомість дефектів на ремонт машин у двох примірниках (один залишається в ремонтно-механічній майстерні і слугує кошторисом для проведення ремонту і після закінчення ремонту разом із лімітно-забірними картками, накладними й іншими первинними документами передається до бухгалтерії, другий – завідувачу складом).

Прямі витрати на ремонт тракторів, машин і устаткування обліковують (групують) у Журналі обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні, який складається на підставі Відомості дефектів та інших первинних документів за кожною окремою машиною (трактором, комбайном, автомобілем), за сільськогосподарськими машинами загалом і роботами.

У Журналі обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні прямі витрати обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо; будівельні матеріали; запасні частини; малоцінні та швидкозношувані предмети; роботи і послуги.

Витрати, які не можна безпосередньо включити до собівартості ремонтованих об’єктів, обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати» за статтями. Цехові витрати ремонтної майстерні розподіляють пропорційно до оплати праці, нарахованої безпосередньо за ремонти та складають Відомість розподілу цехових витрат.

На суму розподілених цехових витрат ремонтної майстерні дебетують субрахунок 2341 (аналітичні рахунки за кожним ремонтованим об’єктом) і кредитують субрахунок 2341, аналітичний рахунок «Цехові витрати».

Фактичні витрати за кожним ремонтованим об’єктом записують у Журнал обліку робіт і витрат у ремонтній майстерні. Витрати на закінчений ремонт за об’єктами списують на підставі Відомості списання витрат за закінченими ремонтованими об’єктами і виконаними роботами на ті рахунки, на яких обліковують витрати на їх утримання. Дебетують рахунки 23, 91, 92, 93 і кредитують субрахунок 2341 «Ремонтні виробництва». Витрати за незавершеним виробництвом наприкінці року залишаються на субрахунку 2341 «Ремонтні виробництва».

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) у розрізі аналітичних рахунків і статей витрат передбачено Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6), який складається за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об’єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звіту переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Аналітичний облік витрат роботи ремонтної майстерні ведуть у:

1) Головній книзі;
2) Виробничому звіті;
3) Книзі обліку виробництва;
4) Журналі-ордері № 5 В с.-г.

Підставою для списання витрат ремонтної майстерні та закриття замовлень є:

1) Відомість дефектів на ремонт машин;
2) лімітно-забірні картки;
3) накладні, акти;
4) Головна книга.

23. Облік роботи вантажного автотранспорту

Витрати на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, що перебуває на балансі господарства, обліковують на субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт».

Основним первинним документом обліку його роботи є Подорожній лист вантажного автомобіля, який є підставою для списання палива на витрати виробництва. Ці листи, оформлені належним чином, видаються водієві під розписку. На лицьовій стороні документа записують завдання водію, характеристику автомобіля, реєструють видачу палива, на зворотному – виконання завдання з відповідними підписами. Всі подорожні листи після виконання робіт передаються до бухгалтерії підприємства, де служать підставою для нарахування оплати праці, визначення обсягу виконаних робіт і наданих послуг. За кожним автомобілем і водієм складається Накопичувальна відомість обліку використання вантажних автомобілів.

За дебетом субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт» записуються витрати на утримання й експлуатацію автомобільного транспорту, за кредитом – списання витрат за споживачами послуг пропорційно до обсягу робіт у тонно-кілометрах за фактичною собівартістю. При цьому витрати на перевезення людей і за роботами спеціальних автомобілів відносять на відповідні об’єкти пропорційно до кількості машино-днів.

Облік витрат на утримання й експлуатацію автомобільного транспорту ведуть за такими статтями: паливо; малоцінні та швидкозношувані предмети; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту за об’єктами споживачів послуг. На вартість списаних послуг автомобільного транспорту дебетують рахунки 23, 91, 92, 93 та ін., кредитують субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт».

За кредитом субрахунку 2342 відображають суми списаних виконаних робіт, обліковують вартість відпрацьованого мастила від автомобілів, спрацьованої автогуми та запасних частин, металобрухту, утримання за перевитрати паливно-мастильних матеріалів.

По автомобільному вантажному транспорту обчислюють собівартість 10 т-км вантажоперевезень і одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. Собівартість 10 т-км визначається діленням загальної суми витрат на утримання й експлуатацію вантажного автотранспорту, у тому числі автоцистерн, бензовозів та інших спеціальних машин (за винятком пожежних, тягачів, кранів тощо) на обсяг перевезень у тонно-кілометрах. Витрати на перевезення людей і на роботи спеціальних автомобілів зараховують на відповідні об'єкти пропорційно до кількості виконаних машино-днів.

Спочатку необхідно визначити собівартість одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. При цьому із загальної кількості відпрацьованих автотранспортом машино-днів виключають машино-зміни з самообслуговування. Суму витрат по автотранспорту ділять на кількість машино-днів, виконаних автотранспортом, у тому числі спеціальними автомобілями.

Собівартість одного машино-дня множать на кількість машино-днів, виконаних спеціальним автотранспортом і на перевезенні людей. Одержаний результат виключають із витрат. Суму витрат, що залишилася, ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних вантажним автотранспортом.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) вантажним автотранспортом передбачено Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Списання автомобільних послуг при перевезенні насіння озимої пшениці в поле обліковують за:

1) дебетом рахунку 231 і кредитом рахунку 631;
2) дебетом рахунку 231 і кредитом рахунку 234;
3) дебетом рахунку 231 і кредитом рахунку 235;
4) дебетом рахунку 232 і кредитом рахунку 234.

Відображення витрат при перевезенні вантажів для виконання робіт, пов'язаних із капітальними вкладеннями, обліковують за:

1) дебетом рахунку 15 і кредитом рахунку 235;
2) дебетом рахунку 15 і кредитом рахунку 234;
3) дебетом рахунку 234 і кредитом рахунку 234;
4) дебетом рахунку 232 і кредитом рахунку 234.

24. Облік витрат на електропостачання

На субрахунку 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» окремо обліковують витрати на електропостачання, тепло- і газопостачання, експлуатацію холодильного обладнання. До витрат енергетичних виробництв включають усі

витрати, пов’язані з обслуговуванням, експлуатацією та ремонтом енергетичного господарства, а також із передаванням виробленої енергії споживачам.

Витрати на експлуатацію електростанцій (електрогенераторів), змонтованих із доїльними, стригальними, зварювальними й іншими агрегатами, а також котельного обладнання, не з’єднаного з центральною котельнею і використовуваного для обігрівання приміщення, не відносять до витрат в енергетичному виробництві, а включають в основні витрати відповідних підрозділів. Витрати на холодильне обладнання, що використовується безпосередньо при виробництві продукції, включають до собівартості продукції.

Аналітичний облік із кожного виду енергетичних виробництв ведуть за відповідними статтями витрат.

Кількість енергії (електричної та теплової), холоду, пари, стисненого повітря тощо, відпущених у відповідних одиницях виміру споживачам на виробничі, господарські, побутові потреби та стороннім організаціям, визначають за даними вимірювальних приладів, лічильників, манометрів та ін. За відсутності спеціальних приладів кількість енергії визначають залежно від потужності та тривалості роботи агрегатів, а також даних про розмір споруд, будівель, приміщень та інших виробничо-технічних показників.

Щомісяця за даними Звіту про використання електроенергії списують вартість енергії за собівартістю одиниці на рахунки споживачів електроенергії. Витрати на утримання й експлуатацію холодильного устаткування розподіляють за споживачами (складами, приміщеннями тощо) пропорційно до розміру обслуговуваних приміщень і відносять на собівартість продукції пропорційно до центнеро-днів її зберігання.

По електропостачанню обчислюють собівартість 10 кВт/год електроенергії, відпущеної споживачам, по теплопостачанню – 1 Гкал теплоенергії, доведеної до споживачів, по газопостачанню –1 м^3 газу, відпущеного споживачам.

В електропостачанні визначають собівартість 10 кВт/год. При цьому враховують витрати на електроенергію, одержану від власних електростанцій, а також ту, що надійшла зі сторони. Собівартість 10 кВт/год електроенергії власних електростанцій визначають діленням витрат на їх утримання й експлуатацію на кількість виробленої енергії, за винятком електроенергії, спожитої на власні потреби електростанцій. Середню собівартість 10 кВт/год усієї електроенергії обчислюють діленням усіх витрат по електрогосподарству на загальну кількість електроенергії як власного виробництва, так і одержаної зі сторони. Вартість електроенергії зараховують у витрати споживачів пропорційно до кількості відпущених кіловат-годин.

У теплопостачанні собівартість 1 Гкал теплоенергії обчислюють діленням суми витрат на виробництво (купівлі) теплової енергії та доведення її до споживачів на кількість виробленої енергії в Гкал, за винятком енергії, витраченої на власні потреби теплостанцій. Вартість теплоенергії зараховують на споживачів пропорційно до кількості відпущеної енергії.

У газопостачанні собівартість 1 м^3 газу обчислюють діленням загальної суми витрат із газозабезпечення, враховуючи вартість купівлі газу, на загальну кількість кубометрів спожитого газу (магістрального та зрідженого в балонах). Витрати з

газопостачання зараховують на споживачів пропорційно до кількості відпущених кубічних метрів газу.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) енергетичними виробництвами передбачено Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Щомісяця вартість енергії списують на рахунки споживачів електроенергії на підставі:

1) Звіту про використання електроенергії;
2) Журналу-ордеру № 5 В с.-г;
3) Головної книги;
4) Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

За відсутності лічильників кількість використаної енергії та води визначають розрахунковим шляхом, виходячи з:

1) потужності та тривалості роботи агрегатів;
2) площі споруд;
3) тривалості виробничого циклу;
4) тривалості використання й об'єму холодильників.

25. Облік витрат на водопостачання

На субрахунку 2344 «Водопостачання» обліковують витрати на утримання й експлуатацію артезіанських свердловин, водозабірних вузлів, водогонів, внутрішніх мереж та іншого водопостачального устаткування, а також витрати на одержання води від сторонніх її постачальників. Витрати на утримання артезіанських свердловин, водозабірних пристроїв і водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою (обслуговування тваринницьких ферм, пасовищ та інших відокремлених об'єктів), відносять безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду.

На субрахунку 2344 не обчислюють витрати на утримання й експлуатацію водогонів та іншого устаткування на об'єктах водоспоживання, їх враховують у витратах відповідних виробництв і господарств. Облік витрат на субрахунку 2344 «Водопостачання» ведуть за окремими статтями, встановленими П(С)БО 16 «Витрати»: паливо; будівельні матеріали; запасні частини; малоцінні та швидкозношувані предмети; роботи і послуги; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Витрати на водопостачання розподіляють за споживачами пропорційно до кількості спожитої води і щомісяця на підставі звіту про використання води на виробничі й інші потреби списують за фактичною собівартістю 1 $м^3$ води. На вартість

списаної води дебетують субрахунки об'єктів споживачів 231, 232, 233, рахунки 91, 92, 93, 15, 977 та ін. і кредитують субрахунок 2344 «Водопостачання».

У водопостачанні обчислюють собівартість 1 м^3 води, яка подається через водопровідну мережу сільськогосподарського підприємства. Собівартість 1 м^3 води обчислюють за сумою витрат на піднімання, подавання і доведення води до споживачів (у тому числі витрати на купівлю води при її споживанні з міських водогонів або магістральних державних мереж) і загальною кількістю кубометрів води, поданої через водопровідну мережу сільськогосподарського виробництва.

Витрати з утримання артезіанських свердловин, водозабірного устаткування та водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою, зараховують безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) із водопостачання передбачено Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Калькуляційною одиницею в енергетичних виробництвах із водопостачання є:

1) 100 куб. м;
2) 1 люд.-година;
3) 1 куб. м води;
4) 1 машино-година;
5) 1 Гкал;
6) вірна відповідь відсутня.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) із водопостачання передбачено:

1) Журнал-ордер № 5 В с.-г.;
2) Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв;
3) Головну книгу;
4) Книгу складського обліку.

26. Облік роботи живої тяглової сили

Витрати за всіма видами робочої худоби (дорослі коні, воли), за винятком витрат на вирощування молодняку, відображають на субрахунку 2345 «Гужовий транспорт». Облік витрат на його утримання ведуть за такими статтями витрат: засоби захисту тварин, покупні корми, корми власного виробництва, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи та послуги, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати.

За кредитом субрахунку 2345 «Гужовий транспорт» відображають вартість приплоду робочих коней, вартість гною від робочих коней і вартість виконаних кіньми робіт.

Приплід від робочих коней належить до додаткових біологічних активів, які при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю. При оприбуткуванні приплоду дебетується рахунок 21 «Поточні біологічні активи» і кредитується субрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

Гній від робочих коней належить до сільськогосподарської продукції, яка оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, при первісному визнанні на вартість гною, кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і дебетують субрахунок 231 «Рослинництво» – на вартість використаного гною у рослинництві або 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» – на вартість реалізованого гною.

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, враховуючи собівартість робочого дня. Вона визначається шляхом ділення витрат на утримання робочих коней за вирахуванням вартості приплоду і гною на кількість виконаних робочих днів за звітний період. На вартість списаних послуг гужового транспорту кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» і дебетують субрахунки та рахунки споживачів.

По гужовому транспорту обчислюють собівартість одного робочого дня за всіма видами робочої худоби, собівартість приплоду й одного кормо-дня. Собівартість одного кормодня визначають діленням суми витрат із утримання робочої худоби на загальну кількість кормоднів робочої худоби.

Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормоднів утримання дорослих тварин. Собівартість одного робочого дня визначають діленням усієї суми витрат із утримання робочої худоби (за вирахуванням приплоду, гною, іншої побічної продукції) на кількість робочих днів, за винятком днів із самообслуговування. При цьому гній оцінюють за його кількістю і витратами на підстилку та вивезення гною.

Вартість послуг гужового транспорту розподіляють між споживачами (культурами, групами культур, видами і групами тварин та іншими об’єктами) пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

Для обліку витрат і виконаних робіт (наданих послуг) гужового транспорту передбачено Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об’єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Одиницею обліку роботи живої тяглової сили є:

1) робочий день (коне-день);
2) 1 люд.-година;
3) 1 ц приросту живої маси;
4) 1 машино-година.

Собівартість 1 робочого дня (коне-дня) визначається:

1) діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили на кількість відпрацьованих коне-днів (без роботи на самообслуговуванні);

2) діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили (без вартості приплоду, гною й іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих коне-днів (без роботи на самообслуговуванні);

3) діленням усієї суми витрат на утримання робочої худоби на кількість кормо-днів;

4) як робота однієї голови тварин протягом дня незалежно від відпрацьованого часу.

27. Облік роботи машинно-тракторного парку

Машино-тракторний парк є невід'ємною частиною основного виробництва, але для накопичення витрат, які не можна безпосередньо віднести до основного виробництва, їх обліковують на окремому субрахунку. До складу машинно-тракторного парку входять трактори, комбайни, причіпні, начіпні сільськогосподарські машини та знаряддя для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю. Його складовою є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки й інші основні засоби.

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин є Обліковий листок тракториста-машиніста. До нього щодня кожному трактористу записують виконання тракторних та інших механізованих робіт. Листок розраховано на 15 змін, показники записують за кожною зміною окремо. В установлені в господарстві терміни (через 10–15 днів) облікові листки передають до бухгалтерії, де їх перевіряють, затверджують, після чого вони є підставою для узагальнення і систематизації у Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку і Журналі обліку робіт і витрат.

Оскільки трактористи-машиністи виконують різні сільськогосподарські роботи, застосовують переведення окремих робіт в еталонний обсяг виконаних робіт.

Підсумкові дані за кількістю виконаних нормозмін і умовних еталонних гектарів із кожного Облікового листка тракториста-машиніста переносять до Накопичувальної відомості обліку використання машинно-тракторного парку і до Журналу обліку робіт і витрат, де ці показники накопичують і підсумовують.

У бухгалтерії підприємства для обліку витрат, пов'язаних із утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних, начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки 2351 «Утримання й експлуатація машинно-тракторного парку», 2352 «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На субрахунку 2351 обліковують витрати на утримання й експлуатацію тракторів на всіх видах робіт, тракторних причепів, сільськогосподарських машин і знарядь, використовуваних на обробітку ґрунту, сівбі, догляді за посівами та збиранні врожаю, а також машинних дворів, гаражів, навісів, майданчиків для зберігання техніки та інших основних засобів машинно-тракторного парку. У межах цього субрахунку

ведуть один аналітичний рахунок, на якому обліковують витрати на експлуатацію тракторів на сільськогосподарських і транспортних роботах.

Облік ведуть за такими статтями: матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; роботи та послуги; амортизація; інші витрати.

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунку 2351 відображують тільки планову вартість транспортних робіт, яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. Наприкінці року нерозподілену частину витрат, що обліковується на субрахунку 2351, розподіляють між окремими культурами (групами культур і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах.

Після списання витрат на сільськогосподарські роботи (культури, групи культур) на субрахунку 2351 залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів.

Зіставляючи фактичну собівартість 1 еталонного га (т-км) із плановою, визначають калькуляційну різницю і дописують її (у разі подорожчання) на рахунки споживачів або сторнують (у разі здешевлення). На суму калькуляційної різниці дебетують субрахунки 20, 903 та ін. і кредитують субрахунок 2351.

На субрахунку 2352 «Утримання й експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» протягом року обліковують витрати на утримання й експлуатацію зерно- і бурякозбиральних машин та інших самохідних комбайнів, машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, пов’язаних із утриманням і експлуатацією зазначених машин. Аналітичні рахунки за цим субрахунком відкривають за видами машин: зерно-, кукурудзо- і бурякозбиральні комбайни тощо.

Протягом року витрати на утримання й експлуатацію комбайнів накопичують на дебеті субрахунку 2352 за такими статтями: матеріальні витрати; амортизація; інші операційні витрати. Витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи на цьому субрахунку не обліковують. Оплату праці комбайнерів, відрахування на соціальні заходи, вартість палива, витраченого на роботу комбайнів, відносять безпосередньо на відповідні культури.

Наприкінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай. Якщо на збиранні врожаю були зайняті вузькоспеціалізовані комбайни, витрати списують на культури, зібрані цими комбайнами (картоплезбиральні комбайни – на картоплю, бурякозбиральні – на буряки тощо); якщо ж комбайни загального призначення (зернозбиральні) – пропорційно до площ, які були під урожаєм. На суму списаних матеріальних витрат (за винятком палива), амортизації основних засобів та інших витрат дебетують субрахунок 231 за культурами та кредитують субрахунок 2352.

Для обліку витрат і виконаних робіт машинно-тракторним парком за названими вище аналітичними рахунками та статтями витрат передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об’єктів аналітичного обліку за

відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Первинний облік роботи машинно-тракторного парку здійснюється в:

1) Табелі обліку робочого часу;
2) Облікових листках тракториста-машиніста;
3) Подорожніх листах трактора;
4) Обліковому листі праці та виконаних робіт.

Нарахування оплати праці трактористів-машиністів та інших працівників машинно-тракторного парку, що не пов'язана з виконанням сільськогосподарських робіт у рослинництві, обліковують за:

1) дебетом рахунку 231 і кредитом рахунку 661;
2) дебетом рахунку 235 і кредитом рахунку 65;
3) дебетом рахунку 235 і кредитом рахунку 661;
4) дебетом рахунку 91 і кредитом рахунку 661.

28. Облік роботи підсобних промислових виробництв

До основного виробництва в сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які випускають промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби та птиці тощо).

До промислових виробництв належать цехи для виробництва комбікормів (кормових сумішей, трав'яного борошна тощо); млини, крупорушки (вироблення борошна, крупи, дерті й інших продуктів переробки зерна); цехи для переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення овочів, сушіння плодів тощо); цехи для переробки олійних культур (вироблення олії, макухи); виноробне виробництво; виробництво молочної продукції (масла, сиру); забій худоби на м'ясо, переробка м'яса, виготовлення напівфабрикатів, ковбас тощо; цехи для первинної обробки льону та луб'яних культур; інші виробництва (виготовлення цегли, черепиці, вапна й інших будматеріалів, розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню й ін.).

Зазначені промислові виробництва є об'єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво».

Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися кількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод застосовується, головним чином, у нескладних переробних виробництвах. При цьому методі витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість. У сільському господарстві він застосовується у виробництві із заготівлі будівельних матеріалів (кар'єри), переробки соняшнику, зерна, фруктів, овочів тощо.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво використовують переважно на індивідуальних і дрібносерійних виробництвах. Попередільний метод обліку витрат – певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну продукцію, готову для використання чи продажу, має місце у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки вихідної сировини за окремими стадіями (переділами) на безперервній основі.

Облік витрат у промислових виробництвах ведуть за такою номенклатурою: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

За статтею «Витрати на організацію виробництва й управління» обліковують цехові витрати, а також загальновиробничі в установленому порядку. Попередньо їх накопичують за статтями витрат на рахунку 91, а потім розподіляють і відносять на цю статтю комплексно: дебет субрахунку 233 і кредит рахунку 91.

За кредитом субрахунку 233 протягом року відображають вихід продукції промислових виробництв за плановою собівартістю, наприкінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість виробленої промислової продукції, і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображують на аналітичних рахунках у розрізі названих вище статей витрат на підставі типових і специфічних для цієї підгалузі первинних документів.

Підставою для списання сировини та матеріалів на витрати промислових виробництв є накладні, лімітно-забірні картки тощо. На млинах приймання зерна для переробки оформлюють помольною квитанцією. Всі ці документи є підставою для ведення Журналу обліку робіт і витрат.

Суми нарахованої оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі промислового виробництва, відображують у щоденних, недільних або разових нарядах на відрядну роботу (індивідуальних і бригадних), облікових листках праці та виконаних робіт, табелях обліку робочого часу.

Дані первинних документів про витрати кожного промислового виробництва, згруповані в Журналі обліку робіт і витрат, використовують також для складання зведених документів із обліку витрат і виходу готової продукції.

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6). Він складається за місяць і наростаючим підсумком із початку року в розрізі об’єктів аналітичного обліку за відповідними статтями витрат. Дані звітів переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г., синтетичний облік здійснюють у Журналі-ордері № 5В с.-г.

Тестові завдання

Об’єктом калькуляції по млину є:

1) помол 1 ц зерна (одиниця виконаної роботи);
2) 1 ц повноцінного зерна;
3) 1 ц борошна чи дерті;
4) вірна відповідь відсутня.

У млинах приймання зерна на переробку оформляється:

1) обліковим листком праці та виконаних робіт;
2) помольною квитанцією;
3) звітом про переробку продукції;
4) щоденником надходження сільськогосподарської продукції.

29. Облік переробки молока та молочних продуктів

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв ведеться на рахунку 233 «Промислове виробництво».

Вихід продукції промислових виробництв оформляється накладними, відомостями випуску продукції або актами затвердженої форми. У кожному документі необхідно вказувати кількість переробленої сировини та норми виходу продукції. Будь-які відхилення від норм виходу продукції повинні бути ретельно проаналізовані. Продукцію промислових виробництв протягом року оприбутковують за плановою собівартістю.

Облік витрат на переробку молока та молочних продуктів доцільно вести за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина та матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

Дані первинних документів про витрати за кожним промисловим виробництвом групують у Журналі обліку робіт і витрат. Для обліку та контролю за витратами сировини і виходом готової продукції на сепараторних пунктах, маслозаводах складають відомість переробки молока та молочних продуктів.

Перед калькулюванням собівартості продукції підсобних виробництв важливо правильно оцінити розмір незавершеного виробництва. До нього відносять незакінчені та повністю неукомплектовані вироби. Незавершене промислове виробництво оцінюють за фактичними витратами, включаючи частину накладних витрат, розподілених на це виробництво.

Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвійок та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно сумі виручки від реалізації.

На підприємствах, де переробка молока не є постійно діючим виробництвом і виконується у незначних обсягах, витрати на таку переробку обліковують без виділення цехових витрат. Дані про переробку молока записують у відомість переробки молока та молочних продуктів.

На підприємствах із постійним характером виробництва витрати обліковують за технологічними фазами (переділами), окремо обліковують цехові витрати та розподіляють їх між видами продукції пропорційно сумі виручки від реалізації або за іншою базою розподілу.

Собівартість молочної продукції обчислюють за кожною стадією виробництва.

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6).

Тестові завдання:

На підприємствах, де переробка молока не є постійнодіючим закінченим виробництвом, витрати обліковують:

1) за технологічними фазами (переділами);
2) цехові витрати обліковують окремо;
3) цехові витрати розподіляють між видами продукції пропорційно виручці від реалізації або за іншою базою, обраною підприємством;
4) у цілому без виділення цехових витрат.

Собівартість вершкового масла визначають:

1) на першій стадії виробництва;
2) із загальної суми витрат (включаючи вартість переробленого молока) віднімають вартість молочних відвійок і ділять на масу одержаних вершків;
3) на другій стадії виробництва;
4) із загальної суми витрат (включаючи справедливу вартість перероблених вершків) віднімають вартість побічної продукції і ділять на масу одержаного масла.

30. Облік забою тварин і птиці

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв ведеться на рахунку 233 «Промислове виробництво».

Вихід продукції промислових виробництв оформляється накладними, відомостями випуску продукції або актами затвердженої форми.

Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю.

У птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 ц охолодженого м’яса, побічну продукцію оцінюють за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів із використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури та курчата – 1,0, качки – 2,0, індики та гуси – 4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Якщо забивають птицю тільки одного виду, тушки якої розподіляють залежно від віку (наприклад, дорослі кури та курчата), то загальні витрати розподіляють пропорційно до фізичної кількості забитих голів.

При переробці птиці кількох видів витрати забійного цеху розподіляють пропорційного до умовних голів із використанням вищенаведених коефіцієнтів. При переробці птиці кількох видів на конкретну продукцію відносять вартість забитих

голів, одержаної побічної продукції, тари, а розподіляють лише загальні витрати забійного цеху.

На підприємствах, де забивають кролів, продукцією, що калькулюється, є м'ясо та шкурки, побічну продукцію оцінюють за цінами її можливої реалізації.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо та шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6).

Тестові завдання

Для обчислення собівартості продукції забою тварин:

1) витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів, без вартості побічної продукції за цінами можливої її реалізації, розподіляють між м'ясом і шкурками пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами;
2) витрати на забій розподіляють між м'ясом і шкурками пропорційно їх вартості;
3) витрати на забій розподіляють між м'ясом і шкурками пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами;
4) вірна відповідь відсутня.

Вихід продукції підсобних промислових виробництв протягом звітного періоду обліковують за:

1) дебетом рахунку 20 і кредитом рахунку 233;
2) дебетом рахунку 22 і кредитом рахунку 233;
3) дебетом рахунку 26 і кредитом рахунку 233;
4) дебетом рахунку 27 і кредитом рахунку 233.

31. Облік виробництва будівельних матеріалів та іншої промислової продукції

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв ведеться на рахунку 233 «Промислове виробництво».

Вихід продукції промислових виробництв оформляється накладними, відомостями випуску продукції або актами затвердженої форми.

У лісопильному виробництві виконують розпилювання власного лісоматеріалу господарств, надають відповідні послуги працівникам господарств, іншим підприємствам, організаціям та особам. Одна з особливостей обліку в цьому виробництві полягає в розмежуванні сировини та готових пиломатеріалів власних і давальницьких. Власні лісоматеріали, пиломатеріали обліковують на балансовому рахунку 205 «Будівельні матеріали».

Лісоматеріал давальницький, прийнятий для переробки, обліковують на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Його

оприбутковують на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення по цінах, передбачених у договорі або затверджених у господарстві. Облік ведуть за замовниками, яким надають послуги з розпилювання лісоматеріалів.

Крім пиломатеріалів, оприбутковують відходи, які використовують надалі як тверде паливо або підстилку. Оприбуткування пиломатеріалів (у кубометрах) здійснюють на підставі накладної внутрішньогосподарського призначення.

Переробку давальницької сировини розглядають як роботи, виконані на сторону. У таких випадках необхідно розподіляти витрати на утримання пилорами між роботами, виконаними для власних потреб і віднесеними на собівартість одержаних пиломатеріалів, та роботами на сторону.

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 м^3 ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад, дров, за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиляної деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції, що оцінюється за цінами можливого використання.

Велику питому вагу серед промислових виробництв мають цегельні заводи. На них витрати на виробництво цегли обліковують у розрізі таких переділів: заготівля глини та піску, формування та сушіння цегли-сирцю, випалювання цегли. По кожному з наведених переділів визначають собівартість продукції, оскільки заготовлені глина та пісок часто витрачаються і на інші потреби. Крім того, сільськогосподарські підприємства цеглу-сирець досить широко використовують як кінцеву продукцію, а також реалізують на сторону.

Витрати по кожному переділу обліковують у розрізі встановлених статей. При обчисленні собівартості продукції двох перших переділів застосовують простий метод калькулювання, а по третьому – метод вирахування вартості побічної продукції.

Калькуляційною одиницею по першому переділу є кубічний метр заготовлених глини та піску. Для її визначення всі витрати, обліковані по першому переділу, ділять на кількість заготовленої сировини. Калькуляційна одиниця по другому переділу – 1000 шт. цегли-сирцю. Собівартість її складається з вартості використаних глини та піску, витрат на приготування формувальної маси, формування та сушіння цегли.

Калькуляційною одиницею по третьому переділу є 1000 шт. виготовленої цегли. Собівартість її складається з вартості цегли-сирцю, переданої на випалювання, і витрат на випалювання. Поряд із основною продукцією на цьому переділі утворюється й побічна – бита цегла.

За незначного обсягу цегельного виробництва переділи не виділяються. У цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6).

Тестові завдання

Незавершеним виробництвом промислових підприємств вважають:

1) мед, залишений у вуликах на зиму;
2) закладені на витримку матеріали (соки);
3) незакінчені роботи по замовленнях;
4) вартість внесених восени добрив.

Списання матеріальних цінностей на виробництво продукції промислових виробництв відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 903 кредит 23;
2) дебет рахунку 233 кредит 20;
3) дебет рахунку 233 кредит 233;
4) дебет рахунку 233 кредит 131.

32. Облік переробки давальницької сировини

До операцій із переробки давальницької сировини відносяться операції з постачання для наступної переробки (обробки, збагачення або використання) давальницької сировини (незалежно від кількості замовників і виконавців, а також кількості операцій із переробки цієї сировини) для одержання готової продукції за відповідну плату. При цьому частка вартості давальницької сировини у вартості готової продукції не регламентується.

Давальницькою сировиною можуть виступати: сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби, енергоносії. Переробка сировини є роботою, тобто діяльністю, що має матеріальний результат (готову продукцію), власником якого є замовник. Право власності на сировину на кожному етапі її переробки, а також на виготовлену з неї готову продукцію належить замовнику.

Замовник і виконавець укладають між собою Договір на переробку сировини, що відноситься до договорів підряду. Обов'язковим додатком до нього є розрахунок сировини, необхідної для виготовлення готової продукції, підписаний сторонами. Замовник передає сировину на переробку виконавцю за актом передачі. До нього додаються документи, що підтверджують якість переданої сировини (сертифікати якості, висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи, карантинний дозвіл та ін.).

Виконувати роботу необхідно відповідно до кошторису, складеного виконавцем і затвердженим замовником. Після виконання договору виконавець виставляє рахунок за виконані роботи, за яким замовник здійснює доплату (якщо був виплачений аванс) або оплату вартості роботи, визначеної виконавцем і погодженої з замовником. Передача готової продукції здійснюється за актом передачі, що засвідчується підписами сторін і печатками підприємств.

Давальницька сировина є власністю замовника і при передачі її для переробки у виконавця враховується на позабалансовому рахунку 022 «Матеріали прийняті для переробки». Облік здійснюється за цінами, зазначеними в акті приймання. Облік витрат на переробку або доробку сировини ведеться на рахунку 23 «Виробництво» (за замовленнями, видами сировини та матеріалами, місцями їхнього зберігання або

переробки) з наступним списанням суми на субрахунок 90 «Собівартість реалізації» у момент підписання акта виконаних робіт. Реалізація послуг відображається за дебетом субрахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і за кредитом субрахунку 70 «Доходи від реалізації».

Замовник відображає вартість переданої в переробку сировини за дебетом субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Під час підписання акта виконаних робіт усі витрати, понесені замовником у зв'язку з переробкою сировини, з огляду на послуги виконавця, накопичуються на рахунку 23 «Виробництво». Отриману в результаті переробки сировини готову продукцію замовник може враховувати і як готову продукцію на рахунку 26 «Готова продукція», і як товари на рахунку 28 «Товари».

У разі якщо розрахунки з виконавцем замовник здійснює частиною сировини або готової продукції, то дохід від реалізації сировини або готової продукції відображається на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» із одночасним списанням вартості переданої сировини на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Переробку давальницької сировини розглядають як роботи, виконані на сторону. У таких випадках необхідно розподіляти витрати на утримання промислового виробництва між роботами, виконаними для власних потреб і віднесеними на собівартість одержаної продукції, та роботами на сторону.

Для обліку витрат і виходу продукції промислових виробництв передбачено Звіт про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6).

Тестові завдання

Оприбуткування отриманої давальницької сировини у виконавця відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 206 кредит рахунку 201;
2) кредит рахунку 022;
3) дебет рахунку 022;
4) дебет рахунку 201 кредит рахунку 631.

Відображення собівартості послуг із переробки сировини у виконавця відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 903 кредит рахунку 23;
2) дебет рахунку 311 кредит рахунку 361;
3) дебет рахунку 631 кредит рахунку 311;
4) дебет рахунку 361кредит рахунку 703.

33. Економічний зміст витрат на виробництво продукції рослинництва

На організацію обліку сільськогосподарського виробництва впливають такі притаманні цій галузі особливості:

– багатогалузевий характер, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, значна кількість допоміжних виробництв;

– наявність значного впливу природних факторів;

– сезонність виробництва;
– використання значної частини продукції у власному господарстві;
– тривалість виробничого циклу (від місяця до декількох років);
– наявність супутньої та побічної продукції;
– існування різних організаційно-правових форм господарювання.

Основними завданнями обліку виробництва є:

1) визначення складу та розмежування виробничих витрат;

2) своєчасне та повне відображення виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг;

3) встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) і порівняння його з нормативним, розрахунковим і ринковим рівнем цін;

4) формування відповідної інформації про обсяг витрат і виготовленої продукції у передбаченій системі документів, звітності.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року).

Сільськогосподарські підприємства, в яких добре налагоджено планування й облік, можуть вести облік виробничих витрат за групами культур або в цілому за структурними підрозділами. Наприкінці року їх розподіляють між культурами пропорційно до планово-нормативних показників.

Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

Тестові завдання

Послідовність закриття рахунків і калькулювання собівартості продукції зазначають у:

1) посадових інструкціях працівників бухгалтерії;
2) плані рахунків бухгалтерського обліку;
3) обліковій політиці підприємства;
4) річних звітах.

Об'єктами обчислення собівартості продукції у рослинництві є окремі:

1) види основної, побічної продукції;
2) види супутньої продукції;
3) сільськогосподарські роботи;
4) роботи з поліпшення земельних угідь;
5) роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів;
6) вірна відповідь відсутня.

34. Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», за дебетом обліковують витрати, а за кредитом – вироблену продукцію.

Аналітичний облік ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

Рахунок 231«Рослинництво» за дебетом кореспондує з такими рахунками:

- кредитом 66 (81) – нарахована заробітна плата й інші виплати (які включаються до заробітної плати) працівникам галузі рослинництва, зайнятим безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва;

- кредитом 65 (82) – відображують нарахування єдиного соціального внеску в установленому розмірі від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва;

- кредитом 20, 27 (80) – відображують витрати на насіння та садивний матеріал власного виробництва і придбаного;

- кредитом 20 (80) – відображують витрати добрив, засобів захисту рослин, нафтопродуктів, запчастин та інших виробничих запасів, які використовують при вирощуванні сільськогосподарських культур;

- кредитом 23, 63, 68 (84) – відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконані роботи тощо;

- кредитом 13 – відображують суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві;

- кредитом 65, 47 (84) – відображують інші здійснені витрати;

- кредитом 91 – списано в кінці року розподілені загальновиробничі витрати по рослинництву.

За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують продукцію рослинництва та додаткові біологічні активи за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків: 21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Наприкінці року на суму перевищення фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів над витратами рослинництва дебетують субрахунок 231 «Рослинництво» і кредитують субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Якщо витрати з виробництва сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів перевищують суму фактичних доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції і/або додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредитують субрахунок 231 «Рослинництво».

Тестові завдання

Списання частини витрат по бджільництву на запилення сільськогосподарських культур відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 231 кредит рахунку 233;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 232;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 20.

Списання вартості посадкового матеріалу, витраченого на закладання багаторічних насаджень, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 155 кредит рахунку 208;
3) дебет рахунку 155 кредит рахунку 234;
4) дебет рахунку165, 166 кредит рахунку 155.

35. Первинний облік витрат і виходу продукції рослинництва

Для оформлення витрат і виходу продукції рослинництва використовується система первинних і зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці є табелі обліку робочого часу, облікові листки праці та виконаних робіт, облікові листки трактористів-машиністів. Витрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами та по підприємству загалом узагальнюють у накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. Крім того, у цей журнал записують дані з книжок та облікових листків праці та виконаних робіт, а також із накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту й ін.

На підставі первинних документів із оплати праці, Накопичувальних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісяця складають Зведену відомість нарахування та розподілу оплати праці і відрахувань на неї за об’єктами обліку.

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах установлених норм за лімітно-забірними картками, накладними внутрішньогосподарського призначення й іншими документами. Основою для списання насіння з підзвіту після завершення сівби є Акт витрат насіння та садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства, він передається до бухгалтерії разом із іншими документами й є підставою для записів до Журналу обліку робіт і витрат і Звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Вартість робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями, відноситься на об’єкти обліку виробництва за актами. Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги гужового транспорту попередньо групують у відповідних накопичувальних відомостях, складених на підставі відповідних подорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листків праці і виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі накопичувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва, визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань і включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до регістрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління й обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

Оприбуткування урожаю зернових, олійних та інших культур відображують у Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, путівках на вивезення продукції чи талонах. Розрахунок обсягу одержаного зерна кукурудзи проводять у Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно.

Урожай технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних культур відображують у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції та Щоденнику надходження продукції садівництва.

Грубі та соковиті корми оприбутковуються на підставі Акта приймання грубих і соковитих кормів та Акта на оприбуткування пасовищних кормів. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування врожаю складають сортове свідоцтво. Дані первинних документів про кількість одержаного врожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, журналах вагаря, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які є підставою для записів до регістрів аналітичного обліку.

Тестові завдання

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах встановлених норм за:

1) лімітно-забірними картами;
2) табелем обліку використання робочого часу;
3) актом на списання насіння та садивного матеріалу;
4) заявою встановленої форми.

Відпуск кормів зі складів та інших місць зберігання оформляється:

1) заявою встановленої форми;
2) актом приймання грубих і соковитих кормів;
3) відомістю витрачання кормів;
4) накладною внутрішньогосподарського переміщення.

36. Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві

(витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, лущення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», за дебетом обліковують витрати, а за кредитом – вихід продукції.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Аналітичний облік витрат і виходу продукції ведеться за виробничими підрозділами підприємства та центрами відповідальності.

Тестові завдання

Витрати в рослинництві обліковують за такими статтями:

1) насіння та садивний матеріал;
2) засоби захисту тварин;
3) витрати на утримання основних засобів апарату управління;
4) роботи та послуги.

Списання матеріальних цінностей на виробництво (біологічні перетворення) відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 231 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 20;
3) дебет рахунку 20 кредит рахунку 231;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 20.

37. Облік витрат по незавершеному виробництву в рослинництві

До незавершеного виробництва відноситься продукція (роботи, послуги), що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які неукомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання.

Незавершене виробництво в рослинництві представлене витратами на лущення стерні та підняття зябу, вартість внесених восени добрив і витратами на їх доставку та внесення в ґрунт під урожай майбутнього року, витратами на насіння та посів озимих, на снігозатримання тощо.

Витрати під урожай наступного року обліковують на окремих аналітичних рахунках за видами робіт; ці витрати переходять у наступний рік як залишок незавершеного виробництва. У наступному році їх відносять постатейно на відповідні аналітичні рахунки озимих культур урожаю поточного року.

Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи і надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Тестові завдання

Продукція, що не пройшла всіх стадій виробництва, передбачених технологічним процесом, – це:

1) собівартість;
2) незавершене виробництво;
3) об’єкт віднесення (обліку) витрат;
4) витрати майбутніх періодів.

Незавершеним виробництвом у рослинництві вважають:
1) витрати на лущення стерні;
2) вартість внесених восени добрив;
3) витрати на насіння та посів озимої пшениці;
4) витрати на насіння та посів кукурудзи.

38. Облік витрат, що підлягають розподілу між об’єктами обліку рослинництва

Витрати минулого року на виконання сільськогосподарських робіт розподіляються у поточному році після визначення фактичних площ посіву під культури. Розподіл здійснюють постатейно пропорційно до площ посіву. Для цього роблять окремий розрахунок. Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства відносяться тільки на ті сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно до зайнятих площ поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами (проріджування, очищення, боротьба зі шкідниками та хворобами тощо) відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно до площ, до яких лісові смуги прилягають. При цьому витрати зменшують на вартість одержаних із цих смуг дров, хмизу, плодів в оцінці за цінами їх можливої реалізації чи використання.

На підприємствах зі зрошуваними землями витрати по рослинництву та вихід продукції обліковують окремо по богарних і зрошуваних землях (регулярно зрошувані та умовно зрошувані). Всі витрати на зрошення, які можуть бути безпосередньо віднесені на культури (прямі витрати на зрошування), списують на відповідні культури.

Частину витрат на зрошення, що не можуть бути прямо віднесені на сільськогосподарські культури (непрямі витрати на зрошення), обліковують на окремому аналітичному рахунку і розподіляють постатейно між об’єктами обліку рослинництва пропорційно до поливогектарів. Для цього складають окремий розрахунок. Якщо в деякі роки у зв’язку з кліматичними умовами полив не проводився, то наявні витрати на зрошення розподіляють між культурами пропорційно до площ на поливних землях.

Витрати на осушення обліковують і розподіляють на об’єкти обліку рослинництва аналогічно як і витрати на зрошення.

Тестові завдання

Витрати минулого року на виконання сільськогосподарських робіт розподіляються:
1) у поточному році після визначення фактичних площ посіву під культури;

2) у поточному році після складання фінансової звітності;
3) постатейно пропорційно до площ посіву;
4) пропорційно до кількості зібраної продукції.

Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно до:

1) кількості зібраної продукції;
2) вартості товарної продукції за цінами реалізації;
3) зайнятих площ поливних земель;
4) площ посіву постатейно.

39. Підрахунок витрат і калькулювання собівартості виробництва продукції рослинництва

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції рослинництва обчислюють за видами сільськогосподарських культур (групами культур): зерно, насіння соняшнику – франко-тік (включаючи витрати на доочищення та сушіння); солома, сіно – франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури – франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос – франко-місце силосування; силос – франко-силосна споруда; зелені корми – франко-місце споживання; насіння трав – франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди – франко-пункт приймання.

До обчислення фактичної собівартості продукції перевіряють правильність запису за дебетом і кредитом аналітичних рахунків. Витрати по посівах, які повністю загинули від стихійного лиха, списують із рахунку 23 «Виробництво» на витрати підприємства. Дебетують субрахунок 977 «Інші витрати діяльності», кредитують рахунок 23 «Виробництво».

У зв'язку з тим, що площі під загиблими посівами пересіваються іншими сільськогосподарськими культурами, при списанні таких витрат слід мати на увазі, що списуються лише повторні витрати (вартість насіння, витрати на сівбу тощо). За умови часткової загибелі втрати списують на витрати господарства частково і розподіляють пропорційно до відсотка одержаної продукції. По посівах, які загинули внаслідок стихійного лиха, нараховують страхове відшкодування. Ці суми записують на дебет рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» і кредит субрахунку 746 «Інші доходи».

До собівартості продукції рослинництва поточного року не входять витрати по зібраних (але необмолочених) або по незібраних культурах. Якщо на кінець року в рослинництві виявлено необмолочені культури, фактичні витрати розподіляють так. Із загальної суми витрат по зібраних обмолочених і необмолочених культурах виключають витрати на обмолочування та вивезення продукції з поля. Суму витрат, що залишається, розподіляють пропорційно до кількості гектарів по зібраних обмолочених і необмолочених культурах.

Для визначення фактичної собівартості продукції зібраних і обмолочених культур до суми витрат по зібраних культурах додають витрати на їх обмолочування та транспортування з поля. У наступному році при обчисленні собівартості по необмолочених культурах до витрат на їх збирання додають витрати на їх обмолочування, очищення та транспортування.

Собівартість соломи (полови), гички, стебел кукурудзи, кошиків соняшнику, капустяного листя тощо визначають залежно від віднесених на них витрат за нормативами, встановленими на основі витрат на збирання, пресування, транспортування, скиртування й інші роботи із заготівлі цієї продукції.

Тестові завдання

Виражена у грошовому вимірнику величина ресурсів, використаних у певних цілях, – це:

1) об’єкт калькуляції;
2) собівартість;
3) об’єкт віднесення (обліку) витрат;
4) калькуляційна одиниця.

Відхилення фактичної собівартості виробленої готової продукції від ціни її оприбуткування протягом звітного періоду називають:

1) собівартістю;
2) калькуляційною одиницею;
3) калькуляційною різницею;
4) об’єктом калькуляції.

40. Обчислення собівартості продукції зернових культур

Витрати на вирощування та збирання зернових культур становлять собівартість зерна, зернових відходів і соломи. Загальну суму витрат (за вирахуванням вартості соломи) розподіляють на зерно та зернові відходи пропорційно до питомої ваги повноцінного зерна, що міститься в зернових відходах.

Собівартість 1 ц зерна та зернових відходів визначають діленням витрат вирощування зернових культур на відповідну фізичну масу зерна та зернових відходів після очищення і сушіння.

При обчисленні собівартості 1 ц кукурудзи перераховують качани у повній стиглості на сухе зерно за фактичним виходом зерна з качанів, визначеним хлібоприймальними підприємствами за результатами обмолочування середньодобових зразків із урахуванням базисної вологості зерна в качанах (22%).

Качани кукурудзи повної стиглості, що залишились у господарстві, а також закладені на силос, переводять у сухе зерно за середнім відсотком виходу зерна базисної вологості з качанів, реалізованих господарством заготівельним організаціям. Цей відсоток визначають за даними реєстрів, накладних на прийняте зерно. Собівартість 1 ц кукурудзи визначають діленням витрат виробництва (за винятком витрат на збирання, транспортування стебел кукурудзи) на масу зерна кукурудзи.

Тестові завдання

Оприбуткування соломи за справедливою вартістю відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 27 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 27;
3) дебет рахунку 20 кредит рахунку 231;
4) дебет рахунку 27 кредит рахунку 232.

Списання насіння, використаного на посів озимої пшениці, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 27 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 208;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 27;
4) дебет рахунку 231 кредит рахунку 203.

41. Обчислення собівартості продукції технічних культур

Собівартість 1 ц насіння олійних культур (соняшнику, льону-довгунця, гірчиці, рицини, сої, арахісу тощо) визначають у порядку, встановленому для зернових культур. Витрати ділять на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції.

При обчисленні собівартості продукції льону-довгунця виробничі витрати на вирощування та збирання відносять на насіння і соломку пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами. Собівартість трести льону-довгунця включає вартість соломки та витрати на розстилання, перевертання і піднімання зі стелищ.

Собівартість інших луб'яних культур обчислюють аналогічно до собівартості льону-довгунця.

Собівартість 1 ц коренеплодів цукрових буряків (фабричних і маточних) визначають діленням витрат виробництва та збирання (за винятком витрат на збирання та транспортування гички) на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції.

Собівартість 1 ц насіння цукрових буряків розраховують діленням загальної суми витрат на масу оприбуткованого кондиційного насіння.

Собівартість тютюнової та махоркової сировини визначають за загальною сумою виробничих витрат і заліковою масою сировини. Витрати на окремі види продукції розподіляють пропорційно до їх вартості за цінами реалізації.

Собівартість 1 ц окремих видів продукції лікарських рослин польового вирощування визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на цей вид продукції, на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції.

Собівартість продукції трав'янистих однорічних і дворічних (коріандр, аніс, тмин тощо) й ефіроолійних культур обчислюють розподілом усіх витрат пропорційно до їх вартості за цінами реалізації. При цьому витрати на вирощування та збирання насіння в повній стиглості зараховують на собівартість насіння. При використанні насіння анісу та фенхеля в стадії молочно-воскової стиглості всі витрати відносять на собівартість ефіроолійної сировини.

По трав'янистих багаторічних ефіроолійних культурах витрати на насіння, вирощування та збирання розподіляють пропорційно до маси продукції, одержуваної щороку від урожаю.

Тестові завдання

Витрачання насіння на посів відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 208 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 231 кредит рахунку 208;
3) дебет рахунку 208 кредит рахунку 271;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 208.

При визначенні собівартості продукції лікарських культур витрати на вирощування розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до:

1) вартості товарної продукції за цінами реалізації;
2) площ, використаних для одержання окремих видів продукції;
3) кількості зібраної продукції;
4) вірна відповідь відсутня.

42. Обчислення собівартості виробництва продукції картоплі

Витрати на вирощування картоплі розподіляють між стандартною та нестандартною продукцією пропорційно до її вартості за цінами реалізації. Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість використовуваного бадилля (картоплиння), яка складається з витрат на його збирання та транспортування. Собівартість стандартної та нестандартної картоплі обчислюють діленням частини витрат за кожним видом на масу бульбоплодів, одержаних від урожаю.

Тестові завдання

Оприбуткування продукції рослинництва в сумі доходу від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 271 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 271 кредит рахунку 710;
3) дебет рахунку 208 кредит рахунку 231;
4) вірна відповідь відсутня.

Оприбуткування урожаю картоплі оформляється у:

1) Книзі складського обліку;
2) Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції;
3) Товарно-транспортній накладній;
4) Акті витрачання насіння та садивного матеріалу.

43. Обчислення собівартості продукції овочівництва відкритого ґрунту

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого ґрунту визначають розподілом витрат на вирощування та збирання (за винятком вартості насіння і розсади) між окремими видами пропорційно до зайнятої площі та тривалості вегетаційного періоду (гектаро-дні). До одержаної суми додають вартість насіння або садивного матеріалу і ділять на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції.

Тестові завдання

При визначенні собівартості продукції овочівництва (облік ведеться по групі культур) витрати можна розподілити:

1) пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації;
2) пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції;
3) пропорційно до кількості зібраної продукції;
4) вірна відповідь відсутня.

Оприбуткування врожаю овочевих, баштанних і плодово-ягідних культур оформляється у:

1) Книзі складського обліку;
2) Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції;
3) Товарно-транспортній накладній;
4) Акті витрачання насіння та садивного матеріалу.

44. Обчислення собівартості продукції овочівництва закритого ґрунту

У захищеному ґрунті вирощують овочі та розсаду овочевих культур для потреб господарства і на продаж. При обчисленні собівартості необхідно всі витрати (за винятком насіння або садивного матеріалу) розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів (метро-дні визначають множенням квадратних метрів площі, яку займає та чи інша овочева культура, на кількість днів її вегетаційного періоду). Потім до суми витрат за певною культурою додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції. Результат становитиме собівартість одиниці продукції. При визначенні собівартості розсади витрати ділять на її кількість (у тис. шт.).

При обчисленні собівартості 1 ц грибів усі витрати (за вирахуванням вартості відпрацьованого субстрату виходячи з нормативних витрат на його збирання та вивезення) ділять на масу одержаних від урожаю й оприбуткованих грибів.

Собівартість 1 ц окремих видів баштанних продовольчих культур визначають діленням усіх витрат із їх вирощування та збирання на масу продукції.

Тестові завдання

При визначенні собівартості продукції овочівництва захищеного ґрунту:

1) усі витрати (за винятком насіння або садивного матеріалу) необхідно розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних

метро-днів. Потім до суми витрат за певною культурою додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції;

2) усі витрати необхідно розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції;

3) усі витрати необхідно розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів. Потім до суми витрат за певною культурою додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю й оприбуткованої продукції;

4) вірна відповідь відсутня.

Оприбуткування урожаю овочів закритого ґрунту оформляється у:

1) Книзі складського обліку;
2) Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції;
3) Товарно-транспортній накладній;
4) вірна відповідь відсутня.

45. Обчислення собівартості продукції кормових культур

Собівартість продукції сіяних однорічних і багаторічних трав калькулюють за її видами: насіння, солома, сіно, маса. Витрати на вирощування та догляд за сіяними травами, поліпшеними природними сіножатями, культурними пасовищами, які використані для одержання одного виду продукції, повністю відносять у собівартість. У цьому випадку останню визначають діленням суми на масу виробленої продукції.

У разі одержання кількох видів продукції загальнотехнологічні витрати на вирощування трав минулого та поточного років розподіляють пропорційно до площ, використаних для відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції – безпосередньо на її собівартість. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують кілька видів продукції, то загальнотехнологічні витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси. Для розподілу загальнотехнічних витрат можна скористатись коефіцієнтами (сіно 1 ц – 1, зелена маса 1 ц – 0,25).

При збиранні сіяних трав на насіння одержують основну продукцію – насіння та побічну – солому. Останню оцінюють за нормативно-розрахунковою вартістю, яку віднімають від загальних витрат. Собівартість одержаного насіння визначають діленням розрахованої суми витрат на масу одержаного насіння. Продукцію однорічних трав (насіння, сіно, зелена маса та солома) протягом року оцінюють за плановою собівартістю.

Витрати на вирощування багаторічних трав поділяють на дві групи: витрати на передпосівний обробіток ґрунту та сівбу (разові); витрати на догляд за посівами та збирання врожаю (поточні). Першу групу (включаючи вартість насіння й інші разові витрати, зокрема вартість незавершеного виробництва) рівномірно розподіляють між роками залежно від строку використання площ.

Витрати, пов’язані з підготовкою ґрунту, посівом багаторічних трав, вартістю насіння, й інші разові витрати (незавершене виробництво) розподіляють за роками використання залежно від терміну експлуатації посівів. У розрізі статей вони додаються до витрат поточного року, що й становитиме собівартість одержаної продукції.

Витрати, які стосуються виробництва продукції майбутніх років, залишаються на рахунку 231 як незавершене виробництво, а решту сум у розрізі статей додають до витрат поточного року, що й становитиме собівартість одержаної продукції. Калькулювання собівартості багаторічних трав проводять у такій самій послідовності, як і однорічних.

Витрати на поліпшення природних сіножатей і створення культурних пасовищ (дискування ґрунту, сівба трав, вартість насіння тощо) розглядають як витрати незавершеного виробництва і розподіляють їх між продукцією, одержаною протягом 3–4 років.

Продукцію природних пасовищ, якщо на них не виконували ніяких робіт, відображають лише в кількісному вираженні, вартісної оцінки вона не має.

Витрати на сівбу однорічних і багаторічних трав, догляд за культурними, поліпшеними та природними пасовищами, які використовуються на випас худоби, обліковують, як і по інших посівах, на рахунку 231. Вихід продукції визначають у перерахунку на сіно в центнерах.

Загальну масу продукції можна розрахувати двома способами: за нормами витрати кормів виходячи з фактичної маси продукції, одержаної від тварин, яких випасали на цій площі; скошуванням трав із невеликих ділянок, зважуванням одержаної маси й її перерахунком на всю площу.

Собівартість 1 ц готового силосу чи сінажу визначають за вартістю закладеної зеленої маси та витратами на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування, включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів. Знайдену таким чином загальну суму витрат ділять на фізичну масу одержаного готового силосу або сінажу. Інші компоненти, використані для силосування чи виготовлення сінажу (коренеплоди, листя, кошики соняшнику тощо), списують на виробництво силосу (сінажу) за їх вартістю, яку визначають у встановленому порядку.

Тестові завдання

Витрати на вирощування та догляд за сіяними травами, природними і поліпшеними сіножатями, які використовують для одержання кількох видів продукції, розподіляють:

1) пропорційно до кількості зібраної зеленої маси;
2) залежно від терміну використання посівів;
3) пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції;
4) вірна відповідь відсутня.

Споживання кормів тваринами без попереднього збирання оформляється:

1) Відомістю витрачання кормів;
2) Актом на оприбуткування пасовищних кормів;

3) Актом приймання грубих і соковитих кормів;
4) Актом витрачання насіння та садивного матеріалу.

46. Обчислення собівартості продукції садівництва та виноградарства

У спеціалізованих підприємствах собівартість 1 ц плодів, ягід і винограду визначають діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а за потреби – за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції (у центнерах). При цьому із загальної суми витрат поточного року виключають вартість живців, відсадків, паростків, вусиків, оцінених за реалізаційними цінами, а також падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

У неспеціалізованих підприємствах, де витрати обчислюють у цілому по садівництву, розраховують середню собівартість усіх видів одержаної продукції. У разі потреби у визначенні собівартості кожного виду продукції обчислені витрати розподіляють між окремим видами оприбуткованої продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. З цією метою складають відомість визначення фактичної собівартості одиниці продукції за її видами.

Для розрахунку собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанці зерняткових, кісточкових тощо) загальну суму витрат на вирощування окремих культур чи їх груп із кожного поля (без витрат на викопування) розподіляють пропорційно до кількості саджанців, викопаних для реалізації й залишених у ґрунті для дорощування. Собівартість 1000 шт. викопаних саджанців визначають діленням витрат, що припадають на їх вирощування, і витрат на викопування на кількість викопаних саджанців.

Тестові завдання

Аналітичний облік багаторічних насаджень ведуть у:

1) Інвентарній картці обліку основних засобів;
2) Виробничому звіті;
3) Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції;
4) Інвентаризаційному описі багаторічних насаджень.

Переведення багаторічних насаджень до складу експлуатованих відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 234;
2) дебет рахунку 161 кредит рахунку 165;
3) дебет рахунку 162 кредит рахунку 166;
4) дебет рахунку 165 кредит рахунку 155.

47. Економічний зміст витрат на виробництво продукції тваринництва

Галузеві особливості сільського господарства суттєво впливають на організацію та технологію виробництва і відповідно на побудову бухгалтерського обліку. До таких специфічних об’єктів обліку, яких не має жодна галузь народного господарства, належать поточні біологічні активи тваринництва, до яких, зокрема,

відносяться тварини, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл, худоба, відбракована з основного стада, тварини, що прийняті від населення для реалізації.

Поточні біологічні активи тваринництва становлять особливу групу оборотних активів. За економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі, як складова поточних біологічних активів, є незавершеним виробництвом галузі тваринництва, тому що вони в результаті біологічних перетворень постійно змінюють свою масу й оцінку. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин і їх годівлю до моменту реалізації, забою, переведення до основного стада.

Для відокремлення процесу виробництва в тваринництві від інвентарного обліку тварин у бухгалтерському обліку введено окремі синтетичні рахунки, які, з одного боку, дають змогу накопичувати і систематизувати витрати на вирощування та відгодівлю тварин, стежити за збільшенням їх живої маси, а з іншого – вести облік наявного поголів'я, його живої маси, вартості на початок звітного періоду, а також зміни цих показників за звітний період.

Тваринництво, як і рослинництво, включає ряд самостійних галузей: скотарство (молочне та м'ясне), свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (яєчне, м'ясне), бджільництво (медове, медовозапилювальне, запилювальне, бджолорозплідне), рибництво, шовківництво й ін. Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) й ін.

У номенклатурі статей виробничих витрат у тваринництві доцільно передбачити додаткові статті: з інкубації яєць – вартість яєць, закладених на інкубацію; з рибництва – вартість мальків, запущених у водойми, з шовківництва – вартість грени.

Тестові завдання

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, визнаються:

1) витратами виробництва;
2) витратами на збут;
3) витратами фінансової діяльності;
4) адміністративними витратами.

Придбання тварин для поповнення основного стада оцінюють за вартістю придбання відповідно до вимог:

1) П(С)БО 7;
2) П(С)БО 16;
3) П(С)БО 30;
4) П(С)БО 15.

48. Об’єкти обліку в тваринництві

Витрати, пов’язані з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів тваринництва, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об’єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів і/або їх групи) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

До складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі включають поголів’я, вирощене у власному господарстві і придбане на стороні: молодняк усіх видів із моменту одержання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Сюди ж відносять нетелів і свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, а в спеціалізованих господарствах із вирощування тварин основного стада – ще й корів-первісток від моменту розтелення до реалізації, а також сім’ї бджіл.

Не включають до складу молодняку тварин, птиці і тварин на відгодівлі поголів’я основного стада продуктивної худоби (корови та бугаї молочного і м’ясного напрямку; свиноматки без тих, що перевіряються, кнури; вівцематки, барани-плідники та валухи, кози і козли) та робоча худоба (коні, воли тощо).

Тестові завдання

До поточних біологічних активів тваринництва належать:

1) корови;
2) тварини на вирощуванні та відгодівлі;
3) сім’ї бджіл;
4) птиця;
5) риба.

Нарахування оплати праці за доставку тварин, придбаних для поповнення основного стада, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 65;
2) дебет рахунку 155 кредит рахунку 372;
3) дебет рахунку 155 кредит рахунку 661;
4) дебет рахунку 661 кредит рахунку 301.

49. Первинний облік витрат і виходу продукції тваринництва

Для оформлення витрат і виходу продукції тваринництва використовуються первинні документи. Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, подорожні листи вантажного автомобіля, накладні, лімітно-забірні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Разом із ними застосовується ряд специфічних документів, притаманних тільки тваринництву.

Оплату праці нараховують виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі Розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, Табеля обліку робочого часу і документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів із підзвіту завідувача ферми. Відомість

виписують на кожного працівника, за яким закріплені тварини, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік.

Оформлені належним чином відомості є підставою для включення вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до Журналу обліку витрат кормів за кожним видом і групою тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на виробництво продукції.

Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Відомість обліку надою молока, Відомість руху молока, Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, Акт настригу та приймання вовни (для спеціалізованих підприємств), Акт на оприбуткування приплоду тварин, Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів, Акт про хід окоту, Відомість зважування тварин, Розрахунок визначення приросту й ін., які складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в терміни, передбачені графіком документообігу.

Тестові завдання

На підставі первинних документів вся інформація про рух тварин систематизується у:

1) Звіті про рух худоби та птиці на фермі;
2) Книзі обліку руху худоби та птиці на фермі;
3) Виробничому звіті;
4) Акті на вибуття тварин і птиці.

Приріст живої маси молодняку та дорослих тварин визначають шляхом зважування, результати якого відображають у:

1) Звіті про рух худоби та птиці на фермі;
2) Книзі обліку руху худоби та птиці на фермі;
3) Відомості зважування тварин;
4) Розрахунку визначення приросту.

50. Синтетичний облік витрат і виходу продукції тваринництва

Облік витрат і виходу продукції тваринництва слід вести на рахунку 23 «Виробництво» субрахунку другого порядку 232 «Тваринництво», за дебетом якого відображують витрати, а за кредитом – вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Рахунок 232 «Тваринництво» за дебетом кореспондує з такими рахунками:

- кредитом 66 (81) – відображують основну та додаткову оплату й інші виплати працівникам тваринництва, зайнятим безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин згідно з діючим положенням про оплату праці;

- кредитом 65 (812) – відображують нарахування єдиного соціального внеску в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва;

- кредитом 20 (80) – відображують вартість використаних біопрепаратів та інших засобів, придбаних за рахунок коштів підприємства, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві;

- кредитом 208 (27) – відображують витрати на корми власного виробництва та придбані, використані на годівлю тварин;

- кредитом 23, 63, 68 (84) – відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями та підприємствами, вартість використаної енергії;

- кредитом 13 (83) – відображують нараховані амортизаційні відрахування за основними засобами тваринництва;

- кредитом 65 (84) – відображують страхові платежі за майновим страхуванням; дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65 (84);

- кредитом 39 – відображують включення частини вартості літніх таборів для тварин;

- кредитом 91 – відображують частку загальновиробничих витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби та птиці в порядку їх розподілу;

- кредитом 24 – відображують (тільки в обліку) втрати від загибелі тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців.

За кредитом субрахунку 232 «Тваринництво» відображується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, сільськогосподарська продукція (молоко, товарна риба, яйця, мед, вовна тощо) і/або додаткові біологічні активи (приплід, мальки, цьоголітки, неплідна матка, матка плідна, пакети з бджолами (рої) тощо) у кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Поточні біологічні активи» – на вартість оприбуткованого приплоду та приросту;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

Наприкінці року на суму перевищення вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів (кредит субрахунку 232 «Тваринництво») над витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями в тваринництві (дебет субрахунку 232 «Тваринництво»), кредитують субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») і дебетують субрахунок 232 «Тваринництво». Якщо витрати на біологічне перетворення в тваринництві перевищують вартість, отриману за звітний період від тваринництва сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, то на суму перевищення дебетують субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і кредитують субрахунок 232 «Тваринництво».

Тестові завдання

Витрачання продукції тваринництва відображається бухгалтерськими записами:

1) дебет рахунку 272 кредит рахунку 232;
2) дебет рахунку 272 кредит рахунку 710;
3) дебет рахунку 901 кредит рахунку 272;
4) дебет рахунку 232 кредит рахунку 272.

Нарахування заробітної плати дояркам відображається бухгалтерськими записами:

1) дебет рахунку 232 кредит рахунку 661;
2) дебет рахунку 27 кредит рахунку 661;
3) дебет рахунку 232 кредит рахунку 662;
4) дебет рахунку 661 кредит рахунку 232.

51. Аналітичний облік витрат і виходу продукції тваринництва

Об'єктами обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожну таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) й інші.

Тестові завдання

Аналітичний облік витрат тваринництва здійснюється у:

1) Журналі обліку надою молока;
2) Відомості витрат кормів;
3) Виробничому звіті;
4) Відомості зважування тварин.

Облік послуг власного автотранспорту з перевезення тварин, придбаних для формування основного стада, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 155 кредит рахунку 631;
2) дебет рахунку 155 кредит рахунку 372;
3) дебет рахунку 155 кредит рахунку 2342;
4) дебет рахунку 163 кредит рахунку 155.

52. Підрахунок витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва

Витрати на утримання худоби та птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року і вартості побічної продукції) становлять собівартість продукції тваринництва, причому вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на фінансові результати підприємства; вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб),

відображається в окремій статті в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Маса загиблого чи вимушено забитого молодняку тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається за справедливою вартістю або виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 т гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така як вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих у добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Тестові завдання

Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за:

1) нормативною собівартістю;
2) справедливою вартістю;
3) справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу;
4) фактичною собівартістю.

Оприбуткування приросту живої маси молодняку великої рогатої худоби відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 27 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 21 кредит рахунку 232;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 232;
4) дебет рахунку 27 кредит рахунку 232.

53. Обчислення собівартості продукції основного молочного стада великої рогатої худоби

У молочному скотарстві розраховується собівартість 1 ц молока й однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості 1 ц молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси по цій групі.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока та вовни-линьки за середніми реалізаційними цінами і вартість гною.

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні та фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналітичного рахунку «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напрямку». Собівартість 1 ц приросту живої маси по даній групі тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунку, за винятком побічної продукції і доходів від пункту штучного осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають із урахуванням маси молодняку цієї групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи.

Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих). Собівартість 1 ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишились на кінець року.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси та 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і молодняку великої рогатої худоби молочного напрямку.

Тестові завдання

У молочному скотарстві калькулюють собівартість:

1) 1 ц молока;
2) 1 голови приплоду;
3) 1 ц гною;
4) 1 ц приросту живої маси.

Вартість гною розраховують виходячи з:

1) нормативно-розрахункових витрат на його прибирання;
2) вартості підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його прибирання;
3) вартості підстилки;
4) вартості 60 кормо-днів утримання корови.

54. Обчислення собівартості продукції вирощування та відгодівлі великої рогатої худоби

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, і жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо),

продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я виходячи з кількості кормо-днів і собівартості одного кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду й групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року й які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається виходячи з витрат на їх вирощування та відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, і вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року. Собівартість 1 ц живої маси худоби та птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості 1 ц живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також тієї, що залишилася на підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, наприкінці року не змінюється.

Тестові завдання

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби є:

1) приріст живої маси за звітний період;
2) 1 ц молока;
3) жива маса тварин на звітну дату;
4) 1 голова приплоду тварин.

Оприбуткування у складі основного стада тварин, придбаних зі сторони та вирощених у власному господарстві, відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 211 кредит рахунку 232;
2) дебет рахунку 107 кредит рахунку 155;
3) дебет рахунку 163 кредит рахунку 155;
4) вірна відповідь відсутня.

55. Обчислення собівартості продукції свинарства

Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок із поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на дорощуванні та відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній).

Собівартість приросту живої маси й однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік на утримання основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні.

Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят від свиноматками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу відлучених поросят, у тому числі загиблих. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні, відгодівлі) визначають діленням витрат за відповідною групою на кількість приросту.

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свинарства розраховують загалом за галуззю і кожною технологічною групою, а в неспеціалізованих – тільки загалом за галуззю. Загалом за галуззю собівартість валового приросту живої маси свиней, включаючи живу масу приплоду при народженні (у тому числі загиблих), обчислюють за витратами за всіма об'єктами обліку.

Тестові завдання:

Собівартість приросту живої маси й однієї голови приплоду свиней на момент відлучення від свиноматок визначають:

1) діленням загальної суми витрат на утримання основного стада на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні;
2) діленням загальної суми витрат на утримання основного стада на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні);
3) множенням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні);
4) діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні).

Оприбуткування приплоду поросят відображається бухгалтерським записом:

1) дебет рахунку 27 кредит рахунку 231;
2) дебет рахунку 21 кредит рахунку 232;
3) дебет рахунку 231 кредит рахунку 232;
4) дебет рахунку 27 кредит рахунку 232.

56. Обчислення собівартості продукції вівчарства та козівництва

Витрати на утримання дорослого поголів'я та молодняку овець, а також на їх стрижку розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною

продукцією й оцінюються за реалізаційними цінами, а гній – за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12%, каракульському – 15, а в усіх інших напрямках – 10% загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де не створюються отари маточного стада і вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (1 ц вовни прирівнюється до 5 од.) і приростом живої маси, 1 ц якого береться за одиницю.

Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняку й овець на відгодівлі визначається відповідно до методики визначення собівартості 1 ц живої маси молодняку великої рогатої худоби.

Для визначення собівартості вовни та приросту живої маси:

1) усі витрати на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого 1 ц вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси;
2) усі витрати на утримання овець (за мінусом вартості приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого 1 ц вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси;
3) усі витрати на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого 1 ц вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси;
4) усі витрати на утримання овець розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого 1 ц вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси.

Тестові завдання

При утриманні дорослого поголів'я та молодняку овець основними видами продукції вважають:

1) молоко овець;
2) гній;
3) вовну;
4) приріст живої маси;
5) приплід.

57. Обчислення собівартості продукції птахівництва

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду й іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць

основного стада птиці та 1 ц приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунковим шляхом).

Яйця батьківського стада птиці, непридатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності – за справедливою вартістю. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення й оцінки слід справедливу вартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилася в інкубаторах на кінець року, і фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому та другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначаються собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

Собівартість однієї голови ділового добового молодняку птиці визначають таким чином:

1) суму витрат на інкубацію яєць (із урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції ділять на кількість голів добового приплоду молодняку;
2) суму витрат на інкубацію яєць (без урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції ділять на кількість голів добового приплоду молодняку;
3) суму витрат на інкубацію яєць ділять на кількість голів добового приплоду молодняку;
4) суму витрат на інкубацію яєць ділять на вартість добового приплоду молодняку.

Тестові завдання

За молодняком птиці калькулюють собівартість:

1) 1 тис. яєць;
2) 1 ц приросту живої маси;
3) 1 ц живої маси на звітну дату;
4) 1 голови приплоду.

58. Обчислення собівартості продукції бджільництва

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її справедливій вартості. Собівартість приросту кількості стільників розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за справедливою вартістю. Собівартість 1 кг бджіл прирівнюється до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним із перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медовозапилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію та на запилювальні культури.

У разі використання більшої кількості бджолосімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Тестові завдання

У бджільництві витрати на запилення сільськогосподарських культур вважають:

1) побічною продукцією (послугою) й оцінюють за нормативною вартістю;
2) основною продукцією;
3) супутньою продукцією;
4) вірна відповідь відсутня.

У бджільництві калькулюють валовий вихід меду, враховуючи мед, залишений у вуликах на зиму. Вартість останнього:

1) не враховують у наступних розрахунках;
2) вважають витратами у незавершене виробництво на кінець року;
3) вважають витратами майбутніх періодів;
4) вірна відповідь відсутня.

59. Система калькулювання за повними витратами

Калькулювання повних витрат(абзорпшен-костинг) – це метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат.

Взв.п. = ПМВ + ПВОП + ІПВ + ЗВВ

У більшості секторів економіки вартість витрачених матеріалів і напівфабрикатів включається до собівартості продукції прямим шляхом безпосередньо. У комплексних виробництвах витрати матеріалів на кожен вид продукції визначаються непрямим шляхом: пропорційно до нормативних витрат на фактичний випуск продукції; за встановленими коефіцієнтами; пропорційно кількості або вазі продукції.

Для обліку витрат на оплату праці виробничих робітників призначені статті калькуляції (основна ЗП та додаткова ЗП). Основна ЗП відрядників прямо включається до собівартості виробів, а основна ЗП погодинників і доплати розподіляються відповідно до розрахунку кошторисних ставок цих витрат на одиницю продукції. Додаткова ЗП відноситься на собівартість виробів пропорційно до основної ЗП. Для обліку відрахувань на соціальні заходи призначена відповідна стаття калькуляції. Вони відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг) пропорційно до основної та додаткової ЗП.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкту витрат.

Непрямі (загальновиробничі, накладні) витрати розподіляють між підрозділами, виробами або іншими об’єктами пропорційно до певної бази. Загальновиробничі витрати спочатку обліковуються на рахунку 91, а потім розподіляються між виробами або іншими об’єктами пропорційно до певної бази, так як вони не можуть бути прямо включені до собівартості продукції (робіт, послуг). Такою базою можуть бути: кількість продукції (якщо продукція однорідна); години праці робітників; машино-години; пряма ЗП; прямі матеріали; основні витрати. На підставі обраної бази розробляється ставка розподілу накладних загальновиробничих витрат. *Ставка розподілу накладних витрат* – це відношення суми накладних загальновиробничих витрат до величини бази їх розподілу.

ЗВВ для розподілу поділяються на змінні та постійні. Змінні ЗВВ розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, ЗП, обсягу діяльності, прямих витрат) виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні ЗВВ розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності.

Залежно від характеру виробничої діяльності розрізняють дві основні системи калькулювання:калькулювання за замовленнями; калькулювання за процесами.

Калькулювання за замовленнями – це система калькулювання собівартості продукції на основі обліку витрат за кожним індивідуальним виробом або за окремою партією виробів. У цій системі калькулювання об’єктом обліку є окреме замовлення на виготовлення одного виробу, партії виробів чи на виконання певного обсягу робіт, послуг.

Калькулювання за процесами – це система калькулювання собівартості продукції на основі групування витрат в межах окремих процесів або стадій виробництва.

Операційне калькулювання – гібридна система калькулювання, в якій застосовується облік прямих матеріальних витрат за замовленнями і облік конверсійних витрат за процесами.

Тестові завдання

У системі калькулювання повних витрат витрати на збут:

1) включаються прямо до собівартості;
2) включаються до собівартості відповідно до бази розподілу;
3) не включаються прямо до собівартості, а відносяться до витрат періоду;
4) вірна відповідь відсутня.

База розподілу відповідно кількості продукції використовується для віднесення на собівартість продукції:

1) прямих матеріальних витрат;
2) загальновиробничих витрат;
3) прямих матеріальних витрат і загальновиробничих витрат;
4) прямих витрат на оплату праці.

60. Система калькулювання за змінними витратами

Калькулювання змінних витрат (директ-костинг) – метод калькулювання, відповідно до якого у собівартість продукції включаються тільки змінні витрати (виробничі, адміністративні, на збут), а постійні витрати (виробничі, адміністративні, на збут) відносяться до витрат періоду. Система калькулювання за змінними витратами дозволяє визначити маржинальний дохід, який широко застосовується для аналізу прибутковості і для прийняття управлінських рішень.

Маржинальний дохід – різниця між доходом від реалізації продукції і змінними витратами підприємства. Маржинальний дохід відображає внесок сегмента (продукту, підрозділу) у покриття постійних витрат та формування прибутку. Тобто, за цим підходом, маржинальний дохід – це сума постійних витрат і операційного прибутку. У Звіті про фінансові результати при використанні системи калькулювання змінних витрат відображається маржинальний дохід. Основною перевагою системи калькулювання змінних витрат є те, що звіти, складені на її основі, дозволяють приймати поточні управлінські рішення і здійснювати оцінку окремих сегментів діяльності (підрозділів, продукції). Основним недоліком системи калькулювання змінних витрат є те, що для розподілу витрат на змінні і постійні потрібно провести додаткові розрахунки.

У практиці управлінського обліку використовуються проста та розвинена моделі калькулювання змінних витрат. *Проста модель калькулювання* передбачає віднімання змінних витрат з доходу від продажу для отримання показників маржинального доходу. *Розвинена модель калькулювання змінних витрат* потребує відокремлення сегмента прямих постійних витрат від загальних постійних витрат для оцінки діяльності сегментів.

Тестові завдання

Які є моделі калькулювання змінних витрат?

1) проста;
2) розвинена;
3) проста і розвинена;
4) гібридна.

При використанні системи калькулювання змінних витрат до собівартості реалізованої продукції включаються тільки:

1) змінні виробничі витрати;
2) змінні витрати;
3) постійні витрати;
4) адміністративні витрати.

61. Облік і калькулювання собівартості за нормативними витратами

Нормативний метод обліку та калькулювання – це метод виробничого обліку, який базується на розрахунку нормативної собівартості за нормами витрат ресурсів (матеріальних, трудових, т.і.), та урахуванні зміни норм і відхилень від норм при розрахунку фактичної собівартості. Цей метод обліку і калькулювання включає:

складання нормативної калькуляції, що базується на діючих нормах витрат; систематичний облік змін і самих норм; визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм. Він регламентується: існують індивідуальні, зведені, загальногалузеві норми.

Нормативний метод сприяє своєчасному виявленню причин відхилень від діючих норм витрат. Відхиленням від норм вважаються як економія, так і перевитрати матеріальних, так і трудових ресурсів. Всі відхилення від норм оформляються відповідним документом і обліковуються. Облік відхилень проводиться з метою забезпечення керівників виробництва своєчасною інформацією про розміри і причини непередбачених витрат. Діючі норми розробляються на кожен вид деталі, вузла, блоку, виробу за досягнутим підприємством рівнем організації виробництва і праці. Норми систематизуються у специфікаціях норм витрат матеріалів і в картках норм часу та розцінок.

Фактична собівартість продукції обчислюється шляхом додавання до нормативної собівартості або віднімання від неї виявлених у звітному періоді змін норм та відхилень від норм. Для обчислення фактичної собівартості продукції, що випускається у разі застосування нормативного методу обліку основою служить калькуляція нормативної собівартості (нормативна калькуляція).

Стандартні витрати – це витрати, які необхідні для виробництва певної продукції або послуг за нормальних умов діяльності на відміну від бюджетів. Виділяють 3 види стандартів: базисні; теоретичні; поточні. Базисні стандарти – довготермінові стандарти витрат, які встановлюються на термін від 2 до 5 років, щоб вивчити динаміку цін і продуктивності праці. Теоретичні стандарти – це стандарти витрат, які мають бути досягнуті лише за ідеальних умов діяльності. Поточні стандарти – це стандарти, що відображають витрати, необхідні для виготовлення продукції в звітному періоді за наявних умов діяльності.

Система обліку «стандарт-кост» – це система обліку, яка використовує стандартні витрати для: контролю витрат; прийняття рішень щодо цін; оцінки виконання бюджетів; управління відхиленнями. Система калькулювання «стандарт-кост» охоплює: встановлення стандартних витрат; накопичення даних про фактичні витрати; аналіз відхилень та складання звітності; дослідження відхилень; внесення необхідних корективів; розрахунок фактичних витрат. Розробку стандартних витрат здійснюють підрозділи, які відповідають за ті чи інші статті витрат. Особливістю цієї системи є те, що вона не регламентується і не має єдиної методики встановлення стандартів та ведення облікових регістрів..

Тестові завдання

При використанні нормативного методу калькулювання фактична собівартість розраховується:

1) як алгебраїчна сума нормативної собівартості та змін норм;
2) як алгебраїчна сума нормативної собівартості та відхилень від норм;
3) як алгебраїчна сума нормативної собівартості, змін норм та відхилень від норм;
4) як алгебраїчна сума відхилень і змін норм.

У системі обліку «стандарт-кост» використовуються стандарти:

1) теоретичні; поточні;
2) базисні; поточні;
3) базисні; теоретичні;
4) базисні; теоретичні; поточні.

62. Аналіз взаємозв'язку між витратами, обсягом діяльності та прибутком (аналіз беззбитковості). Поведінка витрат

Аналіз взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку підприємств з метою визначення:обсягу продажу, що забезпечує відшкодування всіх витрат і отримання бажаного прибутку; величини прибутку за певного обсягу продажу; впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства.

Важливим елементом взаємозв'язку «витрати-обсяг-прибуток» є аналіз беззбитковості. Аналіз беззбитковості побудований на основі розподілу витрат на змінні та постійні, а також обчисленні точки беззбитковості.

Точка беззбитковості – це обсяг продажу (діяльності), за якого: доходи підприємства дорівнюють його витратам; маржинальний дохід дорівнює постійним витратам. *Точка беззбитковості в натуральних одиницях* може бути відображена наступним чином:

ТБно = ПВ/(Цод-ЗВод)

ТБно = ПВ/МДод

Точка беззбитковості в грошових одиницях обчислюється за формулою:

ТБго = ПВ/Кмд

Обсяг продажу в грошових одиницях, необхідний для отримання бажаного прибутку:

ОПго = (ПВ+ПО)/Кмд

Обсяг продажу в натуральних одиницях визначається:

ОПно = (ПВ+ПО)/МДод

Прибуток за певного обсягу продажу (доходу від реалізації) визначається:

ПО = Д – (ЗВ+ПВ)

або:

ПО = ОПго*Кмд – ПВ

Аналіз чутливості прибутку – визначення впливу на прибуток зміни витрат, ціни та обсягу продажу.

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу можна використати такі показники: коефіцієнт маржинального доходу; запас міцності; операційний важіль.

Визначення впливу зміни обсягу продажу на прибуток за допомогою *коефіцієнта маржинального доходу*:

Пзміна = Опзміна*Кмд

Для визначення впливу на прибуток зміни обсягу продажу можна використати показник запасу міцності. *Запас міцності* – це величина, на яку фактичний

(запланований) обсяг продажу перевищує критичний обсяг продажу (точку беззбитковості).

ЗМ = Оп – ТБ

Коефіцієнт запасу міцності – це співвідношення запасу міцності та фактичного або запланованого обсягу продажу:

Кзм = ЗМ/Оп

Чим більше значення має цей коефіцієнт, тим менша ймовірність того, що підприємство зазнає збитків у разі зменшення обсягу продажу.

Середньозважений маржинальний дохід – це сума величин маржинального доходу різних виробів, зважених за допомогою комбінації їх продажу.

WМД = ∑МДоді * SMi

∑МДоді – маржинальний дохід на одиницю і-го виробу.

SMi – комбінація продажу.

Поведінка витрат – це зміна постійних і змінних витрат при зміні обсягів реалізації. Знання поведінки витрат є необхідним елементом у плануванні.

Поведінка витрат

	Змінні витрати загальні	Змінні витрати на 1 продукції	Постійні витрати загальні	Постійні витрати на 1 продукції
Обсяг зростає	зростають	не змінюються	не змінюються	зменшуються
Обсяг зменшується	зменшуються	не змінюються	не змінюються	збільшуються

Тестові завдання

У точці беззбитковості:

1) доходи дорівнюють сумі постійних і змінних витрат;
2) доходи дорівнюють постійним витратам;
3) доходи дорівнюють змінним витратам;
4) вірна відповідь відсутня.

При зростанні обсягу реалізації:

1) загальні постійні витрати зростають, загальні змінні витрати зменшуються;
2) загальні постійні витрати не змінюються, загальні змінні витрати збільшуються;
3) загальні постійні витрати зменшуються, загальні змінні витрати не змінюються;
4) вірна відповідь відсутня.

63. Аналіз релевантності інформації для прийняття управлінських рішень

Прийняття рішення – це вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв’язання певної проблеми. Процес підготовки і прийняття рішення містить кілька етапів: вибір мети (постановка проблеми); визначення можливих варіантів дії; збирання даних про альтернативи; аналіз кількісних показників з урахуванням якісних факторів; прийняття рішення.

Рішення можуть бути: довгостроковими та короткостроковими. Довгострокові (стратегічні) рішення пов'язані з майбутніми можливостями, які прогнозуються, і які потребують конкретних дій сьогодні або найближчим часом. Об'єктом таких рішень є інвестиції для збільшення виробничих потужностей, розробка нових виробів, опанування нових ринків, інновації. Об'єктом короткотермінових рішень можуть бути ціна і обсяг реалізації продукції, прийняття спеціальних замовлень, скорочення або розширення виробництва певних виробів.

Облікова інформація, що використовується для обрання правильного варіанту при прийнятті управлінських рішень, повинна бути релевантною, своєчасною і достовірною. *Релевантною* є тільки та інформація, що може вплинути на рішення менеджера.

Витрати і доходи, що становлять різницю між альтернативними рішеннями, називають *диференціальними витратами або доходами* відповідно. Релевантними є тільки майбутні диференціальні витрати і доходи.

Розглядаючи різні варіанти рішень, слід враховувати не лише дійсні (реальні), а й альтернативні витрати. *Дійсні витрати* – витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів. *Альтернативні витрати* – вигода, що втрачається, коли вибір одного напряму дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення. Типовими прикладами ситуації, по якій треба приймати рішення є: рішення стосовно спеціального замовлення; розширення або скорочення сегменту; рішення виробляти чи купувати. Аналіз варіантів альтернативних рішень дозволяє зосередитись тільки на релевантних даних, оскільки лише диференціальні витрати і доход є релевантними.

Рішення про спеціальне замовлення – рішення, пов'язане з розглядом отриманої пропозиції на разовий випуск продукції або надання послуг за ціною нижчою, ніж звичайна ціна або навіть нижчою за собівартість. Аналіз для прийняття цього рішення передбачає: розрахунок маржинального доходу; диференціальний аналіз релевантних витрат і доходів; врахування можливих витрат при відсутності вільної потужності; врахування можливих довгострокових наслідків прийняття спеціального замовлення.

Розширення або скорочення сегменту – це рішення про розширення або скорочення послуг, виробів, підрозділів та інших сегментів на підставі аналізу їхньої прибутковості. Аналіз інформації для прийняття таких рішень базується на калькулюванні змінних витрат, визначенні прямих та загальних постійних витрат, зіставленні маржинального доходу.

Рішення «виробляти чи купувати» – рішення, пов'язані з розглядом існуючої альтернативи: виробляти самостійно окремі компоненти продукції (комплектуючі вироби, деталі та ін.) чи купувати їх у постачальників. Аналіз для прийняття такого рішення передбачає: визначення релевантної виробничої собівартості компонента; диференціальний аналіз витрат; врахування якісних факторів.

Можливості підприємства, як правило, обмежені. Діючи в умовах обмежень підприємство змушене обирати ті види продукції, виробництво яких найвигідніше. Оптимальне використання обмежених ресурсів – це рішення, спрямоване на складання виробничої програми, яка забезпечить максимізацію прибутку в умовах наявних обмежень. При наявності тільки одного обмеження аналіз базується на

показнику маржинального доходу на одиницю обмежувального чинника. Аналіз для прийняття таких рішень залежить від кількості таких обмежень.

Тестові завдання

Аналіз для прийняття рішення «виробляти чи купувати» включає:

1) диференціальний аналіз витрат;
2) визначення релевантної виробничої собівартості компонента;
3) врахування якісних факторів;
4) всі відповіді вірні.

Диференціальними витратами є:

1) Витрати, що становлять різницю між альтернативними рішеннями;
2) Витрати, що становлять суму між альтернативними рішеннями;
3) Різниця між витратами і доходами;
4) Вірна відповідь відсутня.

64. Бюджетування і контроль

Деталізація довгострокового плану здійснюється через бюджетування, яке визначає короткострокові завдання в межах загальної стратегії. Продуктом бюджетування є бюджет.

Бюджет – план майбутніх операцій, виражених у кількісному вимірі. Бюджетним періодом є рік, в межах якого може бути виділено більш короткі періоди (квартал, місяць). Бюджетування – процес планування майбутніх операцій підприємства та формування його результатів у вигляді системи бюджетів. Бюджетування здійснюється у двох напрямках: підготовка функціональних бюджетів, тобто бюджетів підрозділів підприємства; розробка стандартів (норм) витрат на виробництво окремих видів продукції або послуг.

На підставі бюджетів всіх підрозділів готується зведений бюджет підприємства. *Зведений бюджет* – це сукупність бюджетів, що узагальнюють майбутні операції всіх підрозділів підприємства. Він включає 2 групи бюджетів: операційні та фінансові. *Операційні бюджети* – це сукупність бюджетів витрат і доходів, що забезпечують складання бюджетного звіту про фінансові результати (бюджет продажу, бюджет виробництва, бюджет собівартості реалізованої продукції тощо). *Фінансові бюджети* – це сукупність бюджетів, що відображають заплановані грошові кошти та фінансовий стан підприємства (бюджет грошових коштів, бюджетний баланс).

Початковим етапом бюджетування є складання бюджету продажу. *Бюджет продажу* – це операційний бюджет, що містить інформацію про запланований обсяг продажу, ціну та очікуваний дохід від реалізації кожного виду продукції (товарів, послуг). З урахуванням цього бюджету формується бюджет виробництва. *Бюджет виробництва* – це виробнича програма, яка визначає заплановані номенклатуру та обсяг виробництва продукції в бюджетному періоді. Бюджет виробництва базується на формулі:

Обсяг в-ва = обсяг продажу + необхідний запас готової продукції на кінець періоду – запас готової продукції на початок періоду

Бюджет використання матеріалів – це плановий документ, що визначає кількість і номенклатуру матеріалів, необхідних для виконання виробничої програми бюджетного періоду. Бюджет придбання матеріалів – це плановий документ, який містить розрахунок кількості матеріалів, які необхідно придбати за бюджетного періоду.

Обсяг закупівлі матеріалів = виробничі потреби в матеріалах + необхідний запас матеріалів на кінець місяця – початковий запас матеріалів

Бюджетний комітет – робочий орган підприємства, який забезпечує розробку і погодження бюджетів. *Бюджетний контроль* – це процес зіставлення фактичних результатів з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних коректівів. Звіт про виконання – звіт, який містить порівняння запланованих і фактичних показників та розрахунок відхилень з вказівкою їх причини. Завдання бюджетного контролю – привернути увагу бухгалтера (менеджера) до значних відхилень, які вимагають детального аналізу і прийняття рішень.

Управління за відхиленнями – принцип управління, за яким менеджер (керівник) концентрує увагу лише на значних відхиленнях від плану і не звертає увагу на показники, які виконуються задовільно. Бюджетний контроль і управління відхиленнями здійснюється за допомогою звіту про виконання бюджету. *Аналіз відхилень* – процес систематичного порівняння бюджетних (стандартних) і фактичних показників діяльності та інтерпретації відхилень.

Для забезпечення ефективного контролю за допомогою звіту про виконання бюджету слід зіставити фактичні результати з бюджетом, скоригованим з урахуванням фактичного обсягу діяльності. Такий бюджет має назву гнучкий бюджет. *Гнучкий бюджет* – бюджет, складений на підставі бюджетів витрат і доходів для фактичного обсягу діяльності. Відхилення від гнучкого бюджету – це різниця між фактичними результатами діяльності та показниками гнучкого бюджету при фактичному обсязі діяльності. Відхилення за рахунок обсягу діяльності – це різниця між показниками гнучкого бюджету та статичного бюджету.

Тестові завдання

Зведений бюджет включає:

1) операційний бюджет;
2) фінансовий бюджет;
3) операційний і фінансовий бюджет;
4) вірна відповідь відсутня.

Гнучкий бюджет базується на:

1) фактичному обсязі виробництва;
2) бюджетних цінах;
3) бюджетних витратах;
4) всі відповіді вірні.

65. Особливості бюджетування у рослинництві

Бюджет виробництва – це заплановане виробництво продукції в натуральних одиницях на бюджетний період. У ньому визначається обсяг ресурсів, необхідних

для забезпечення безперебійного процесу виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до запланованих обсягів її продажу та внутрішньогосподарського споживання.

Для формування даного бюджету необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією. Бюджет виробництва сільськогосподарської продукції тривалого зберігання чи продукції її переробки формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції тривалого зберігання.

На основі бюджету виробництва складають бюджети витрат на виробництво запланованого обсягу продукції. Невід'ємними частинами бюджету виробництва є: бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет на організацію виробництва й управління (бюджет накладних витрат).

Отже, на першому етапі складання бюджету галузі рослинництва визначається основна товарна продукція господарства. Якщо у господарстві є млин, який переробляє значну частину зерна на борошно, то товарною продукцією буде борошно. У такому випадку доцільно складати два окремі бюджети: на вирощування пшениці та на переробку.

Бюджет, як правило, має три розділи. У перший вносять загальні дані: вид діяльності, площа, урожайність, валовий збір та ін. У другому розраховується виручка від реалізації продукції. Для цього визначаються види товарної продукції, кількість реалізації, заплановані ціни реалізації та виручка за кожним видом продукції. У третьому розділі наводяться заплановані змінні витрати, згруповані за статтями: витрати на оплату праці, насіння та садивний матеріал, засоби захисту рослин, мінеральні добрива, роботи та послуги, на утримання основних засобів, інші витрати.

У бюджетах за окремими видами діяльності розраховуються тільки змінні витрати, постійні витрати підприємства розраховуються окремо за видами і не розподіляються на різні види діяльності.

Дуже важливий правильний розрахунок розподілу витрат між окремими виробництвами, оскільки у разі використання при вирощуванні певної культури дорогого виду мінеральних добрив сума розподілених витрат, що після проведених розрахунків припадатиме на цю культуру, буде вищою за культуру, і прибуток буде меншим (ніж на інші культури, де відповідно такі витрати не проводились).

У зв'язку з цим доцільно складати бюджети з урахуванням постійних витрат на кожний вид діяльності з наданням відповідних роз'яснень щодо баз розподілу й інших основних критеріїв з метою недопущення помилок у ході планування та прийняття управлінських рішень.

Тестові завдання

Який документ складають для контролю за виконанням бюджетів?

1) звіт про виконання бюджету;
2) розрахунок відхилень фактичних показників від бюджетних;
3) пояснювальну записку керівника підрозділу;
4) бюджетний баланс.

Бюджет собівартості реалізованої готової продукції включає зміну залишків:

1) сировини та матеріалів;
2) готової продукції;
3) незавершеного виробництва;
4) грошових коштів на рахунках у банках.

66. Особливості бюджетування у тваринництві

З метою формування бюджету виробництва необхідно встановити політику щодо виробничих запасів, розрахувати обсяг виробництва за кожною позицією. Бюджет виробництва сільськогосподарської продукції тривалого зберігання чи продукції її переробки формується на підставі даних бюджету продажу з урахуванням зміни залишків готової продукції тривалого зберігання, а також молодняку тварин і тварин на відгодівлі.

При здійсненні бюджетування слід передбачити структуру норм і нормативів виробництва сільськогосподарської продукції.

На основі бюджету виробництва складаються бюджети витрат на виробництво запланованого обсягу продукції. Невід'ємними частинами бюджету виробництва є: бюджет прямих матеріальних витрат; бюджет прямих витрат на оплату праці; бюджет на організацію виробництва й управління (бюджет накладних витрат).

На першому етапі складання бюджету галузі тваринництва визначається основна товарна продукція господарства.

Бюджет, як правило, має три розділи. До першого вносяться загальні дані: вид діяльності, загальне поголів'я, надої, жива вага й ін. У другому розраховується виручка від реалізації продукції. Для цього визначаються види товарної продукції, кількість реалізації, заплановані ціни реалізації та виручка за кожним видом продукції. У третьому розділі наводяться заплановані змінні витрати, згруповані за статтями: витрати на оплату праці, корми, засоби захисту тварин, роботи та послуги, на утримання основних засобів, інші витрати.

У бюджетах за окремими видами діяльності розраховуються тільки змінні витрати; постійні витрати підприємства розраховуються окремо за видами і не розподіляються на різні види діяльності. Бюджети з урахуванням постійних витрат на кожний вид діяльності повинні подаватися керівництву підприємства з відповідними роз'ясненнями щодо баз розподілу й інших основних критеріїв із метою недопущення помилок при прийнятті управлінських рішень і плануванні.

Тестові завдання

Система обліку за центрами відповідальності передбачає:

1) складання бюджету кожного підрозділу;
2) регулярне складання звітів щодо виконання бюджетів;
3) аналіз та оцінку діяльності кожного центру відповідальності;
4) можливість звільнення вищого керівництва від вирішення оперативних питань.

Який із наведених бюджетів не може бути підставою для складання бюджету собівартості виготовленої продукції?

1) прямих витрат на оплату праці;
2) прямих матеріальних витрат;
3) виробничих накладних витрат;
4) загальногосподарських витрат.

67. Облік і контроль за центрами відповідальності

Центр відповідальності – це сегмент діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера (керівника) за показники діяльності, які він контролює. *Облік за центрами відповідальності* - це облікова система, яка забезпечує відображення, накопичення, аналіз і надання інформації про витрати та результати по підрозділах підприємства з метою контролю і оцінки їх діяльності.

Створення і функціонування системи обліку за центрами відповідальності передбачає: визначення центрів відповідальності; складання бюджету для кожного центру відповідальності; регулярне складання звітності про виконання бюджету; аналіз причин відхилень та оцінка діяльності центрів.

Відмінності і характер відповідальності менеджерів дають змогу виділити 4 типи центрів відповідальності: центр витрат; центр доходу; центр прибутку; центр інвестицій.

Основними принципами організації системи обліку за центрами відповідальності є: визначення контрольованих статей витрат і доходів за умови, що менеджер (керівник) повинен відповідати тільки за ті витрати і доходи, які він може контролювати і на величину яких може впливати; персоніфікація облікових документів, тобто зазначення в документах керівника, який відповідає за конкретні статті витрат і доходів; обов'язок керівника центру складати бюджети на певний період і подавати звітність про фактичні витрати та результати в розрізі цих бюджетів.

Звіт центру відповідальності – це звіт, що містить показники діяльності, які контролюються персоналом відповідного центру. Звіт центру відповідальності використовується керівником самого центру для планування, контролю та прийняття управлінських рішень, а вище керівництво на підставі даних такого звіту оцінює діяльність кожного підрозділу та його керівника. Звітність центрів відповідальності має відповідати певним вимогам: бути оперативною; містити інформацію про відхилення від плану (бюджету); зміст звітності має відповідати можливостям керівника приймати рішення в конкретній сфері діяльності.

Тестові завдання

Основними типами центрів відповідальності є:

1) центр витрат і доходів;
2) центр прибутку;
3) центр інвестицій;
4) всі відповіді вірні.

До числа вимог до звітності центрів відповідальності відносяться?

1) оперативність;
2) наявність інформації про відхилення від плану (бюджету;
3) зміст звітності повинен відповідати можливостям керівника приймати рішення;
4) всі відповіді вірні.

68. Оцінка діяльності центрів витрат і доходів

Центр витрат – центр відповідальності, керівник якого контролює тільки витрати. Центри витрат поділяються на: центри технологічних витрат та центри дискреційних витрат. *Центр технологічних витрат* – центр витрат, для якого може бути встановлений оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності центру. *Центр дискреційних витрат* – центр витрат, для якого неможливо визначити оптимальний взаємозв'язок між витратами та результатами діяльності центру. Типовими прикладами таких центрів є: адміністративні підрозділи (бухгалтерія, відділ кадрів), підрозділи, що забезпечують збут (відділ реклами, відділ маркетингу). Діяльність керівника центру витрат оцінюється на підставі бюджету і звіту про виконання. Звітність по центрах витрат забезпечує апарат управління інформацією про хід виробничого процесу і динаміку витрат з виокремленням позитивних (сприятливих) та негативних (несприятливих) відхилень.

Центр доходу – центр відповідальності, керівник якого контролює доходи, але не контролює витрати. Для оцінки діяльності центру доходу зіставляють бюджетну і фактичну суму доходу, визначають відхилення та аналізують причини їх виникнення. Виокремлюють *відхилення доходу за рахунок*: ціни виробу, обсягу продажу, комбінації продажу, кількості продажу, розміру ринку, частки ринку.

Відхилення доходу за рахунок ціни виробу – це добуток різниці між фактичною й бюджетною ціною виробу та фактичним обсягом продажу цього виробу.Загальне відхилення доходу за рахунок ціни є сумою відхилень доходу за рахунок ціни окремих виробів. Індивідуальне відхилення за рахунок ціни є позитивним, якщо фактична ціна продукту перевищує бюджетну, і навпаки негативним, якщо фактична ціна нижча за бюджетну. *Відхилення доходу за рахунок обсягу продажу виробу* – це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу виробу та бюджетної ціни цього виробу. *Відхилення доходу за рахунок комбінації продажу* – це добуток різниці між фактичною й бюджетною питомою вагою виробу, бюджетної ціни цього виробу та фактичного обсягу продажу всіх виробів. *Відхилення доходу за рахунок кількості продажу* – це добуток різниці між фактичним і бюджетним обсягом продажу всіх виробів, бюджетної ціни виробу та бюджетної питомої ваги цього виробу в загальному обсязі продажу.

Відхилення доходу за рахунок розміру ринку – це добуток різниці між фактичним та бюджетним розміром ринку, середньої бюджетної ціни та бюджетної частки ринку. *Відхилення доходу за рахунок частки ринку* – це добуток різниці між фактичною та бюджетною часткою ринку, середньої бюджетної ціни та фактичного розміру ринку.

Тестові завдання

Центри витрат поділяються на:

1) центри технологічних витрат;
2) центри дискреційних витрат;
3) центри технологічних і дискреційних витрат;
4) центри маржинального доходу.

Керівник центру доходів контролює?

1) тільки доходи;
2) тільки витрати;
3) доходи і витрати;
4) доходи і прибутки.

69.Оцінка діяльності центрів прибутку та інвестицій

Центр прибутку – центр відповідальності, керівник якого контролює витрати і доходи, але не контролює інвестицій в активи центру (виробничі підрозділи, торгові точки). Оцінка діяльності центру прибутку залежить від досягнення або перевищення бюджетного прибутку.

Звіти, які використовуються для оцінки центру прибутку, набувають форми звіту про прибуток. У деяких випадках звітність центру прибутку може бути розширена до показника операційного прибутку, тобто прибутку, який зменшується на величину операційних витрат, що відносяться до даного центру. Вважається доцільним доводити до центрів прибутку тільки прямі операційні витрати і оцінювати їх діяльність за показником остаточного доходу:

Остаточний дохід = Валовий прибуток – Прямі операційні витрати

Альтернативним варіантом звіту центру прибутку є форма, в якій замість валового прибутку відображується показник маржинального доходу, що підкреслює роль змінних витрат у формуванні результатного показника.

Центр інвестицій є сукупністю центру витрат і центру прибутку. Для нього використовуються обліково-аналітичні інструменти (або їх комбінації), що і до центрів відповідальності перших двох видів. А зважаючи на те, що найчастіше центром інвестицій є ціле підприємство, то звітністю такого центру є фінансовий звіт підприємства.

Для того щоб оцінити відносну ефективність роботи центрів інвестицій, у західній практиці використовують Модель DU PONT (Модель Дюпона) – показник рентабельності активів (ROA):

$$\text{ROA} = \frac{\text{Прибуток}}{\text{Активи}}$$

Тестові завдання

Керівник центру відповідальності прибутку контролює виконання бюджету:

1) витрат;
2) прибутку;

3) доходів і витрат;
4) прибутку і витрат.

Для оцінки діяльності центру інвестицій необхідно враховувати (за моделлю Дюпона) фактори:

1) дохід та активи;
2) прибуток та активи;
3) чистий дохід та оборотні активи;
4) прибуток та інвестований капітал.

70. Основи стратегічного управлінського обліку

Стратегічний управлінський облік призначений для інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту. Досягнення мети стратегічного управління – забезпечення прибутковості бізнесу власника у довгостроковій перспективі неможливе без облікової інформації управлінського характеру.

Основними напрямками використання облікової інформації для потреб стратегічного управління є інформаційна підтримка: конкурентної стратегії підприємства; стратегічного управління витратами; системи калькулювання та управління витратами за видами діяльності; управління продуктивністю та якістю діяльності; оцінки діяльності.

Стратегічний управлінський облік як система інформаційної підтримки конкурентної стратегії підприємства забезпечує якісною, достовірною і релевантною інформацією: стратегічне позиціонування, визначення ключових чинників успіху відповідно до результатів SWOT- аналізу, конкурентні стратегії.

В управлінні витратами інформація підсистеми стратегічного управлінського обліку використовується в: аналізі ланцюжка створення цінності, калькуляції витрат повного життєвого циклу, цільовому калькулюванні, калькулюванні для безперервного вдосконалення.

Реалізація концепції стратегічного управління підприємством забезпечується завдяки використанню даних стратегічного управлінського обліку щодо економічної доданої вартості (EVA) та збалансованої системи показників.

Тестові завдання

Для реалізації концепції стратегічного управління підприємством необхідні дані стратегічного управлінського обліку щодо:

1) економічної доданої вартості;
2) збалансованої системи показників;
3) економічної доданої вартості та збалансованої системи показників ;
4) вірна відповідь відсутня.

Стратегічний управлінський облік призначений для:

1) інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту;
2) інформаційного забезпечення операційного менеджменту;
3) інформаційного забезпечення інвестиційного менеджменту;
4) інформаційного забезпечення менеджменту інновацій.

Р О З Д І Л І І І . ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ В ОПОДАТКУВАННІ

1. Основні засади побудови обліку в системі оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності та законодавчо-нормативна база його ведення

Система оподаткування – це законодавчо визначені платники податків, їх права і обов'язки, об'єкти оподаткування, види податків, зборів і платежів, а також порядок їх стягнення.

Згідно Податкового кодексу України податки 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.

Облік в системі оподаткування - це підсистема бухгалтерського обліку, яка за певними правилами, затвердженими державою, виконує функції нарахування та сплати податків відповідним державним органам

Метою обліку в системі оподаткування є формування повної та достовірної інформації про облік господарських операцій, що були проведені платником протягом звітного періоду з метою оподаткування, а також забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для контролю за вірністю нарахування, повнотою та своєчасністю перерахування податків до відповідних бюджетів

Організація обліку в системі оподаткування - це діяльність в межах підприємства по створенню і постійному впорядкуванню та удосконаленню системи обліку податкових розрахунків з метою забезпечення державних фіскальних органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та сплати податків. Законодавчо сформульовані лише загальні принципи організації обліку в системі оподаткування, тому кожен бухгалтер має визначити самостійно порядок його ведення.

Тестові завдання:

Організація обліку в системі оподаткування – це:

1) це діяльність в межах підприємства по створенню і постійному впорядкуванню та удосконаленню системи обліку з метою забезпечення державних податкових органів інформацією, необхідною для контролю за правильністю нарахування та сплати податків;

2) це діяльність в межах підприємства по створенню і постійному

впорядкуванню та удосконаленню системи обліку з метою забезпечення інформацією про фінансовий стан підприємства його керівництва, власників, інвесторів, державу та інших зацікавлених користувачів;

3) це діяльність в межах підприємства по створенню і постійному впорядкуванню та удосконаленню системи обліку з метою забезпечення інформацією керівництва підприємства про виробничий процес для оперативного управління та контролю за собівартістю;

4) це діяльність в межах підприємства по створенню і постійному впорядкуванню та удосконаленню системи обліку з метою забезпечення інформацією державних податкових органів про виробничий процес для оперативного управління та контролю за собівартістю.

Законодавчо визначенні платники податків, їхні обов'язки і права, об'єкти оподаткування, види податків, зборів і платежів, а також порядок їх стягнення – це:

1) податкова політика;
2) податкова система;
3) система оподаткування;
4) принципи податкового законодавства.

2. Облік і звітність по податку на додану вартість

Податок на додану вартість (ПДВ) – непрямий податок, який додається до ціни та сплачується на кожному етапі постачання товарів (послуг).

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.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції:

а) *постачання товарів*, місце постачання яких розташоване на митній території України, у тому числі операції 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;

б) *постачання послуг*, місце постачання яких розташоване на митній території України;

в) *ввезення товарів* (супутніх послуг) на митну територію України в митному *режимі імпорту або реімпорту*;

г) *вивезення товарів* (супутніх послуг) у митному *режимі експорту або реекспорту*;

ґ) з метою оподаткування цим податком до експорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг), які перебувають у вільному обігу на території України, до митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 - 37 Митного кодексу України;

д) з метою оподаткування цим податком до імпорту також прирівнюється постачання товарів (супутніх послуг) з-під митного режиму магазину безмитної торгівлі, митного складу або спеціальної митної зони, створених згідно з положеннями глав 35 - 37 Митного кодексу України, для їх подальшого вільного обігу на території України;

е) *постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу* та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

Ставки податку встановлюються від *бази оподаткування* в таких розмірах:

- основна 20%;
- 0 % ();

2. 7 відсотків по операціях з: постачання на митній території України та ввезення на митну територію України лікарських засобів, медичних виробів та/або медичного обладнання.

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).

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) податкових осіб продавця

- додатки 1 до ПН
- додаток 2 до ПН Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної (РК)

Податкова накладна та розрахунок коригувань підлягають обов'язковій реєстрації в ЄРПН

Єдиний реєстр податкових накладних (ЄРПН) – реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригувань, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами

Система електронного адміністрування (СЕА) система забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податків (ПКУ 200)

Принципи роботи СЕА:

постачальник має право зареєструвати ПН та/або розрахунки коригування в ЄРПН на суму ПДВ (∑Накл), у межах ліміту реєстрації;

Ліміт реєстрації розраховується за формулою встановленою ПКУ:

∑Накл = ∑НаклОтр + ∑Митн + ∑ПопРах + ∑Овердрафт - ∑НаклВид - ∑Відшкод - ∑Перевищ,

Складові розрахунку реєстраційного ліміту:

∑НаклОтр - загальна сума податку за отриманими платником ПН і розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних;

∑Митн - загальна сума податку, сплаченого платником при ввезенні товарів на митну територію України;

∑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 сільгосппідприємств, що обрало спеціальний режим оподаткування відповідно ПКУ.

∑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.

∑НаклВид - загальна сума ПДВ за виданими та зареєстрованими в ЄРПН податковими накладними та розрахунками коригування до таких податкових накладних;

∑Відшкод - загальна сума податку, заявлена платником до бюджетного відшкодування з урахуванням сум коригувань, проведених за результатами перевірок;

∑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.

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 рахунку.

Бухгалтерський облік ПДВ ведеться згідно Інструкції про бухгалтерський облік ПДВ №117 від 1994 року та згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку

Для обліку ПДВ передбачені наступні рахунки:

Бухгалтерський обліку податку на додану вартість відображають на субрахунках:

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

Операція	Дт	Кт
Перша подія — постачання продукції (товарів), виконаних робіт, наданих послуг		
Відпущено та реалізовано продукцію рослинництва вітчизняним покупцям	901	271
Нараховано виручку (дохід) за реалізовану сільгосппродукцію покупцям	361	701
Відображено ПЗ з ПДВ за реалізовану продукцію (за першою подією — поставкою)	701	6415

Перша подія — отримання авансу від покупця		
На поточний рахунок отримано попередню оплату (аванс) від покупців сільгосппродукції	311	681
Нараховано ПЗ з ПДВ за отриманим авансом	6431	6415
Відпущено та реалізовано продукцію рослинництва покупцям	901	271
Нараховано виручку (дохід) за реалізовану покупцям сільгосппродукцію	361	701
Відображено ПЗ з ПДВ за авансованими поставками	701	6431

Декларацію з ПДВ, у якій встановлено місячний звітний період, платники подають протягом 20 календарних днів, а квартальні платники - протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного періоду

Тестові завдання:

Платником податку на додану вартість є:

1) фізична особа, обсяг доходів якої перевищив 1000000 грн. за останніх 12 місяців;
2) юридична особа, обсяг доходів якої перевищив 1000000 грн. за останніх 12 місяців;
3) суб'єкти підприємницької діяльності, обсяг доходів яких перевищив 1000000 грн. за останніх 12 місяців.
4) Особа здійснює на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти, обсяг продажу якої протягом будь-якого періоду з останніх і календарних місяців перевищував 600 нмдг.

Строк подання податкової декларації з ПДВ:

1) на наступний день після останнього календарного дня звітного (податкового) місяця;
2) протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем;
3) протягом 10 календарних днів, що настають за останнім календарним днем;
4) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем.

3. Облік і звітність за податком на прибуток

Платниками податку є:

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 згіднoПКУ.

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

Для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу.

Рішення про незастосування коригування фінансового результату платник податку зазначає у податковій звітності з податку на прибуток та наказі про облікову політику.

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)

Перелік доходів і витрат	Номер і назва субрахунку 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 розрахунків за податком на прибуток ведуть: на рахунках 641

на рахунках 98

На рахунку 98 "Податок на прибуток" ведеться облік суми витрат податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 "Податок на прибуток".

За дебетом рахунку 98 відображаються нараховані суми податку на прибуток, відрахувань до Державного бюджету України від доходів від проведення державних грошових лотерей і податку на доходи від страхової діяльності, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79 "Фінансові результати"

Нарахування і сплата податку на прибуток відображається:

Дт 98 Кт 641 – нараховано податок на прибуток

Дт 641 Кт 311 погашено заборгованість перед бюджетом за податком на прибуток

Податковий звітний період із податку на прибуток:

Рік

- новостворені платники податку на прибуток (за період діяльності в першому звітному (податковому році))

- платники, у яких річний бухдохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн

- виробники с.г. продукції

Квартал

платники, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за попередній річний звітний (податковий) період перевищує 20 млн. грн

Тестові завдання:

Підставою для виникнення доходів в податковому обліку є:

1) виписка банку з руху грошових коштів, прибуткові касові ордери;
2) накладні на відпуск матеріальних цінностей, акти виконаних робіт, наданих послуг;
3) видаткові касові ордери, платіжне доручення, прибуткові накладні;
4) виписка банку з руху грошових коштів, прибуткові касові ордери, накладні на відпуск матеріальних цінностей, акти виконаних робіт, наданих послуг

Хто здійснює нарахування податку на прибуток:

1) Працівник податкової служби;

2) Платник податку самостійно;
3) Податковий агент;
4) Податковий аудитор.

4. Облік і звітність по 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

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:

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

2. 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 *бази оподаткування* враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у *грошовій, так і негрошовій формах*.

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

(Оподатковуваний дохід – Податкова соціальна пільга (за наявності)) х18%

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

(Вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами х К) х 18 %

К = 100 : (100 - Сп),

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.

Бухгалтерський облік ПДФО:

Утримано ПДФО із заробітної плати працівника:

Дт 661 Кт 641;

Перераховано ПДФО до бюджету: Дт 641 Кт 311.

Щоквартально в податкову інспекцію подають ф 1 ДФ "Податковий розрахунок суми доходи, нараховано (сплаченого) на користь платників податку і сум утриманого з них податку"

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 оподатковуваного 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:

- загальна, яка дорівнює *50 відсоткам* розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року;
- у розмірі, що дорівнює *150 відсоткам* загальної пільги;
- у розмірі, що дорівнює *200 відсоткам* загальної пільги.

Таблиця

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	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; ґ) є інвалідом I або II групи, у тому числі з дитинства, крім інвалідів, пільга яким визначена підпунктом "б" підпункту 169.1.4 цього пункту; 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 колишньою 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.

До податкової знижки включаються фактично здійснені протягом звітного податкового року платником податку витрати, підтверджені відповідними платіжними та розрахунковими документами, зокрема квитанціями, фіскальними або товарними чеками, прибутковими касовими ордерами, копіями договорів, що ідентифікують продавця товарів (робіт, послуг) і їх покупця (отримувача). У зазначених документах обов'язково повинно бути відображено вартість таких товарів (робіт, послуг) і строк їх продажу (виконання, надання).

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).

6) 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.

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.

Витрати, які включаються до складу податкової знижки повинні бути документально підтверджені.

Тестові завдання:

Податкова соціальна пільга розраховується як:

1) сума, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі (у розрахунку на місяць), встановлений законом на 1 січня звітного податкового року;

2) сума, що дорівнює одній мінімальній заробітній платі на момент нарахування доходу платника податку;

3) сума, яка дорівнює місячному прожитковому мінімуму, діючого для

працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень.;

4) сума, яка дорівнює 50% мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року.

Розмір податкової соціальної пільги для працівника підприємства, який має статус постраждалого внаслідок Чорнобильської катастрофи 2 категорії становить:

1) 50 %
2) 100 %
3) 150%;
4) 200%.

5. Облік і звітність по акцизному 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 звільняються від оподаткування, покладається виконання умов щодо цільового використання підакцизних товарів (продукції) в разі порушення таких умов.
9. Особа - суб'єкт господарювання роздрібної 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. Не є платниками податку особи, які здійснюють діяльність з виробництва електричної енергії за умови її продажу на оптовому ринку електричної енергії та/або з постачання електричної енергії, крім платників, зазначених в підпункті 212.1.12 цього пункту.

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, відповідно до пункту 213.3 статті 213 цього Кодексу;

6. обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 статті 214 цього Кодексу;

7. реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі 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 відповідно до підпункту 213.1.1 цього пункту, що підтверджені зареєстрованими акцизними накладними в Єдиному реєстрі акцизних накладних.

Ставки податку встановлюються відповідно до ПКУ: а*двалорні, 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 (з податком на додану вартість та без урахування акцизного податку з реалізації суб'єктами господарювання роздрібної торгівлі підакцизних товарів) підакцизних товарів, що реалізовані відповідно до підпункту 213.1.9 пункту 213.1 статті 213 цього Кодексу;

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 дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн та промислові замінники тютюну; пальне; автомобілі легкові, кузови до них, причепи та напівпричепи, 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 роздрібної торгівлі 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 проданий товар. Датою виникнення податкових зобов'язань щодо постачання електроенергії є дата підписання акту прийому-передачі електроенергії.

Базовий податковий період для сплати податку відповідає календарному місяцю. Платник податку з підакцизних товарів (продукції), вироблених або переобладнаних на митній території України; імпортер алкогольних напоїв та тютюнових виробів; суб'єкт господарювання роздрібної торгівлі, який здійснює реалізацію підакцизних товарів; оптовий постачальник електричної енергії подає

щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду контролюючому органу за місцем реєстрації декларацію акцизного податку

Тестові завдання:

6. Облік і звітність по екологічному податку

Платниками податку є суб'єкти господарювання, юридичні особи, що не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, які виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, під час провадження діяльності яких на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони здійснюються:

викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;

скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;

розміщення відходів (крім розміщення окремих видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання);

утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);

тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Об'єктом та базою оподаткування є:

обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;

обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;

обсяги та види (класи) розміщених відходів, крім обсягів та видів (класів) відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання;

обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;

обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Суми податку обчислюються за податковий (звітний) квартал платниками податку.

У разі якщо під час провадження господарської діяльності платником податку здійснюються різні види забруднення навколишнього природного середовища та/або забруднення різними видами забруднюючих речовин, такий платник зобов'язаний визначати суму податку окремо за кожним видом забруднення та/або за кожним видом забруднюючої речовини.

Платники податку складають податкові декларації за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 цього Кодексу, подають їх протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, до контролюючих органів та сплачують податок протягом 10

календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації.

7. Облік і звітність рентної плати

Рентна плата складається з:

1. рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин;
2. рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин;
3. рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України;
4. рентної плати за спеціальне використання води;
5. рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів;
6. рентної плати за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами аміаку територією України.

Рентна плата за користування надрами для видобування корисних копалин

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин - суб'єкти господарювання, у тому числі громадяни України, іноземці та особи без громадянства, зареєстровані відповідно до закону як підприємці, які набули права користування об'єктом (ділянкою) надр на підставі отриманих спеціальних дозволів на користування надрами (далі - спеціальний дозвіл) в межах конкретних ділянок надр з метою провадження господарської діяльності з видобування корисних копалин, у тому числі під час геологічного вивчення (або геологічного вивчення з подальшою дослідно-промисловою розробкою) в межах зазначених у таких спеціальних дозволах об'єктах (ділянках) надр.

У разі укладення власниками спеціальних дозволів з третіми особами договорів на виконання робіт (послуг), пов'язаних з використанням надр, у тому числі (але не виключно) за операціями з давальницькою сировиною, платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є власники таких спеціальних дозволів..

Платником рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин під час виконання договорів про спільну діяльність без утворення юридичної особи є уповноважена особа - один із учасників такого договору, на якого згідно з його умовами покладено обов'язок нарахування, утримання та внесення податків і зборів до бюджету з єдиного поточного рахунку спільної діяльності (далі - уповноважена особа), за умови, що один з учасників зазначеного договору має відповідний спеціальний дозвіл. Облік результатів спільної діяльності ведеться таким учасником окремо від обліку його господарської діяльності. Такий учасник додатково береться на облік як платник рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин у порядку, визначеному цим Кодексом.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, що провадять господарську діяльність з видобування підземних вод на підставі дозволів на спеціальне водокористування.

Платниками рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин є землевласники та землекористувачі, крім суб'єктів підприємництва, які відповідно до законодавства відносяться до фермерських господарств, - громадяни України, іноземці та особи без громадянства, що в межах наданих їм земельних ділянок, розмір яких перевищує норми, передбачені статтею 121 Земельного кодексу України, видобувають прісні підземні води із застосуванням електричних пристроїв у обсязі понад 13 кубічних метрів на особу в місяць (за показниками лічильників).

Платники рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин здійснюють для цілей оподаткування окремий (від інших видів операційної діяльності) бухгалтерський та податковий облік витрат і доходів за кожним видом мінеральної сировини за кожним об'єктом надр, на який надано спеціальний дозвіл.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин по кожній наданій у користування ділянці надр, що визначена у відповідному спеціальному дозволі, є обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин у податковому (звітному) періоді, приведеної у відповідність із стандартом, встановленим галузевим законодавством, до якої належать:

обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з надр на території України, її континентального шельфу і виключної (морської) економічної зони, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною; 252.3.2. обсяг товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що є результатом господарської діяльності з видобування корисних копалин з відходів (втрат, хвостів тощо) гірничого виробництва, у тому числі обсяг мінеральної сировини, що утворюється в результаті виконання первинної переробки, що провадиться іншими, ніж платник рентної плати, суб'єктами господарювання на умовах господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, якщо для її видобутку відповідно до законодавства необхідно отримати спеціальний дозвіл.

Види товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) визначаються платником рентної плати відповідно до затверджених законодавством переліків видів корисних копалин, а також кодифікації товарів та послуг з урахуванням затверджених платником схем руху товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на виробничих дільницях та місцях зберігання з урахуванням складу вихідної сировини, умов конкретного виробництва, особливостей технологічного процесу та вимог до кінцевої продукції.

Базою оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування корисних копалин є вартість обсягів видобутих у податковому (звітному) періоді корисних копалин (мінеральної сировини), яка окремо

обчислюється для кожного виду корисної копалини (мінеральної сировини) для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства).

Вартість відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді обчислюється платником для кожної ділянки надр на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за більшою з таких її величин:

за фактичними цінами реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини);

за розрахунковою вартістю відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), крім вуглеводневої сировини.

У разі обчислення вартості товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за фактичними цінами реалізації вартість одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) встановлюється платником рентної плати за величиною суми доходу, отриманого (нарахованого) від виконаних у податковому (звітному) періоді господарських зобов'язань з реалізації відповідного обсягу (кількості) такого виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини). 7,28. Фактична ціна реалізації для руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, за податковий (звітний) період як середня ціна однієї тонни відповідного виду товарної продукції (залізорудного, марганцевого, ільменітового, рутилового, цирконового, уранового концентратів), перерахованої у гривні за курсом Національного банку України станом на 1 число місяця, що настає за звітним періодом, визначена виходячи з цін, опублікованих у світовому комерційному інформаційному огляді протягом поточного звітного (податкового) періоду, які визначаються на базових умовах поставки (склад готової продукції гірничого підприємства) за методикою, визначеною Кабінетом Міністрів України. У разі якщо у податковому (звітному) періоді фактичну ціну реалізації для руд чорних, кольорових та легувальних металів, урановмісних руд центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, не визначено, фактичною ціною вважається ціна реалізації відповідного виду руди, що не може бути нижче ціни, визначеної центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, у попередньому звітному (податковому) періоді. Фактичною ціною реалізації для газу природного вважається: для газу природного, що відповідає умові, визначеній у пункті 252.24 цієї статті, - ціна, визначена у відповідних договорах купівлі-продажу природного газу між платником рентної плати та суб'єктом ринку природного газу, на якого Кабінетом Міністрів України покладені спеціальні обов'язки щодо формування ресурсу природного газу для побутових споживачів та виробників теплової енергії відповідно до Закону України "Про ринок природного газу", у податковому (звітному) періоді; для іншого газу

природного - середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період. Середня митна вартість імпортного природного газу, що склалася у процесі його митного оформлення під час ввезення на територію України за податковий (звітний) період, обчислюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, та передається до 5 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, який до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку, до 10 числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, розміщує визначену ціну реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) на своєму офіційному веб-сайті у спеціальному розділі та повідомляє центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Сума доходу, отриманого (нарахованого) від реалізації відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) за податковий (звітний) період, зменшується на суму витрат платника, пов'язаних з доставкою (перевезенням, транспортуванням) обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) споживачу в розмірах, установлених у договорі купівлі-продажу згідно з умовами постачання. Суми попередньої оплати вартості обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини), що надійшли до моменту фактичного виконання господарських зобов'язань (фактичної поставки) або до моменту настання строку виконання господарських зобов'язань (поставки) за відповідним договором, включаються до суми доходу для обчислення вартості одиниці відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) у податковому (звітному) періоді, якщо такі господарські зобов'язання (поставки) виконані або мали бути виконаними за зазначеним договором. Сума доходу, отримана від реалізації обсягу (кількості) відповідного виду товарної продукції гірничого підприємства - видобутої корисної копалини (мінеральної сировини) в іноземній валюті, обраховується в національній валюті за офіційним курсом гривні до іноземних валют, встановленим Національним банком України на дату реалізації таких корисних копалин.

Рентна плата за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин

Платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є юридичні та фізичні особи - суб'єкти господарювання, які використовують у межах території України ділянки надр для:

зберігання природного газу, нафти, газоподібних та інших рідких нафтопродуктів;

витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції;

вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин;

зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів;

провадження інших видів господарської діяльності.

Не є платниками рентної плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, військові частини, заклади, установи і організації Збройних Сил України та інші військові формування, утворені відповідно до закону, що фінансуються за рахунок коштів державного бюджету.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, є обсяг підземного простору (ділянки) надр:

для зберігання природного газу та газоподібних продуктів - активний об'єм зберігання газу в пористих чи тріщинуватих геологічних утвореннях (пластах-колекторах);

для зберігання нафти та інших рідких нафтопродуктів - об'єм спеціально створених та існуючих гірничих виробок (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнин (печер);

для витримування виноматеріалів, виробництва і зберігання винопродукції, вирощування грибів, овочів, квітів та інших рослин, зберігання харчових продуктів, промислових та інших товарів, речовин і матеріалів, провадження інших видів господарської діяльності - площа підземного простору, що надана у користування в спеціально створених та існуючих гірничих виробках (відпрацьованих і пристосованих), а також природних порожнинах (печерах).

Рентна плата за користування радіочастотним ресурсом України

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі:

ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України;

ліцензії на мовлення та дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою;

дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, отриманого на підставі договору з власником ліцензії на мовлення;

дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, що визначається як частина смуги радіочастот загального користування у відповідному регіоні та зазначена в ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України або в дозволі на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою для технологічних користувачів та користувачів, які користуються радіочастотним ресурсом для розповсюдження телерадіопрограм.

Перелік користувачів радіочастотного ресурсу - платників рентної плати та/або зміни до нього подаються центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику,

національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері зв'язку та інформатизації, із зазначенням виду зв'язку, смуги радіочастотного ресурсу, регіонів користування радіочастотним ресурсом двічі на рік: до 1 березня та до 1 вересня поточного року, станом на 1 січня та 1 липня відповідно за формою, встановленою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, за погодженням з центральним органом з регулювання у сфері телекомунікацій, користування радіочастотним ресурсом та надання послуг поштового зв'язку.

Платники рентної плати обчислюють суму рентної плати виходячи з виду радіозв'язку, розміру встановлених ставок та ширини смуги радіочастот по кожному регіону окремо.

Платники рентної плати, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України на підставі ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, сплачують рентну плату починаючи з дати видачі ліцензії. У разі продовження терміну дії ліцензії на користування радіочастотним ресурсом України рентна плата сплачується з початку терміну дії продовженої ліцензії. Інші платники рентної плати сплачують рентну плату починаючи з дати видачі дозволу на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв. Сплата рентної плати здійснюється платниками рентної плати з дати видачі першого дозволу на експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою в даній смузі радіочастот у відповідному регіоні незалежно від загальної кількості дозволів, наданих платнику рентної плати в такій смузі радіочастот у певному регіоні.

Платники рентної плати подають до контролюючих органів копії ліцензій на користування радіочастотним ресурсом України, ліцензій на мовлення та дозволів на експлуатацію радіоелектронних засобів та випромінювальних пристроїв у місячний строк після їх видачі.

Рентна плата за спеціальне використання води

Платниками рентної плати за спеціальне використання води є водокористувачі - суб'єкти господарювання незалежно від форми власності: юридичні особи, їх філії, відділення, представництва, інші відокремлені підрозділи без утворення юридичної особи (крім бюджетних установ), постійні представництва нерезидентів, а також фізичні особи - підприємці, які використовують воду, отриману шляхом забору води з водних об'єктів (первинні водокористувачі) та/або від первинних або інших водокористувачів (вторинні водокористувачі), та використовують воду для потреб гідроенергетики, водного транспорту і рибництва.

Не є платниками рентної плати за спеціальне використання води водокористувачі, які використовують воду виключно для задоволення питних і санітарно-гігієнічних потреб населення (сукупності людей, які знаходяться на даній території в той чи інший період часу, незалежно від характеру та тривалості проживання, в межах їх житлового фонду та присадибних ділянок), у тому числі для задоволення виключно власних питних і санітарно-гігієнічних потреб юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та платників єдиного податку.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води є фактичний обсяг води, який використовують водокористувачі, з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання.

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води без її вилучення з водних об'єктів є: для потреб гідроенергетики - фактичний обсяг води, що пропускається через турбіни гідроелектростанцій для вироблення електроенергії; для потреб водного транспорту - час використання поверхневих вод вантажним самохідним і несамохідним флотом, що експлуатується (залежно від тоннажності), та пасажирським флотом, що експлуатується (залежно від кількості місць).

Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання води для потреб рибництва є фактичний обсяг води, необхідної для поповнення водних об'єктів під час розведення риби та інших водних живих ресурсів (у тому числі для поповнення, яке пов'язане із втратами води на фільтрацію та випаровування).

Водокористувачі самостійно обчислюють рентну плату за спеціальне використання води та за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і рибництва щокварталу наростаючим підсумком з початку року, а за спеціальне використання води для потреб водного транспорту - починаючи з першого півріччя поточного року, у якому було здійснено таке використання.

Рентна плата обчислюється виходячи з фактичних обсягів використаної води (підземної, поверхневої, отриманої від інших водокористувачів) водних об'єктів з урахуванням обсягу втрат води в їх системах водопостачання, встановлених у дозволі на спеціальне водокористування, лімітів використання води, ставок рентної плати та коефіцієнтів. За обсяги води, переданої водокористувачем-постачальником іншим водокористувачам без укладення з останніми договору на поставку води, рентна плата обчислюється і сплачується таким водокористувачем-постачальником.

Податкова декларація з рентної плати за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не подається. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб водного транспорту за перший квартал не сплачується.

Якщо до складу водокористувача входять структурні підрозділи, які не мають банківських рахунків, не ведуть окремого бухгалтерського обліку своєї діяльності, не складають окремого балансу, податкові декларації подаються і рентна плата вноситься водокористувачем, до складу якого входять такі структурні підрозділи, за місцезнаходженням водних об'єктів та за ставками рентної плати, встановленими для цих водних об'єктів.

Платники рентної плати подають одночасно з податковими деклараціями контролюючим органам копії дозволу на спеціальне водокористування, договору на поставку води та статистичної звітності про використання води.

У межах встановленого в дозволі на спеціальне водокористування ліміту використання води рентна плата включається до складу витрат, а за понадлімітне використання справляється з прибутку, що залишається у розпорядженні водокористувача після оподаткування. Рентна плата за спеціальне використання води для потреб гідроенергетики і водного транспорту повністю включається до складу витрат.

Рентна плата за спеціальне використання лісових ресурсів

Платниками рентної плати за спеціальне використання лісових ресурсів є лісокористувачі - юридичні особи, їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи, що не мають статусу юридичної особи, постійні представництва нерезидентів, які отримують доходи з джерел їх походження з України або виконують агентські (представницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, фізичні особи (крім фізичних осіб, які мають право безоплатно без видачі спеціального дозволу використовувати лісові ресурси відповідно до лісового законодавства), а також фізичні особи - підприємці, які здійснюють спеціальне використання лісових ресурсів на підставі спеціального дозволу (лісорубного квитка або лісового квитка) або відповідно до умов договору довгострокового тимчасового користування лісами. Об'єктом оподаткування рентною платою за спеціальне використання лісових ресурсів є: деревина, заготовлена в порядку руб.

8. Облік і звітність по єдиному 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 звільняються 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.

третя 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 мінімальної заробітної плати;

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) - 0,81;

- для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,49;

- для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,49;

- для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,16;

- для земель водного фонду - 2,43;

– для 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, - 5,4. Під спеціалізацією на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власновиробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки. 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.

9. Облік і звітність з податку на майно

Податок на майно складається з:

податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

транспортного податку;

плати за землю.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Платниками податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які є власниками об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Визначення платників податку в разі перебування об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб:

а) якщо об’єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку;

б) якщо об’єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділений в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їх згодою, якщо інше не встановлено судом;

в) якщо об’єкт житлової та/або нежитлової нерухомості перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб і поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку.

Об’єктом оподаткування є об’єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка.

Базою оподаткування є загальна площа об’єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його часток.

База оподаткування об’єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, які перебувають у власності фізичних осіб, обчислюється контролюючим органом на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та/або на підставі оригіналів відповідних документів платника податків, зокрема документів на право власності.

База оподаткування об’єктів житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі їх часток, що перебувають у власності юридичних осіб, обчислюється такими особами самостійно виходячи із загальної площі кожного окремого об’єкта оподаткування на підставі документів, що підтверджують право власності на такий об’єкт.

Ставки податку для об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, залежно від місця розташування (зональності) та типів таких об’єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Транспортний податок

Платниками транспортного податку є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні легкові автомобілі, що відповідно до ПКУ є об’єктами оподаткування.

Об’єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п’яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 1 січня податкового (звітного) року виходячи з марки, моделі, року випуску, об’єму циліндрів двигуна, типу пального";

Щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, на своєму офіційному веб-сайті розміщується перелік легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п’яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об’єм циліндрів двигуна, тип пального.

Базою оподаткування є легковий автомобіль, що є об’єктом оподаткування відповідно до ПКУ.

Ставка податку встановлюється з розрахунку на календарний рік у розмірі 25 000 гривень за кожен легковий автомобіль, що є об’єктом оподаткування.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному року.

Обчислення суми податку з об’єкта/об’єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом за місцем реєстрації платника податку.

Податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його реєстрації до 1 липня року базового податкового (звітного) періоду (року).

10. Облік і звітність туристичного збору

Туристичний збір - це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету.

Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов’язанням залишити місце перебування в зазначений строк.

Ставка встановлюється у розмірі від 0,5 до 1 відсотка до бази справляння збору.

.Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі), за вирахуванням податку на додану вартість.

До вартості проживання не включаються витрати на харчування чи побутові послуги (прання, чистка, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), телефонні рахунки, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в’їзд (віз), обов’язкове страхування, витрати на усний та письмовий переклади, інші документально оформлені витрати, пов’язані з правилами в’їзду.

Згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об’єднаної територіальної громади, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляння збору може здійснюватися:

а) адміністраціями готелів, кемпінгів, мотелів, гуртожитків для приїжджих та іншими закладами готельного типу, санаторно-курортними закладами;

б) квартирно-посередницькими організаціями, які направляють неорганізованих осіб на поселення у будинки (квартири), що належать фізичним особам на праві власності або на праві користування за договором найму;

в) юридичними особами або фізичними особами - підприємцями, які уповноважуються сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, справляти збір на умовах договору, укладеного з відповідною радою.

Податкові агенти справляють збір під час надання послуг, пов'язаних з тимчасовим проживанням (ночівлею), і зазначають суму сплаченого збору окремим рядком у рахунку (квитанції) на проживання.

Сума туристичного збору, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням податкових агентів.

Податковий агент, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що надає послуги з тимчасового проживання (ночівлі) не за місцем реєстрації такого податкового агента, зобов'язаний зареєструвати такий підрозділ як податкового агента туристичного збору у контролюючому органі за місцезнаходженням підрозділу.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу

11. Облік і звітність збору на паркування транспортних засобів

Платниками збору є юридичні особи, їх філії (відділення, представництва), фізичні особи - підприємці, які згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, організовують та провадять діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на майданчиках для платного паркування та спеціально відведених автостоянках.

Перелік спеціальних земельних ділянок, відведених для організації та провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів, в якому зазначаються їх місцезнаходження, загальна площа, технічне облаштування, кількість місць для паркування транспортних засобів, затверджується рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, про встановлення збору.

Таке рішення разом з переліком осіб, які уповноважені організовувати та провадити діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів, надається виконавчим органом сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, контролюючому органу в порядку, встановленому розділом I цього Кодексу.

Об'єктом оподаткування є земельна ділянка, яка згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад,

спеціально відведена для забезпечення паркування транспортних засобів на автомобільних дорогах загального користування, тротуарах або інших місцях, а також комунальні гаражі, стоянки, паркінги (будівлі, споруди, їх частини), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету, за винятком площі земельної ділянки, яка відведена для безоплатного паркування транспортних засобів, передбачених статтею 30 Закону України "Про основи соціальної захищеності інвалідів в Україні".

Базою оподаткування є площа земельної ділянки, відведена для паркування, а також площа комунальних гаражів, стоянок, паркінгів (будівель, споруд, їх частин), які побудовані за рахунок коштів місцевого бюджету.

Ставки збору встановлюються за кожний день провадження діяльності із забезпечення паркування транспортних засобів у гривнях за 1 кв. метр площі земельної ділянки, відведеної для організації та провадження такої діяльності, у розмірі до 0,075 відсотка мінімальної заробітної плати, установленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

При визначенні ставки збору сільські, селищні, міські ради або ради об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, враховують місцезнаходження спеціально відведених місць для паркування транспортних засобів, площу спеціально відведеного місця, кількість місць для паркування транспортних засобів, спосіб поставлення транспортних засобів на стоянку, режим роботи та їх заповнюваність.

Ставка збору та порядок сплати збору до бюджету встановлюються відповідною сільською, селищною, міською радою або радою об’єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Сума збору за місця для паркування транспортних засобів, обчислена відповідно до податкової декларації за звітний (податковий) квартал, сплачується щоквартально, у визначений для квартального звітного (податкового) періоду строк, за місцезнаходженням об’єкта оподаткування.

Платник збору, який має підрозділ без статусу юридичної особи, що провадить діяльність із забезпечення паркування транспортних засобів на земельній ділянці не за місцем реєстрації такого платника збору, зобов’язаний зареєструвати такий підрозділ як платника збору у контролюючому органі за місцезнаходженням земельної ділянки.

Базовий податковий (звітний) період дорівнює календарному кварталу.

РОЗДІЛ IV
АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1. Експрес-аналіз фінансового стану підприємства

Оцінка фінансового стану може бути проведена з різним ступенем деталізації залежно від мети аналізу, наявної інформації, програмного, технічного та кадрового забезпечення. Найдоцільнішим є виділення процедур *експрес-аналізу* та *поглибленого* аналізу фінансового стану підприємства.

Метою експрес-аналізу (діагностичного, попереднього) є наглядна та проста оцінка фінансової успішності та динаміки розвитку суб'єкта господарювання. Аналіз проводиться в три етапи:

— підготовчий, метою якого є прийняття рішення про доцільність аналізу фінансового стану та можливість використання для цього фінансової звітності, перевірка її готовності до прочитання;

— економічне читання, метою якого є детальне ознайомлення з пояснювальною запискою до балансу та матеріалами перевірок діяльності підприємства;

— аналіз звітності, який передбачає дослідження ресурсів, їх стану та структури, результатів господарювання, ефективності використання власних та залучених коштів.

Система показників, відібраних для експрес-аналізу повинна дати можливість визначити економічний потенціал підприємства та оцінити результати його діяльності. Для цього можна використовувати таку сукупність показників:

1. Оцінка економічного потенціалу підприємства.

1.1. Оцінка майнового стану.

1.1.1. Загальна сума господарських засобів, що перебувають у розпорядженні підприємства.

1.1.2. Вартість основних засобів та їх частка в загальній сумі активів.

1.1.3. Коефіцієнт зносу основних засобів.

1.2. Оцінка фінансового забезпечення діяльності підприємства.

1.2.1. Величина власних коштів та їх частка в загальній сумі джерел фінансування.

1.2.2. Частка власних оборотних засобів в загальній їх сумі.

1.2.3. Частка довгострокових залучених коштів в загальній сумі джерел фінансування.

1.2.4. Коефіцієнт поточної ліквідності.

1.2.5. Коефіцієнт покриття запасів.

1.3. Наявність у звітності проблемних статей.

2. Оцінка результативності фінансово-господарської діяльності.

2.1. Оцінка прибутковості.

2.1.1. Прибуток.

2.1.2. Рентабельність підприємства (загальна).

2.1.3. Рентабельність основного виду діяльності.

2.2. Оцінка динаміки основних показників результативності діяльності.

2.2.1. Темпи зростання доходу (виручки), прибутку та авансованого капіталу.

2.2.2. Оборотність активів (загальних і окремих видів).

2.2.3. Коефіцієнт погашення дебіторської заборгованості.

2.2.4. Тривалість операційного та фінансового циклів.

2.3. Оцінка ефективності використання економічного потенціалу.

2.3.1. Рентабельність авансованого капіталу.

2.3.2. Рентабельність власного капіталу.

У межах експрес-аналізу на доповнення до наведеної системи показників можуть використовуватись коефіцієнти, що відображають співвідношення темпів зростання окремих розділів і статей балансу, наприклад, основного капіталу і майна підприємства і т.д.

Після завершення експрес-аналізу роблять висновок про попередню оцінку фінансового стану підприємства та доцільність поглибленого аналізу його фінансових результатів і фінансового становища.

Тестові завдання:

Найінформативнішою формою фінансової звітності є…

1) Баланс (Звіт про фінансовий стан) ф.№1;
2) Звіт про фінансові результати(Звіт про сукупний дохід) ф.№2;
3) Звіт про рух грошових коштів ф.№3;
4) Звіт про власний капітал ф.№4;
5) Основні показники виробничої діяльності ф. №50 с.-г.

Форма бухгалтерського балансу побудована в порядку...

1) зростання ліквідності активів;
2) зменшення ліквідності засобів;
3) зростання строків погашення зобов'язань;
4) зменшення строків погашення зобов'язань;
5) зростання ліквідності активів та зменшення строків погашення зобов'язань.

2. Аналіз фінансового стану підприємства

Метою поглибленого аналізу фінансового становища підприємства є детальна характеристика майнового та фінансового становища підприємства, результатів його діяльності у звітному періоді, а також оцінка можливостей розвитку підприємства на перспективу. Він конкретизує, доповнює і розширює окремі процедури експрес-аналізу.

Кількість показників, за допомогою яких аналізують фінансове становище, може бути великою. Вона залежить від мети аналітика.

Для оцінки фінансового становища підприємства використовують як абсолютні показники, так і відносні — фінансові коефіцієнти. Оскільки коефіцієнти — це відносні величини, то з їх допомогою можна характеризувати роботу підприємства в динаміці (аналіз тенденцій) або ж у зіставленні з конкурентами чи з

базовими величинами. Як базові величини використовують середні значення показників даного підприємства, що відносяться до минулих, сприятливих з точки зору фінансового стану, періодів та середньогалузеві значення показників і значення показників розрахованих за даними звітності найуспішнішого конкурента, а також теоретично обґрунтовані значення коефіцієнтів.

Методика поглибленого аналізу передбачає таку систему:

1. Попередня оцінка економічного і фінансового становища суб'єкта господарювання (за даними експрес-аналізу).

1.1. Характеристика загальної направленості фінансово-господарської діяльності.

1.2. Виявлення проблемних статей звітності (збитки, прострочені зобов'язання, дебіторська заборгованість та неліквідні цінні папери).

2. Аналіз та оцінка економічного потенціалу суб'єкта господарювання.

2.1. Оцінка майнового стану.

2.1.1. Побудова аналітичного балансу-нетто.

2.1.2. Вертикальний аналіз балансу.

2.1.3. Горизонтальний аналіз балансу.

2.1.4. Аналіз якісних зрушень в майновому стані.

2.2. Оцінка фінансового потенціалу підприємства.

2.2.1. Оцінка ліквідності і платоспроможності.

2.2.2. Оцінка фінансової стійкості.

3. Аналіз та оцінка результативності фінансово-виробничо-комерційної діяльності суб'єктів господарювання.

3.1. Оцінка виробничо-комерційної діяльності (ділової активності).

3.2. Аналіз рентабельності і окупності.

3.3. Оцінка стану підприємства на ринку цінних паперів.

Тестові завдання:

Звіт про рух грошових коштів включає інформацію про...

1) рух грошових коштів від фінансово-господарської діяльності;
2) рух грошових коштів від фінансової діяльності;
3) рух грошових коштів від інвестиційної діяльності;
4) рух грошових коштів від операційної діяльності;
5) рух грошових кошті від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;

Звіт про фінансові результати підприємства включає інформацію про...

1) прибутки і збитки підприємства за звітний період;
2) прибутки підприємства на звітну дату;
3) прибутки і збитки підприємства за звітний і попередній період;
4) фінансові результати підприємства за рік;
5) прибутки підприємства за аналізований період;

3. Горизонтальний і вертикальний аналіз балансу

Для того щоб аналіз валюти балансу був повним, слід дати оцінку змінам окремих його статей. Така оцінка надається за допомогою горизонтального (часового) і вертикального (структурного) аналізів.

При горизонтальному аналізі виявляються абсолютні та відносні зміни величин статей балансу за певний період, дається оцінка цим змінам. Для цього складається кілька аналітичних таблиць, в яких абсолютні балансові показники доповнюються відносними темпами зростання (як правило, вивчаються базисні темпи зростання).

Аналогом горизонтального аналізу є трендовий аналіз (дослідження тенденцій розвитку), при якому кожна стаття балансу порівнюється з рядом минулих періодів і встановлюється тренд, тобто ключова тенденція динаміки показника.

Важливе значення для оцінки фінансового стану підприємства має вертикальний (структурний) аналіз активу і пасиву балансу. Мета такого аналізу полягає у визначенні питомої ваги окремих статей в підсумку балансу і оцінки їх змін. Відносні показники згладжують негативні наслідки впливу інфляційних процесів на величину балансових статей.

Щоб зробити правильні висновки про причини змін у структурі активів підприємства, доцільно провести детальний аналіз розділів і окремих статей активу балансу із залученням даних аналітичного обліку.

Горизонтальний і вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного. На основі їх результатів складається порівняльний (ущільнений) аналітичний баланс.

Тестові завдання:

Основним методом, що застосовується при аналізі динаміки та структури статей балансу є:

1) метод оптимізації планових рішень;
2) горизонтальний і вертикальний аналіз;
3) балансовий метод;
4) економіко-математичне моделювання;
5) нормативний метод, розрахунково-аналітичний метод.

Суть вертикального аналізу полягає …

1) у визначенні динаміки зміни статей та розділів балансу в часі;
2) у визначенні структурних зрушень зміни статей та розділів балансу в часі;
3) у визначенні різниць між величинами відповідних статей та розділів балансу на кінець і початок звітного періоду;
4) у визначенні питомої ваги величин по кожній статті по відношенню до підсумків відповідних розділів балансу.

4. Аналітичний баланс

Порівняльний аналітичний баланс — це зменшена копія основного балансу, в який включаються лише ті розділи і статті, які цікавлять аналітика з погляду подальшого поглибленого їх аналізу та прийняття висновків щодо оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства.

Порівняльний аналітичний баланс характеризує структуру балансу і динаміку його статей.

Із порівняльного аналітичного балансу можна отримати низку важливіших характеристик ФСП, до яких відносяться:

1) загальна вартість майна, що дорівнює валюті (активам) балансу на початок і кінець року;
2) вартість іммобілізованого майна, що дорівнює підсумку розділу 1 активу балансу ;
3) вартість мобільних (оборотних) активів;
4) вартість матеріальних виробничих запасів;
5) величина власного капіталу;
6) сума залучених коштів;
7) величина власних коштів в обороті тощо.

Тестові завдання:

Порівняльний аналітичний баланс – це:

1) це структурований в алфавітному порядку основний баланс підприємства, який дозволяє легко і зручно знаходити необхідні статті та розділи;
2) це структурований основний баланс підприємства таким чином, коли ступінь покриття боргових зобов’язань підприємства його активами, строк перетворення яких в гроші, відповідає строку погашення платіжних зобов’язань;
3) це зменшена копія основного балансу, в який включаються лише ті розділи і статті, які цікавлять аналітика з погляду подальшого поглибленого їх аналізу та прийняття висновків щодо оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства;
4) такого поняття не існує.

5. Оцінка майнового стану підприємства

Оцінка майнового стану проводиться за даними активу балансу, де відображається інформація про розміщення засобів підприємства, яке має велике значення у фінансовій діяльності і підвищенні її ефективності. Від того, які асигнування вкладені в основні й оборотні засоби, скільки їх перебуває у сфері виробництва і сфері обігу, в грошовій і матеріальній формах, значною мірою залежать результати виробничо-комерційно-фінансової діяльності і відповідно фінансове становище підприємства.

Для характеристики майнового стану підприємства розраховуються такі показники:

— господарські засоби, що перебувають у розпорядженні підприємства;

— коефіцієнт реальної вартості активів;

— частка активної частини основних засобів;
— коефіцієнт зносу;
— коефіцієнт оновлення;
— коефіцієнт вибуття;
— коефіцієнт зростання.

Поряд із зазначеними показниками для характеристики майнового потенціалу підприємства можуть використовуватись коефіцієнти реальної вартості нематеріальних активів, частка орендованих основних засобів, частка засобів групи вибуття.

Ця група показників використовується інвесторами для визначення потенційних можливостей повернення коштів, а також кредиторами — для визначення майнової застави клієнта.

Значну питому вагу в складі майна підприємства займають основні засоби та матеріальні оборотні активи, незавершене виробництво і витрати майбутніх періодів, що становлять виробничий потенціал підприємства. При аналізі слід вивчити наявність, питому вагу і динаміку виробничих активів у загальній вартості майна.

Після загального аналізу активів підприємства досліджують основний капітал, що являє собою вкладення з довгостроковими цілями в нерухомість, акції, облігації тощо.

При аналізі змін оборотних активів, наймобільнішої частини капіталу, значна увага приділяється оцінці змін наявності і структури оборотного капіталу за найважливішими його складовими.

При аналізі оборотних активів особливе місце посідає вивчення динаміки, складу, структури, причин виникнення і давності утворення дебіторської заборгованості.

Наявність простроченої заборгованості, як і невиправдане збільшення дебіторської заборгованості в цілому, призводить до фінансових ускладнень, нестачі фінансових ресурсів для придбання виробничих запасів, виплати заробітної плати тощо.

Тестові завдання:

Зростання питомої ваги дебіторської заборгованості в сумі оборотних активів свідчить про...

1) покращення фінансової стійкості підприємства;
2) зростання кількості покупців;
3) збільшення кредитування покупців;
4) проблеми зі збутом готової продукції;
5) підвищення платоспроможності.

Збільшення питомої ваги грошових коштів в сумі оборотних активів свідчить про...

1) покращення фінансової стійкості підприємства;
2) зростання ліквідності підприємства;
3) погашення дебіторської заборгованості;

4) збільшення прибутку підприємства;
5) підвищення ліквідності балансу підприємства.

6. Аналіз джерел формування капіталу

Інформація, яка наводиться в пасиві балансу, дає змогу визначити зміни в структурі власного і позикового капіталу, перманентного (постійного) і змінного; величину залучених в оборот довго- і короткотермінових позикових коштів. Пасив показує, звідки взялися кошти і кому підприємство за них зобов'язане.

Велике значення для самостійності і незалежності підприємства має власний капітал. Економічний потенціал підприємства тим вищий, чим більше власних джерел коштів у загальній сумі джерел фінансування. Необхідність у власному капіталі зумовлена вимогами самофінансування підприємств. Особливість власного капіталу полягає в тому, що він інвестується на довгостроковій основі і зазнає найбільшого ризику. Чим більша частка власного капіталу і менша позикового, тим менший фінансовий ризик. Однак, як показує практика, частіше ефективність використання позикового капіталу вища, ніж ефективність використання власного.

Від оптимальності співвідношення власного і позикового капіталу значною мірою залежить фінансовий стан підприємства. Обґрунтування правильної фінансової політики допомагає багатьом підприємствам підвищувати ефективність своєї діяльності.

Фінансова стійкість — це такий стан фінансових ресурсів, при якому підприємство, вільно маневруючи грошовими коштами, здатне шляхом ефективного їх використання забезпечити безперервний процес виробничо-торговельної діяльності, а також виділяти кошти на її розширення і оновлення.

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття оборотних активів. Основним і постійним джерелом збільшення власних оборотних засобів є прибуток. Не слід змішувати поняття «оборотні кошти» і «власні оборотні кошти». Перший показник характеризує оборотні активи підприємства (поточні), другий — джерела їх утворення, а саме, частину власного капіталу підприємства, яка розглядається як джерело покриття оборотних активів і розраховується як різниця між власним капіталом і необоротними активами.

Тестові завдання:

Сума власного капіталу, що використовується в обороті підприємства розраховується так...

1) підсумок першого розділу пасиву балансу плюс довгострокові зобов'язання і мінус підсумок першого розділу активу;
2) підсумок першого розділу пасиву балансу плюс підсумок четвертого розділу пасиву і мінус підсумок першого розділу активу;
3) підсумок другого і третього розділів активу балансу мінус підсумок четвертого розділу пасиву;
4) підсумок першого розділу пасиву балансу мінус підсумок першого розділу активу.

Зростання питомої ваги власних джерел коштів у підсумку балансу свідчить про...

1) покращення ділової активності підприємства;
2) зростання фінансової незалежності підприємства;
3) підвищення платоспроможності підприємства;
4) погіршення фінансової стійкості;
5) відсутність можливості користування позиками банку.

7. Оцінка фінансової стійкості

Фінансова стійкість у довгостроковій перспективі характеризується співвідношенням власних і залучених коштів. Проте цей показник дає лише загальну її оцінку. Тому для детального аналізу фінансової стійкості використовується система показників (їх розраховують, використовуючи дані пасиву балансу, визначаючи відповідні коефіцієнти):

1. Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності, концентрації власного капіталу), який розраховується як відношення джерел власних коштів до загальної суми коштів підприємства, тобто до підсумку балансу. Нормальне обмеження коефіцієнта Ка ≥ 0,5 означає, що всі зобов'язання підприємства перекриваються його власними коштами.

2. Коефіцієнт фінансової залежності (коефіцієнт концентрації залученого капіталу) розраховується як відношення залученого капіталу до всіх джерел фінансування господарських засобів. Чим нижчий його рівень, тим стійкіше фінансове становище підприємства.

3. Коефіцієнт співвідношення залученого і власного капіталів (рівень боргу) розраховується як відношення коштів залучених зі сторони до джерел власних коштів і показує, скільки припадає залучених коштів на 1 грн. власних. Чим менше одиниці буде значення цього коефіцієнта, тим більш стабільним буде фінансове становище підприємства.

4. Коефіцієнт фінансування (обернений до попереднього) характеризує співвідношення власного капіталу і залучених (позикових) коштів. Нормальним прийнято вважати співвідношення власного капіталу до залучених коштів — 2 : 1 (коефіцієнт = 2).

5. Коефіцієнт фінансової стабільності (стійкості) розраховується як відношення загальної суми власного капіталу і довгострокових пасивів до загальної суми фінансових ресурсів. Теоретичне значення коефіцієнта 0,85 — 0,90.

6. Коефіцієнт фінансового левериджу — коефіцієнт довгострокового залучення коштів визначається як відношення суми довгострокових зобов'язань до суми власного капіталу і характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань. Зростання цього показника збільшує фінансовий ризик.

7. Коефіцієнт структури довгострокових вкладень розраховується як відношення довгострокових кредитів (довготермінових пасивів) до необоротних активів. Позитивним для характеристики фінансового становища є зниження величини коефіцієнта.

8. Коефіцієнт маневреності власних коштів розраховують як відношення власних оборотних коштів підприємства до загальної суми джерел власних коштів. Високі значення коефіцієнта маневреності ($n > 0,5$) позитивно характеризує фінансове становище.

9. Коефіцієнт покриття запасів і витрат (забезпеченості власними коштами) дорівнює відношенню величини власних оборотних коштів до вартості запасів і витрат підприємства. Його нормальне обмеження від 0,6 до 0,8.

10. Коефіцієнт структури залученого капіталу розраховується як відношення довгострокових пасивів до залученого капіталу. Показує, яка частина залученого капіталу профінансована на тривалий період.

11. Коефіцієнт довгострокового залучення позикових коштів — розраховується як співвідношення довготермінових пасивів до суми довготермінових пасивів і власного капіталу. Показує, яку частину довгострокових вкладень підприємства становлять зовнішні запозичення.

Тестові завдання:

Який коефіцієнт фінансової стійкості характеризує відношення власного капіталу до підсумку балансу?

1) коефіцієнт концентрації власного капіталу;
2) коефіцієнт маневреності капіталу;
3) коефіцієнт фінансової залежності;
4) коефіцієнт фінансової стійкості;
5) коефіцієнт фінансового левериджу.

Відношення залученого капіталу до власного характеризує:

1) коефіцієнт автономії;
2) коефіцієнт фінансової залежності;
3) коефіцієнт фінансової стабільності;
4) коефіцієнт фінансового ризику;
5) коефіцієнт концентрації залученого капіталу.

8. Типи фінансової стійкості

Нормальні джерела формування запасів (НДФЗ) розраховується як сума власних оборотних коштів, короткострокових позик і кредитів та кредиторської заборгованості по товарних операціях.

Визначають такі типи фінансової стійкості:

1. Абсолютна фінансова стійкість: запаси і витрати (ЗВ) < власні оборотні кошти (ВОК).

2. Нормальна фінансова стійкість: ВОК < ЗВ < НДФЗ.

3. Нестійке фінансове становище: ЗВ < НДФЗ.

4. Критичне фінансове становище — це коли попереднє рівняння доповнюється ситуацією, за якої мають місце непогашені в строк кредити та позички, а також прострочена кредиторська та дебіторська заборгованість.

Стійкість фінансового становища може бути відновлена:

а) прискоренням оборотності капіталу в оборотних активах, внаслідок чого відбувається його скорочення на 1 грн. товарообороту;

б) обґрунтованим зменшенням запасів і витрат до нормативу;

в) поповненням власного оборотного капіталу за рахунок внутрішніх і зовнішніх джерел.

Тестові завдання:

Якщо запаси і витрати менші за суму власного оборотного капіталу та кредитів банку, то це свідчить про...

1) абсолютну фінансову стійкість;
2) нормальну фінансову стійкість;
3) нестійкий фінансовий стан;
4) кризовий фінансовий стан;
5) задовільний фінансовий стан.

Сума власного оборотного капіталу підприємства визначається так...

1) необоротні активи мінус величину власного капіталу;
2) необоротні активи мінус залучений капітал;
3) власний капітал мінус оборотні активи;
4) власний капітал мінус необоротні активи;
5) основний капітал мінус оборотний капітал.

9. Предмет, етапи та метод аналізу ЗЕД

Під *предметом* аналізу зовнішньоекономічної діяльності розуміють господарські і комерційні процеси підприємств, об'єднань, організацій, соціально-економічну ефективність та кінцеві результати їх зовнішньоекономічної діяльності, що формуються під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів, які відображаються через систему економічної інформації.

Аналіз зовнішньоекономічної діяльності підприємства умовно можна поділити на такі *етапи*:

— оцінка рейтингу зовнішньоекономічної діяльності;

— оцінка динаміки обороту ЗЕД;

— оцінка раціональності використання коштів при здійсненні експортно-імпортних операцій;

— оцінка виконання зобов'язань за експортно-імпортними операціями;

— оцінка виробничо-комерційних і фінансових результатів ЗЕД, оцінка фінансового стану підприємства.

Серед системи прийомів, що складають метод економічного аналізу, найдоцільніше при аналізі ЗЕД використовувати такі: обчислення відносних і середніх; ряди динаміки; графічний метод; аналіз та синтез; порівняння; прийом елімінування; кореляційно-регресійний аналіз; спосіб балансових ув'язок тощо.

Тестові завдання:

Які з нижчеперелічених завдань не відносяться до етапів аналізу зовнішньоекономічної діяльності?

1) оцінка фінансових результатів діяльності підприємства;
2) оцінка раціональності використання коштів, залучених для виконання зобов'язань за контрактами;
3) аналіз технології виробництва продукції;
4) характеристика фінансового стану підприємства-контрагента;
5) оцінка виконання підприємством зобов'язань по контрактах з партнерами.

Який із способів не включає в себе метод елімінування?

1) спосіб ланцюгових підстановок;
2) спосіб абсолютних різниць;
3) спосіб відносних різниць;
4) індексний;
5) кореляційний аналіз.

10. Джерела інформації аналізу ЗЕД

Джерелами інформації для аналізу зовнішньоекономічної діяльності є дані бухгалтерського і оперативно-технічного обліку та звітності тощо, зокрема:

- баланс підприємства за відповідні періоди;
- звіт про фінансові результати;
- звіт про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг;
- розрахунок нормативу власних оборотних засобів;
- розрахунок дебіторської та кредиторської заборгованості;
- звіт про наявність і рух основних засобів, амортизацію (знос);
- звіт про рух коштів в іноземній валюті;
- бізнес-план;
- матеріали маркетингових досліджень;
- висновки аудиторських перевірок;
- звіт про експорт (імпорт) послуг;
- звіт про іноземні інвестиції в Україну;
- звіт про інвестиції з України в економіку країн світу;
- звіт про придбання (продаж) товарів для забезпечення життєдіяльності транспортних засобів, потреб пасажирів і членів екіпажу.
- декларація з податку на додану вартість;
- декларація з податку на прибуток підприємства;
- декларація про валютні цінності, доходи і майно, що належать резиденту України і перебувають за її межами;
- офіційні дані щодо котирування основних валют тощо.

Тестові завдання:

Що з нижчепереліченого не відноситься до статистичної звітності?

1) Звіт про експорт (імпорт) послуг;
2) Звіт про іноземні інвестиції в Україну;
3) Звіт про інвестиції з України в економіку країн світу;
4) Звіт про рух грошових коштів в іноземній валюті.

У якій з форм звітності підприємств відображається власний капітал одночасно з активами та зобов'язаннями, які призводять до його зміни?

1) Звіт про експорт (імпорт) послуг;
2) Звіт про іноземні інвестиції в Україну;
3) Баланс;
4) Звіт про рух грошових коштів;
5) Звіт про власний капітал.

11. Аналіз виконання зобов'язань за торговельними угодами

У процесі аналізу виконання зобов'язань за торговельними угодами визначають:

1) кількість і загальну суму укладених торговельних угод;
2) кількість і суму виконаних торговельних угод;
3) кількість, види і суму прострочених контрактів;
4) причини неповної реалізації угод і порушень термінів постачання товарів.

У процесі аналізу обчислюються відсотки виконання зобов'язань за вартістю і за фізичним обсягом як для окремих товарів, так і для їхньої сукупності.

Рівень виконання зобов'язань з вартості $I_в$ для підсумкового показника розраховується за формулою

$$I_в = \frac{\sum q_ф p_ф}{\sum q_п p_п} \times 100\%,$$

де $q_ф p_ф$ — фактична кількість і фактичні ціни на товари;

$q_п p_п$ — планова кількість і планові ціни цих товарів (за угодою, контрактом).

Відсоток виконання зобов'язань з експорту товарів у фізичному обсязі (за кількістю) для зведеного показника обчислюється за формулою

$$I_q = \frac{\sum q_ф p_п}{\sum q_п p_п} \times 100\%,$$

де $\sum q_п p_п$ — планова вартість експорту;

$\sum q_ф p_п$ — вартість експорту згідно з звітом, перерахованого за плановими цінами.

Зазначимо, що за постійних змін кон'юнктури ринку фактор цін може суттєво впливати на виконання зобов'язань з експорту та імпорту товарів. Як відомо, рівень цін залежить від співвідношення попиту і пропозиції товарів на ринку, зміни курсів валют. Рівень експортних цін, крім того, залежить від уміння використовувати кон'юнктуру ринку. Останній фактор визначається правильністю вибору ринку, часом появи на ньому, оптимальним для даного моменту розміром товарної партії тощо.

Недовиконання зобов'язань з експорту товарів з фізичного обсягу обумовлено різними причинами: порушенням строків поставки товарів з боку постачальників, затримкою у транспортуванні товарів, труднощами з їх реалізацією, якісними показниками, валютними обмеженнями.

Тестові завдання:

Що вивчається при аналізі виконання зобов'язань по торговельних угодах?

1) кількість і загальна сума укладених торговельних угод;
2) кількість і сума виконаних торгових угод;
3) кількість, види і сума прострочених контрактів;
4) причини неповної реалізації угод і порушень строків поставок товарів;
5) вивчаються усі питання.

При визначенні рівня виконання зобов'язань з вартості планова кількість і планові ціни цих товарів – це:

1) кількість і ціни цих товарів, закладені у план соціально-економічного розвитку підприємства;
2) кількість і ціни цих товарів за угодою чи контрактом;
3) кількість і ціни цих товарів, що прогнозуються підприємством;
4) кількість і ціни цих товарів, що визначені підприємством як кращі за ряд попередніх періодів.

12. Аналіз термінів поставок і якості експортних та імпортних товарів

Аналіз виконання зобов'язань з експортно-імпортних операцій передбачає вивчення невиконаних або прострочених контрактів. Аналіз дотримання термінів експортних угод проводять як у кількісній, так і в якісній оцінці.

За кількісні показники беруть коефіцієнти питомої ваги прострочених контрактів за кількістю та вартістю $К_{пк}$:

$К_{пк} = В_{кп} / В_0$,

де $В_{кп}$ — кількість (вартість) контрактів, прострочених протягом звітного року;

$В_0$ — кількість (вартість) контрактів, що підлягають виконанню (заплановані) у звітному періоді.

Як якісні показники оцінки експортних угод використовують суму сплачених санкцій за порушення термінів виконання угод та питому вагу сплачених штрафних санкцій у загальній вартості контракту. Дані показники порівнюються з аналогічними показниками попереднього періоду, на основі чого робляться відповідні висновки.

Важливе місце в процесі аналізу виконання зобов'язань з експортно-імпортних операцій посідає оцінка якості товарів (робіт, послуг), передбаченої угодами. Параметри якості товарів (послуг) тісно пов'язані з рівнем їх конкурентоспроможності та підприємства в цілому.

Аналіз якості товарів за звітний період проводиться шляхом зіставлення відповідних показників поточного року з аналогічними показниками минулого періоду. При цьому порівнюється:

1) кількість отриманих рекламацій;

2) сума рекламацій;

3) кількість і сума задоволених рекламацій.

Як критерій якості товарів використовується коефіцієнт якості $К_я$:

$К_я = Р_я / ЕП$,

де $Р_я$ — вартість задоволених суб'єктом ЗЕД рекламацій іноземних покупців щодо якості;

ЕП — вартість продукції, поставленої на експорт.

За результатами аналізу розробляють заходи з виконання укладених угод за кількістю та якістю експортованої продукції (послуг).

Тестові завдання:

Що не аналізується при оцінці якості експортно-імпортних операцій?

1) кількість отриманих рекламацій;
2) сума рекламацій;
3) кількість цивільно-правових позовів до суду;
4) кількість задоволених рекламацій.

13. Аналіз динаміки експорту та імпорту товарів і послуг

Для повнішої характеристики роботи підприємства (об'єднання) на зовнішньому ринку вартісні і кількісні показники по експорту (імпорту) товарів і послуг за звітний рік порівнюються з експортом (імпортом) за попередній рік, а також проводиться порівняння за кілька років (наприклад, за 5 — 10). Мета такого дослідження — встановити, які зміни відбулися в товарній структурі експорту (імпорту) і його географічному напрямі, чи одержали розвиток нові види експорту (імпорту), як змінився обсяг експорту (імпорту) у поточних і постійних (базових) цінах, як в середньому змінилися ціни.

При аналізі динаміки експорту (імпорту) товарів і послуг визначають рівень впливу факторів кількості і ціни на зміну вартості експорту (імпорту) товарів. Для цього обчислюють відповідні індекси:

• індекс вартості (товарообороту) I_{pq}:

$$I_{pq} = \frac{\sum q_1 \times p_1}{\sum q_0 \times p_0},$$

де q_0, q_1 — кількість товарів базисного і поточного періодів;

p_0, p_1 — ціни цих товарів базисного і поточного періодів;

• індекс зміни товарообороту за рахунок зміни обсягу (кількості) I_q:

$$I_q = \frac{\sum q_1 \times p_0}{\sum q_0 \times p_0}$$

• індекс зміни товарообороту за рахунок зміни цін I_p:

$$I_p = \frac{\sum q_1 \times p_1}{\sum q_1 \times p_0}$$

Тестові завдання:

Який з нижченаведених індексів, що використовуються при аналізі динаміки експорту (імпорту) товарів і послуг, є індексом цін?

1) $\frac{\sum p_1 \times q_1}{\sum p_0 \times q_0}$
2) $\frac{\sum p_1 \times q_1}{\sum p_0 \times q_1}$
3) $\frac{\sum p_0 \times q_1}{\sum p_0 \times q_0}$
4) $\frac{\sum p_0 \times q_1}{\sum \overline{p_0} \times q_1}$
5) $\frac{\sum p_0 \times q_0}{\sum q_0}$

де q_0, q_1 - кількість товарів базового та поточного періодів; p_0, p_1 - базові та поточні ціни даних товарів; $\overline{p_0}$ - середня ціна товарів базового періоду.

Який з нижченаведених індексів, що використовуються при аналізі динаміки експорту (імпорту) товарів і послуг, є індексом фізичного обсягу?

1) $\frac{\sum p_1 \times q_1}{\sum p_0 \times q_0}$
2) $\frac{\sum p_1 \times q_1}{\sum p_0 \times q_1}$
3) $\frac{\sum p_0 \times q_1}{\sum p_0 \times q_0}$
4) $\frac{\sum p_0 \times q_1}{\sum \overline{p_0} \times q_1}$
5) $\frac{\sum p_0 \times q_0}{\sum q_0}$

де q_0, q_1 - кількість товарів базового та поточного періодів; p_0, p_1 - базові та поточні ціни даних товарів; $\overline{p_0}$ - середня ціна товарів базового періоду.

14. Кругооборот оборотних коштів підприємства та методика його аналізу

Одним із важливих аспектів підвищення ефективності діяльності підприємства є раціональне використання оборотного капіталу (коштів), основними критеріями якого є тривалість та швидкість обороту.

Метою аналізу обороту коштів є виявлення факторів, які викликають зміни у величині вкладень коштів у ці операції, а також можливостей вивільнення коштів із поточного обороту для інших потреб.

Оборотні кошти підприємства відображають у розділі 2 активу бухгалтерського балансу. Структуру оборотних коштів можна вивчити і використавши регістри поточного бухгалтерського обліку з рахунків обліку запасів, витрат, грошових коштів, дебіторської заборгованості тощо.

Оборот оборотного капіталу (коштів) відбувається за схемою:

гроші → матеріали на складі → процес виробництва → готова продукція на складі → відвантаження товару зі складу і розрахунки з покупцями (дебіторами) → гроші.

Як видно з наведеного вище, від оборотності відвантажених товарів залежить ефективність здійснення операцій, що певним чином визначається проміжком часу від моменту придбання виробничих ресурсів до отримання грошових коштів за вироблений товар.

Послідовність проведення аналізу пов'язана з кругооборотом оборотних коштів, кожен з етапів якого підлягає детальному вивченню.

Результати проведеного аналізу узагальнюються, на основі чого розробляються заходи, спрямовані на прискорення обороту коштів в поточних операціях, вилучення з обороту частини авансованих платежів, що збільшує вільні ресурси підприємства і заощаджує кошти на процентах за кредити.

Тестові завдання:

Яка із схем найповніше відображає кругооборот оборотного капіталу?

1) гроші – матеріали на складі – процес виробництва – готова продукція на складі – відвантаження товару зі складу – розрахунки з покупцями (дебіторами) – гроші;
2) гроші – матеріали на складі – процес виробництва – відвантаження товару зі складу – гроші;
3) позики - гроші – матеріали на складі – виробництво – готова продукція на складі – відвантаження товару зі складу – розрахунки з покупцями (дебіторами) – гроші – повернення позик;
4) гроші – виробництво – матеріали на складі - відвантаження товару зі складу – гроші;
5) гроші – товар – гроші.

Які причини можуть вплинути на зміну оборотності оборотних коштів?

1) зміна коефіцієнта оборотності оборотних коштів;
2) зміна тривалості обороту;
3) зміна обсягу оборотних коштів підприємства і методика його аналізу виручки від реалізації;
4) зміна суми прибутку;
5) зміна середнього залишку власного капіталу.

15. Методика аналізу оборотності коштів у товарах і розрахунках

Аналіз оборотності коштів проводять у такій послідовності.

1. Визначаються середньорічні залишки оборотних коштів за формулою середньої хронологічної:

$$\overline{СЗ}_{ок} = \frac{\frac{ОК_1}{2} + ОК_2 + ... + ОК_{n-1} + \frac{ОК_n}{2}}{n-1}$$

де $\overline{СЗ}_{ок}$ — середньорічні залишки коштів;

ОК — залишки коштів на окремі дати;

n — число доданків у чисельнику.

2. Визначається кількість оборотів оборотного капіталу за рік $О_ч$:

$$О_ч = \frac{ВРТ}{СЗ_{ок}},$$

де *ВРТ* — чистий дохід (виручка) від реалізації товарів;

3. Визначається тривалість одного обороту (оборотність у днях або швидкість обороту):

$$О_д = \frac{СЗ \times Д}{СРТ},$$

де Д — кількість днів у звітному періоді.

або

$$О_д = \frac{365}{О_ч}$$

Тривалість одного обороту визначається по кожному зі складових елементів оборотного капіталу й у такий спосіб виявляється, по якому з них відбулося уповільнення чи прискорення обороту оборотного капіталу і яка додаткова сума коштів була залучена для продовження виробничо-комерційної діяльності або вивільнена з обороту.

4. Розрахунок додатково залучених коштів або вивільнених з обороту (при прискоренні обороту) визначається таким способом:

$$ПрирістСЗ_{оз}\ (приріст оборотного капіталу в обороті) = \frac{ВРТ}{365} \times (О_{д\,зв.року} - О_{д\,поперед.року}).$$

Додатне значення показника свідчитиме про величину додатково залучених оборотних коштів, від'ємне, навпаки, — про величину вивільнених з обороту.

Тестові завдання:

Для того, щоб визначити кількість оборотів оборотного капіталу в зовнішньоекономічній діяльності необхідно:

1) витрати на збут виготовленої продукції поділити на середньорічні залишки оборотних засобів;
2) суму доходу від реалізації продукції поділити на середньорічні залишки оборотних засобів;
3) суму доходу від реалізації продукції поділити залишок оборотних засобів на кінець звітного року;
4) середньорічні залишки оборотних засобів поділити на суму доходу від реалізованої продукції;
5) суму доходу від реалізації продукції поділити середньорічну дебіторську заборгованість по зовнішньоекономічних операціях.

Вивільнення грошових коштів з обороту відбувається внаслідок...

1) скорочення тривалості обороту;
2) збільшення виручки від реалізації;
3) зростання прибутку;
4) зміни коефіцієнта маневреності активів.

16. Ділова активність і методика її аналізу

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті виявляється передусім у швидкості обороту його засобів. Аналіз її полягає у досліджуванні рівнів і динаміки різнобічних фінансових коефіцієнтів оборотності, які є відносними показниками фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Загальна оборотність усіх засобів складається з часткових показників оборотності окремих елементів цих засобів.

Розглянемо показники, що характеризують ділову активність.

1. Коефіцієнт загальної оборотності капіталу обчислюється як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої вартості загального капіталу за певний період.

2. Коефіцієнт оборотності мобільних засобів являє собою відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період величини мобільних засобів (запаси і витрати, грошові кошти, розрахунки, інші оборотні активи) по балансу.

3. Коефіцієнт оборотності матеріальних оборотних коштів обчислюється, як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період вартості запасів і витрат по балансу.

4. Коефіцієнт оборотності готової продукції визначається як відношення доходу (виручки) від реалізації продукції до середньої за період величини готової продукції.

5. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості визначається, як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період дебіторської заборгованості.

6. Середній термін обороту дебіторської заборгованості (тривалість періоду обороту в днях) визначається, як відношення календарного фонду часу за певний період (наприклад, за рік — 365 днів) до коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості.

7. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості визначається, як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період кредиторської заборгованості.

8. Середній термін обороту кредиторської заборгованості визначається, як відношення календарного фонду часу за певний період до коефіцієнта оборотності кредиторської заборгованості за цей же період.

9. Капіталовіддача основних засобів та інших необоротних активів визначається, як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період величини необоротних активів.

10. Коефіцієнт оборотності власного капіталу визначається, як відношення доходу (виручки) від реалізації до середньої за період вартості власного капіталу.

11. Продуктивність праці визначається, як відношення доходу (виручки) від реалізації продукції до середньоспискової чисельності працівників.

У чисельнику дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг) береться за мінусом податку на додану вартість та акцизного збору.

Тестові завдання:

Як визначається коефіцієнт оборотності оборотних коштів?

1) відношенням обсягу реалізації продукції до середніх залишків оборотних коштів;
2) відношенням середніх залишків оборотних засобів до обсягу реалізації;
3) добутком коефіцієнта завантаження та оборотності;
4) добутком коефіцієнта завантаження і тривалості аналізованого періоду;
5) відношенням суми прибутку до середніх залишків оборотних коштів.

Тривалість одного обороту в днях - це...

1) відношення обсягу реалізованої продукції до середніх залишків оборотних коштів;
2) відношення тривалості аналізованого періоду до оборотності оборотних коштів;
3) відношення тривалості аналізованого періоду до коефіцієнта завантаження;
4) відношення середніх залишків оборотних коштів до тривалості аналізованого періоду;
5) відношення тривалості аналізованого періоду до виручки від реалізації.

17. Поняття та взаємозв'язок операційного, виробничого та фінансового циклів

Оскільки прискорення оборотності коштів на одній зі стадій кругообороту активів призводить до прискорення оборотності й на інших стадіях виробничого циклу (постачання, виробництва і збуту, розрахунків за готову продукцію), то в ході аналізу ділової активності підприємства доцільно визначити тривалість такого циклу і важливі причини його зміни.

Операційний цикл — це період повного обороту всієї суми оборотних активів, у ході якого відбувається зміна окремих його видів. Тривалість операційного циклу визначається за формулою

$$ТОЦ = ТО_{га} + ТО_{мз} + ТО_{гп} + ТО_{дз},$$

де ТОЦ — тривалість операційного циклу підприємства в днях;

$ТО_{га}$ – тривалість обороту середнього залишку грошових активів (включаючи короткострокові фінансові вкладення), в днях;

$ТО_{мз}$ — тривалість обороту середніх запасів сировини, матеріалів та інших матеріальних факторів виробництва;

$ТО_{гп}$ — тривалість обороту середніх запасів готової продукції;

$ТО_{дз}$ — тривалість інкасації дебіторської заборгованості, в днях.

У рамках операційного циклу виділяють дві складові:

1) виробничий цикл;
2) фінансовий цикл (цикл грошового обороту).

Виробничий цикл підприємства характеризує період повного обороту матеріальних елементів оборотних активів, що використовуються для обслуговування виробничого процесу (починаючи з моменту надходження сировини, матеріалів і напівфабрикатів на виробництво і закінчуючи моментом відвантаження виготовленої з них готової продукції покупцям).

Тривалість виробничого циклу підприємства визначається за формулою

$ТВЦ = ТО_{см} + ТО_{нв} + ТО_{гп,}$

де ТВЦ — тривалість виробничого циклу підприємства, в днях;

$ТО_{см}$ — тривалість обороту середнього запасу сировини, матеріалів і напівфабрикатів, в днях;

$ТО_{нв}$ — тривалість обороту середнього обсягу незавершеного виробництва, в днях;

$ТО_{гп}$ — тривалість обороту середнього запасу готової продукції, в днях.

Фінансовий цикл (цикл грошового обороту) підприємства — це період повного обороту грошових коштів, інвестованих в оборотні активи, починаючи з моменту погашення кредиторської заборгованості за отримані сировину, матеріали і напівфабрикати і закінчуючи інкасацією дебіторської заборгованості за поставлену готову продукцію.

Тривалість фінансового циклу визначається за формулою

$ТФЦ = ТВЦ + ТО_{дз} — ТО_{кз},$

де ТФЦ — тривалість фінансового циклу підприємства, в днях;

ТВЦ — тривалість виробничого циклу підприємства, в днях;

$ТО_{дз}$ — середній період обороту дебіторської заборгованості, в днях;

$ТО_{кз}$ — середній період обороту кредиторської заборгованості, в днях.

Таким чином, фінансовий цикл менше операційного на середню тривалість обороту кредиторської заборгованості.

Скорочення тривалості операційного і фінансового циклів в динаміці оцінюється позитивно.

Тестові завдання:

Тривалість фінансового циклу визначаються як...

1) різниця між тривалістю виробничого і операційного циклів;
2) сума тривалості виробничого циклу і тривалості обороту кредиторської заборгованості;
3) сума тривалості виробничого циклу і дебіторської заборгованості;
4) тривалість виробничого циклу плюс тривалість обороту дебіторської заборгованості мінус тривалість обороту кредиторської заборгованості;
5) різниця між тривалістю операційного і виробничого циклів.

Що не відноситься до операційного циклу?

1) тривалість інкасації дебіторської заборгованості, в днях;
2) тривалість обороту середнього залишку грошових активів;
3) тривалість обороту середніх запасів сировини, матеріалів та інших матеріальних факторів виробництва;
4) тривалість обороту середніх запасів готової продукції;

5) тривалість обороту середнього обсягу незавершеного виробництва, в днях.

18. Аналіз собівартості виробництва сільськогосподарської продукції

Існує три стратегії створення конкурентних переваг. Перша стратегія — це лідерство в ціні. За даної стратегії центром уваги фірми при розробці і виробництві продукту є витрати.

Диференціація є другою стратегією створення конкурентних переваг. За даної стратегії фірма намагається додати продукту щось відмінне, незвичайне, що може подобатися покупцю і за що покупець готовий платити.

Третьою стратегією, що фірма може використовувати для створення у своєму продукті конкурентних переваг, є концентрація уваги на інтересах конкретних споживачів. У цьому випадку фірма створює свій продукт спеціально для конкретних покупців.

Тому виконання вимог цінової стратегії та важливою умовою підвищення ефективності діяльності сільськогосподарського підприємства та його підрозділів є зниження собівартості виробництва продукції.

Під ***собівартістю*** продукції розуміють витрати на її виробництво, виражені у грошовій формі.

Собівартість продукції з урахуванням прямих і накладних витрат називають ***виробничою собівартістю***.

За реалізованою продукцією визначають ***повну*** **(*комерційну*)** ***собівартість,*** яка складається з виробничої собівартості, витрат з реалізації продукції та адміністративно-управлінських витрат.

Основними завданнями аналізу є:

1) систематичний контроль за здійсненням витрат на проведення робіт у рослинництві і обслуговування тварин у тваринництві;

2) визначення рівня виконання завдань зі зниження витрат на виробництво продукції;

3) виявлення причин перевитрат коштів і резервів зниження (оптимізації) собівартості продукції;

4) розробка системи заходів зі зниження (оптимізації) собівартості продукції.

Джерелами даних для аналізу є відповідні дані таблиць: «Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції», «Витрати на основне виробництво» і «Адміністративні витрати»; дані соціально-економічних планів розвитку підприємства, аналітичного обліку, нормативно-довідкова інформація тощо.

Тестові завдання:

Що характеризують показники середнього надою молока від 1 корови, середньодобовий приріст ваги 1 голови худоби?

1) вихід валової продукції;
2) трудові затрати;
3) затрати кормів;
4) продуктивність.

Як здійснюють аналіз руху поголів'я тварин?

1) за допомогою балансового методу;
2) за допомогою методу коефіцієнтів;
3) за допомогою прийомів елімінування;
4) за допомогою методів кореляційного аналізу.

19. Аналіз собівартості окремого виду продукції рослинництва і тваринництва

Аналіз собівартості окремого виду продукції дозволяє конкретизувати і виявити ті сфери діяльності, в яких підприємство допустило перевитрату коштів чи забезпечило економію витрат.

Аналіз собівартості окремого виду продукції доцільно проводити в такій послідовності:

1) оцінка динаміки і рівня собівартості одиниці продукції та основних факторів її зміни;

2) вивчення витрат на виробництво за окремими статтями і структури собівартості;

3) оцінка факторів зміни витрат на виробництво за окремими статтями.

Для нейтралізації впливу розміру площі посіву та поголів'я при розрахунку кількісного впливу основних факторів на рівень собівартості вихід продукції і витрати беруть з розрахунку на 1 га посіву (голову тварин).

Собівартість одиниці окремого виду продукції залежить від двох основних факторів:

• у рослинництві: від виробничих витрат на 1 га посіву культури та її урожайності;

• у тваринництві: від виробничих витрат на утримання 1 голови тварин та її продуктивності.

За способом вивчення всю сукупність факторів зміни собівартості продукції нижчого порядку умовно можна поділити на дві групи:

1. Фактори прямого впливу, які перебувають у безпосередньому зв'язку з величиною витрат за певною статтею і безпосередньо впливають на їх зміну.

Витрати за окремими статтями визначаються дією пари таких факторів. Так, витрати за статтею «Оплата праці» у рослинництві безпосередньо залежать від витрат праці в люд.-год. (кількісний фактор) і рівня оплати 1 люд.-год. (вартісний фактор).

1) Фактори опосередкованого впливу. Їх вплив на величину витрат виявляється опосередковано, тобто через фактори першої групи, через зміну затрат праці (в люд.-год.), через зміну витрат кормів (ц корм. од.). При цьому в кожному з факторів першої групи відповідають певні фактори другої групи.

Тестові завдання:

При визначенні кількісного впливу основних факторів на виконання плану собівартості 1 ц окремого виду продукції рослинництва прийомом ланцюгових підстановок умовний показник – це:

1) відношення планових витрат на 1 га до планової урожайності;
2) відношення планових витрат на 1 га до фактичної урожайності;
3) відношення фактичних витрат на 1 га до планової урожайності;
4) різниця між плановою та фактичною собівартістю.

Який з факторів буде чинником опосередкованого впливу на статтю витрат "корми" у складі собівартості 1 ц молока?

1) рівень виробництва кормів у підприємстві;
2) витрата кормів, ц корм од;
3) спосіб виконання робіт;
4) собівартість 1 ц корм од, грн. ;
5) рівень тарифних ставок.

20. Обґрунтування резервів зниження (оптимізації) собівартості продукції

Особливого значення набуває моніторинг формування собівартості, завдання якого — дати своєчасну інформацію для прийняття коригуючих управлінських рішень. Цьому сприятиме впровадження в сільське господарство нормативного методу планування й обліку витрат, який у зарубіжній практиці називають стандарт-кост (Standard cost).

Застосування цього методу передбачає систематичне фіксування протягом року відхилень фактичних витрат (з посиланням на причини відхилень) від витрат, передбачених у планово-нормативних калькуляціях. Такий метод значно полегшує оперативний аналітичний контроль за формуванням собівартості, дає змогу уникати непродуктивних витрат.

Резерви зниження собівартості продукції можна поділити на три групи: 1) які можуть бути використані у виробництві без додаткових витрат (це, по суті, організаційні упущення); 2) потребують незначних додаткових витрат і можуть бути використані протягом календарного або господарського року; 3) потребують значних капітальних вкладень і можуть бути використані в перспективі.

Тестові завдання:

На якій зі стадій життєвого циклу виробу об'єктивно містяться найбільші резерви зниження собівартості продукції?

1) передвиробнича;
2) виробнича;
3) експлуатації;
4) утилізації;
5) збуту.

Що не відноситься до категорії "резерви"?

1) запаси;
2) економія робочого часу;
3) економне використання сировини;

4) кредиторська заборгованість;
5) запаси і економне використання сировини.

21. Аналіз ефективності виробництва сільськогосподарської продукції

Фінансові результати діяльності підприємства характеризуються сумою одержаного прибутку і рівнем рентабельності. Прибуток підприємства одержують головним чином від реалізації продукції, а також від інших видів діяльності (участь у міжгосподарській кооперації, здача в оренду землі й основних засобів, доходи від цінних паперів і т.д.).

Прибуток — це реалізована частина чистого доходу, що безпосередньо одержують суб'єкти господарювання за вкладений капітал і ризик здійснення підприємницької діяльності. Кількісно він являє собою різницю між доходом (виручкою) (після сплати податку на додану вартість, акцизного податку й інших відрахувань з виторгу в бюджетні і небюджетні фонди) і повною собівартістю реалізованої продукції.

Обсяг реалізації, величина прибутку і рівень рентабельності залежать від виробничої, постачальницької, збутової і маркетингової діяльності підприємства, інакше кажучи, дані показники відображають усі сторони господарювання.

В умовах формування ринкових відносин і переорієнтації економіки на потреби людини оцінка показників економічної ефективності повинна здійснюватись з урахуванням соціальної спрямованості виробництва, гарантій проти забруднення навколишнього середовища, дотримання правових норм та ін.

Основними завданнями аналізу реалізації продукції і фінансових результатів діяльності є:

1) систематичний контроль за процесом формування прибутку і зміною його динаміки;

2) визначення впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів на обсяг реалізації продукції і фінансові результати;

3) виявлення причин низької окупності ресурсів і резервів збільшення суми прибутку та підвищення рівня прибутковості бізнесу;

4) оцінка результативності роботи підприємства і можливостей нарощування обсягу реалізації продукції, прибутку і рентабельності відповідно до наявних ресурсів;

5) розробка заходів з підвищення ефективності виробництва і системи управління прибутком.

Основними джерелами інформації є річні звіти підприємства, плани економічного і соціального розвитку, дані бухгалтерського обліку, нормативно-довідкова література, дані інших підприємств тощо.

Тестові завдання:

Рівень рентабельності виробництва окремих видів продукції безпосередньо залежить від:

1) кількості реалізованої продукції, ціни реалізації і повної собівартості одиниці продукції;

2) співвідношення між ціною реалізації і повною собівартістю одиниці продукції;

3) обсягу валової продукції і витрат на її виробництво;

4) величини прибутку і вартості основних виробничих засобів сільськогосподарського призначення.

Показником рентабельності, який обраховують по окремих видах продукції є:

1) прибуток в розрахунку на 1 грн. вартості виробничих засобів і оборотних засобів;

2) прибуток в розрахунку на 1 грн. сукупних вкладень;

3) прибуток на 1 грн. на виробництво і реалізацію продукції;

4) прибуток на 1 середньорічного працівника.

22. Методика аналізу рентабельності діяльності підприємства

Рівень рентабельності підприємства визначається співвідношенням чистого прибутку підприємства до величини середньорічного виробничого капіталу підприємства (дорівнює підсумку балансу).

Середньорічна величина капіталу підприємства визначається (за даними квартальних, або щомісячних, балансів підприємства) за середньою хронологічною.

Перетворення формули рівня рентабельності підприємства дає можливість кількісно виміряти вплив різних факторів, зокрема, таких, як матеріаломісткість, трудомісткість, віддача основного капіталу, кількість оборотів (оборотність) оборотного капіталу.

Використовуючи дану методику аналізу, керівництво підприємства має змогу прийняти управлінське рішення з:

— визначення попиту на продукцію (послуги), його прогнозування;

— вивчення конкурентоспроможності товарів;

— забезпечення відповідності рівня якості товарів вимогам ринку;

— розроблення концепції життєвого циклу товарів (на стадіях впровадження, зростання, зрілості та спаду);

— управління товарним асортиментом (розроблення нових видів, модифікація існуючих, зняття з виробництва застарілих моделей);

— розрахунку прогнозованих обсягів виробництва і визначення номенклатури;

— розширення та інноваційної діяльності, спрямованої на розроблення нових товарів з урахуванням ринкових вимог і стратегії розвитку підприємства.

Тестові завдання:

Рентабельність підприємства визначається як

1) відношення суми прибутку до вартості капіталу;

2) відношення прибутку від реалізації до виручки;

3) відношення прибутку від реалізації до собівартості;

4) відношення чистого прибутку до валюти балансу;

5) відношення прибутку до оборотних активів.

Як визначають кількісний вплив основних факторів на зміну обсягу продаж?

1) застосуванням кореляційно – регресивного аналізу;
2) застосуванням дисперсійного аналізу;
3) застосуванням ланцюгової підстановки;
4) застосуванням системного аналізу.

23. Аналіз рентабельності виробництва

Інтегрованим показником оцінки виробничої діяльності підприємств є рівень рентабельності, який обчислюють відношенням прибутку до повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Величина цього показника формується під впливом структури реалізованої продукції та рівня рентабельності окремих її видів.

При аналізі треба враховувати, що рівень рентабельності окремих видів продукції формується під впливом середньої ціни реалізації і повної собівартості одиниці окремих видів реалізованої продукції.

Отже, рівень рентабельності є похідною взаємовпливу трьох факторів: структури реалізованої продукції *S*, середньої ціни реалізації Ц і рівня повної собівартості окремих видів реалізованої продукції ПС.

Для виявлення кількісного впливу згаданих факторів на зміну рівня рентабельності скористаємось алгоритмом.

Таблиця 3.1

Алгоритм
індексного аналізу зміни рівня рентабельності
за рахунок впливу основних факторів

Індекс зміни рівня рентабельності I_r	Для одного виду продукції	Для групи видів продукції
$I_{r\,заг}$ — загальний	$\frac{Ц_1}{ПС_1} : \frac{Ц_0}{ПС_0}$	$\frac{\sum K_1 Ц_1}{\sum K_1 ПС_1} : \frac{\sum K_0 Ц_0}{\sum K_0 ПС_0}$
$I_{r\,s}$ — за рахунок структури	X	$\frac{\sum K_1 Ц_1}{\sum K_1 ПС_1} : \frac{\sum K_0 Ц_1}{\sum K_0 ПС_1}$
$I_{r\,ПС}$ — за рахунок повної собівартості	$\frac{Ц_1}{ПС_1} : \frac{Ц_1}{ПС_0}$	$\frac{\sum K_0 Ц_1}{\sum K_0 ПС_1} : \frac{\sum K_0 Ц_1}{\sum K_0 ПС_0}$
$I_{r\,Ц}$ - за рахунок ціни	$\frac{Ц_1}{ПС_0} : \frac{Ц_0}{ПС_0}$	$\frac{\sum K_0 Ц_1}{\sum K_0 ПС_0} : \frac{\sum K_0 Ц_0}{\sum K_0 ПС_0}$

1 і 0 — величина показника відповідно у звітному і базисному періодах.

Тестові завдання:

Вказати групу показників, зв'язок яких з розміром прибутку має функціональний характер:

1) площа сільськогосподарських угідь, кількість внесених добрив на 1 га

ріллі;

2) виробничі витрати на 1 га, капіталооснащеність підприємства;
3) рівень механізації робіт, рівень годівлі тварин;
4) обсяг реалізації, ціна і собівартість 1 ц продукції.

Як визначають ступінь впливу основних факторів на зміну доходу (виручки) від реалізації ?

1) застосуванням порівняльного аналізу;
2) застосуванням індексного аналізу;
3) застосуванням маржинального аналізу;
4) застосуванням функціонально-вартісного аналізу.

24. Методика аналізу прибутковості підприємства

Результативність та економічна доцільність функціонування підприємства вимірюються абсолютними і відносними показниками, зокрема:

1. Чистий прибуток = Прибуток до оподаткування — Платежі до бюджету.
2. Рентабельність продукції = Прибуток від реалізації / Виручку від реалізації.
3. Рентабельність основної діяльності = Прибуток від реалізації / Витрати на виробництво та збут продукції.
4. Рентабельність сукупних активів = Чистий прибуток / Підсумок активу балансу.
5. Рентабельність власного капіталу = Чистий прибуток / Середня величина власного капіталу.
6. Період окупності власного капіталу = Середня величина власного капіталу / Чистий прибуток.

Показники 4 і 5 груп є основними в даному блоці. Їх зміст є очевидним — скільки гривень прибутку припадає на 1 грн. авансованого капіталу. При розрахунку даних показників залежно від мети аналізу можна використовувати або загальний прибуток звітного періоду, або чистий прибуток.

Тестові завдання:

Рентабельність власного капіталу визначається...

1) відношенням чистого прибутку до середньорічної суми власного капіталу;
2) відношенням прибутку від реалізації до суми капіталу;
3) відношенням балансового прибутку до суми власного капіталу;
4) відношенням прибутку від реалізації до валюти балансу;
5) відношенням чистого прибутку до середньорічної вартості основного капіталу.

Окупність власного капіталу обчислюється...

1) відношенням чистого прибутку до власного капіталу;
2) відношенням чистої виручки від реалізації продукції до власного капіталу;

3) відношенням виручки від реалізації до власного капіталу помноженого на тривалість аналізованого періоду;

4) відношенням середньорічної суми власного капіталу до чистого прибутку;

5) відношенням суми прибутку до середньорічного підсумку балансу.

25. Організація аналізу господарської діяльності

Організація аналізу господарської діяльності — це система раціональних, скоординованих дій у процесі вивчення об'єкта, спостереження відповідно до визначених завдань. Організація та здійснення аналізу не має жорсткої регламентації системою нормативних актів. Існують лише окремі методичні рекомендації виконавчих органів влади щодо його проведення.

Організація аналізу розглядається як:

— функціональний підхід, що передбачає визначення функцій цільової спрямованості та переліку систематизованих за відповідними управлінськими критеріями й особливостями об'єкта управління аналітичних завдань;

— структурно-виконавчий підхід: обирається організаційна форма аналізу, визначаються функціональні служби та окремі спеціалісти проводять розподіл обов'язків щодо виконання аналітичних робіт;

— технологічний підхід (технологія аналізу як складова технології управління). Аналіз як технологічний процес, розподілений на окремі елементи різних рівнів складності, етапи, операції, ситуації, дії.

Методика аналізу являє собою сукупність методів, прийомів, правил і аналітичних процедур дослідження економіки підприємства, певним чином підпорядкованого досягненню мети аналізу. Методика аналізу розробляється по об'єктах вивчення відповідно до поставленої мети.

Розглядають загальні і специфічні методики. Загальна методика — це система досліджень, яка може використовуватись для аналізу різних об'єктів в різних галузях економічної діяльності.

Специфічні методики конкретизують загальні відповідно до специфіки окремих видів діяльності, характеру виробництва, об'єкта дослідження тощо.

Найзагальніші етапи методик:

1. Визначення суб'єктів аналізу (користувачів інформації).
2. Визначення мети і задач аналізу.
3. Визначення об'єктів аналізу.
4. Вибір системи показників.
5. З'ясування послідовності і періодичності проведення аналітичного дослідження.
6. Підбір методів і прийомів дослідження.
7. Підбір джерел даних.
8. Організація аналітичної роботи та технічні засоби, які доцільно використати для аналітичної обробки інформації.
10. Характеристика документів, якими доцільно оформити результати аналізу (пояснювальна записка, таблиці, схеми, графіки).

Тестові завдання:

Методика аналізу це…

Відмінність специфічних методик аналізу від загальної полягає у…

26. Оформлення результатів аналізу господарської діяльності

Заключний етап аналітичної роботи — узагальнення й оформлення результатів аналізу. Основні форми оформлення результатів аналізу:

1. Безтекстове оформлення — застосовується найчастіше в оперативному аналізі (за добу, декаду) і забезпечує оперативний контроль за процесами виробництва, отримання термінової інформації. Аналітичні таблиці дають можливість систематизувати дані, узагальнювати матеріал, надавати його в зручній для аналізу формі.

2. Описова: оформлення результатів довідками, аналітичними та доповідними записками, пояснювальними записками тощо. Описова форма поєднує як табличне оформлення результатів аналізу, так і текстове, використовується при економічному аналізі роботи за квартал, рік і зводиться до пояснювання цифрових, табличних результатів аналізу текстом, або так званою пояснювальною запискою.

Описова форма — оформлення результатів довідками, аналітичними та доповідними записками, пояснювальними записками тощо. Описова форма поєднує як табличне оформлення результатів аналізу, так і текстове, використовується при економічному аналізі роботи за квартал, рік і зводиться до пояснювання цифрових, табличних результатів аналізу текстом або так званою пояснювальною запискою.

Пояснювальна записка — це аналітичний документ, в якому оформляються висновки за результатами аналізу, зроблені на підставі аналітичних розрахунків, даних таблиць, довідок і аналітичних записок. Пояснювальна записка повинна включати такі дані: загальна характеристика підприємства, висновки за результатами досліджень та позиції з подальшого розвитку об’єкта дослідження, усунення недоліків у роботі та покращення діяльності підприємства в цілому.

Довідки й аналітичні записки — документи, що складаються для характеристики окремих факторів, які впливають на результати діяльності, — обсяг реалізації продукції, собівартість, прибуток, продуктивність праці тощо. Зміст цих документів є конкретнішим, акцентованим на відображення недоліків або досягнень, виявлення резервів, напрямів розвитку.

Реалізація наданих пропозицій здійснюється відповідними службами підприємств на тих ділянках, до яких ці пропозиції відносяться. При цьому доцільно скласти план-графік виконання розроблених висновків і пропозицій. У цьому документі відображається зміст заходів, терміни виконання, економічний ефект тощо. Контроль за використанням результатів аналізу та виконанням плану-графіка здійснює керівництво підприємства.

Тестові завдання:

Безтекстове оформлення результатів аналізу – це…

Суть описової форми оформлення результатів аналізу полягає у …

Оформлення результатів аналізу передбачає…

1) побудову таблиць та розробку перспективних планів розвитку підприємства;
2) формування річної звітності;
3) підготовку установчих документів;
4) побудову таблиць, графіків, діаграм, схем, підготовку текстів.

27. Аналіз як елемент людського мислення і пізнання

Розвиток людства неможливий без пізнання об'єктивної реальності, дійсності матеріальної діяльності людини, що становить основу розвитку людства.

Свідома діяльність людини формується не тільки шляхом спостереження за об'єктивною дійсністю, а й постійного її вивчення, внаслідок чого виникають нові поняття, що дають можливість приймати необхідні рішення у практичній діяльності. Теорія пізнання є одним з фундаментальних методологічних розділів філософії, яка вивчає можливості і закономірності пізнання відчуттів, уявлень до об'єктивної реальності, дійсності та всебічно досліджує етапи, ступені і форми пізнавального процесу, умови і критерії його імовірності й істинності.

Наукою доведено, що вивчення людиною середовища свого існування здійснюється шляхом виконання великого обсягу аналітико-синтетичної роботи мозку, який складається з двох півкуль, різних за методами роботи. Підсвідомість правої півкулі оперує цілісними образами, а лівої — мовою, знаками, логікою аналізу.

Аналіз — це один з елементів людського мислення, сутність якого полягає у розчленуванні, розкладі предметів, явищ процесів, на складові з метою їх глибокого пізнання.

Для всебічного пізнання об'єктів необхідно вивчати їх у єдності, взаємозв'язку всіх частин, усіх сторін. Аналіз має поєднуватись, виступати в діалектичній, суперечливій єдності з поняттям «синтез» (від гр. synthesis) — сполучення результатів аналізу раніше розчленованих елементів об'єкта, що вивчається, в єдине ціле.

Процес мислення, тобто аналітично-синтезової діяльності людського мозку, проходить через три взаємопов'язані стадії: споглядання, наукову абстракцію, формування нових практичних пропозицій і висновків.

Споглядання, спостереження, фактофікація — це початковий момент пізнання, початковий момент аналізу. Споглядання множини фактів — основа всіх наступних етапів аналізу, тобто мислення.

Абстрактне мислення — воно на основі об'єктивних даних, які пройшли логічну обробку первинного матеріалу, розкриває глибокий зміст явищ, що вивчаються, виявляє певні закономірності їх розвитку. Це дозволяє перейти до узагальнення висновків, конструювання відповідних практичних пропозицій, направлених на подальше удосконалення практики.

Аналіз-синтез є методом дослідження будь-якої галузі наукових знань і сфери людської діяльності (економічної, політичної, суспільної, соціальної, культурно-побутової, екологічної тощо).

Аналіз, що вивчає розвиток економіки у поєднанні зі станом суміжних галузей (політики, соціології, екології, культури тощо), називається економічним аналізом, або аналізом фінансово-господарської діяльності.

Тестові завдання:

Термін "аналіз" у перекладі з грецької означає:

1) систематизацію досліджень економічних явищ і процесів;
2) виділення окремих елементів системи для більш глибокого вивчення;
3) розподіл явищ або предметів на складові частини для вивчення їх у взаємозв'язку та взаємообумовленості;
4) поєднання окремих складових явищ та процесів, виявлення зв'язків і залежностей між окремими частинами;
5) вивчення, вимірювання та узагальнення даних про зміну і розвиток економічних явищ і процесів.

Тріада наукового пізнання – це:

1) теорія, практика, їх синтез;
2) аналіз, синтез, господарська діяльність*;*
3) індукція, дедукція, абстрактне мислення;
4) суб'єкт, об'єкт господарювання, господарська практика;
5) спостереження, абстрактне мислення, господарська практика.

28. Необхідність розвитку аналізу господарської діяльності

Необхідність розвитку аналізу і його проблеми зумовлені практичною діяльністю людини, потребою у кваліфікованому й ефективному управлінні розвитком суб'єктів господарювання.

Становлення аналізу як функціональної економічної науки можна бачити з трансформації його назви — аналіз балансу, аналіз звіту, аналіз господарської діяльності, економічний аналіз, фінансовий аналіз, бізнес-соціальний аналіз та ін. Науковці-аналітики вважають, що останні назви, за незначних відтінків, характеризують сучасний стан розвитку дисципліни, а отже, можуть вживатися практично як однозначні поняття і в підручниках найчастіше виражаються словом «аналіз».

Основними причинами необхідності розвитку є:

• розширення господарської самостійності та економічної відповідальності;
• динамізм внутрішнього і зовнішнього середовищ;
• розширення економічних зв'язків;
• зростання невизначеності і ризику;
• недостатність інформації;
• відсутність системності як при оцінці результатів діяльності підприємства, так і при їх прогнозуванні;

• неадекватність методології аналізу сучасним вимогам розвитку суспільних відносин, яка не враховує специфіку діяльності нових аграрних формувань і суб'єктів ринкової інфраструктури;

• недосконаліть методик застосування електронно-обчислювальних машин для проведення аналізу і використання його результатів в управлінській діяльності;

• невдале реформування бухгалтерського обліку і статистики.

Тестові завдання:

Необхідність розвитку аналізу пов'язана:

1) потребою у кваліфікованому й ефективному управлінні розвитком суб'єктів підприємництва;
2) постійним розвитком суспільства;
3) науково-технічним прогресом;
4) необхідністю виявлення недоліків в управлінні підприємством.

Системність при оцінці результатів діяльності підприємства означає:

1) вивчення різних сторін діяльності підприємства;
2) комплексне вивчення економіки підприємства вивчення всіх об'єктів аналізу;
3) вивчення взаємозв'язку між окремими підрозділами підприємства;
4) вивчення взаємозв'язку і взаємозалежності між елементами системи з врахуванням системоутворюючих чинників, умов, обставин, механізмів;
5) вивчення окремих систем управління, що є складовими суб'єкта господарювання.

29. Сутність аналізу господарської діяльності

Сутність аналізу полягає у вивченні стану і розвитку підприємства, встановленні причин зміни результатів господарювання і розробці заходів, спрямованих на поліпшення діяльності підприємства.

Суть аналізу виявляється через його принципи, до яких відносять: об'єктивність, детермінізм, розвиток, комплексність, оперативність, дієвість, демократичність, соціально-екологічний підхід.

Аналіз є однією з найважливіших функцій управління, серед яких також виділяють керівництва, організаційну, облікову та планову.

Ефективність аналізу як функції управління досягається лише за дотримання послідовності реалізації його стадій. Такими стадіями є розпізнавання, діагноз і прогноз. Розпізнавання (попередню оцінку ситуації) здійснюють після контролю виконання управлінського рішення.

У процесі попередньої оцінки розпізнають і описують ситуацію, роблять висновки про доцільність і можливість зміни окремих параметрів аналізованого об'єкта, явища, процесу, визначають межі цих змін і роблять висновки про необхідність поглибленого вивчення, яке здійснюють на стадії діагностики. Діагноз допомагає виявити причини, що зумовлюють зміни аналізованих об'єктів,

показників (параметрів) і є вихідною умовою для передбачення можливої зміни досліджуваного явища, процесу, тобто прогнозування, яке формалізується шляхом складання планів, програм, бюджетів тощо.

Ефективність аналізу залежить і від того, на якій стадії розпізнали ситуацію. Таким станом є тріада: «слабкий сигнал — симптом — проблема». З'ясуванню етапів розпізнавання ситуацій деякою мірою може допомагати таке припущення, що слабким сигналом можна вважати стале відхилення фактичного показника від нормативного (бажаного, запланованого) у межах до 10 %, якщо відхилення становить 10-30 % — йдеться вже про симптом, а понад 30 % — за проблему. Проте в сьогоднішніх умовах динамічних, часто непередбачуваних змін такий підхід не завжди дає змогу своєчасно розпізнати ситуацію, особливо за слабкими сигналами. Виходом з цього становища є підбір таких методичних способів і прийомів, які б дозволили своєчасно виявити й уяснити ситуацію, що забезпечило б оперативне реагування на неї суб'єкта управління. З арсеналу наведених вище способів такими є абстрактно-логічні, експертні, економіко-статистичні (стохастичні) та ін.

Тестові завдання:

Аналіз є функцією…

1) управління;
2) аудиту;
3) бухгалтерського обліку;
4) керування;
5) планування.

Основними стадіями аналізу є …

1) цілі і стратегії, варіанти рішень та прийняття рішень;
2) формалізація, інформаційна та контроль;
3) розпізнавання, діагноз та прогноз;
4) організація передумов, активізація та стимулювання;
5) стабілізація, координація та регулювання.

30. Функції та завдання аналізу господарської діяльності

Суть аналізу пізнається і через його функції, з яких виділяють загальносистемні і внутрішньосистемні.

Загальносистемні пов'язані з пізнанням і оцінкою нових суспільних явищ і соціально-економічних процесів, тобто вони характеризують суть аналізу господарської діяльності як науки, що покликана збагачувати систему знань про закономірності розвитку суб'єктів аграрної мікроекономіки — передумови високоефективного менеджменту.

Загальносистемним підпорядковуються внутрішньосистемні функції, які повинні забезпечити підготовку аналітичної інформації для обґрунтування і підтримання управлінських рішень. В умовах формування ринкових відносин функції ускладнились і збагатилися. Це пов'язано зі зміною зовнішнього і внутрішнього середовища, погіршенням демографії та екології, високим динамізмом

процесів, розширенням демократії, екологічних і соціальних пріоритетів, застосуванням енергозберігаючих технологій, зміною форм власності й організації виробництва, диверсифікацією підприємств, нарощенням конкуренції, інфляційними процесами тощо.

Загальні функції реалізуються через виконання загальних і специфічних завдань. До загальних завдань належать формування зведених аналітичних даних, що характеризують ступінь і можливості задоволення потреб, визначених стратегією розвитку підприємства; стратегічну зону господарювання і його імідж; конкурентний статус; збалансованість розширених параметрів організації з її потенціалом; сталість (стабільність) функціонування підприємства та його адаптивність до нововведень і змін зовнішнього середовища тощо.

Розв'язання загальних завдань, які ставить перед собою підприємство, здійснюється за допомогою специфічних, притаманних тільки аналізу господарської діяльності, методів, до яких належать:

— об'єктивна оцінка розвитку підприємства (виробничого підрозділу), виявлення проблемних ситуацій;

— визначення стратегічних, перспективних і тактичних цілей розвитку підприємства;

— прогноз впливу зовнішніх факторів і оцінка власних економічних можливостей;

— обґрунтування шляхів досягнення мети і строків реалізації управлінських рішень з розв'язання конкретних ситуацій;

— оцінка очікуваних результатів з найповнішим урахуванням наявних обмежень (можливостей).

Для оцінки рівня досягнення мети (цілей) і своєчасного вжиття необхідних заходів проводиться моніторинг виконання наміченої програми.

Залежно від об'єкта аналізу, мети, яку він переслідує, завдання конкретизуються. Проте найкращих результатів можна досягти при здійсненні аналізу з дотриманням вимог системного підходу.

Тестові завдання:

Аналіз виконує функції:

1) синтезу, обґрунтування, стимулювання;
2) оцінки, розподілу, синтезу;
3) планування, контролю, стимулювання;
4) діагностики, регулювання, контролю;
5) оцінки, діагностики, пошуку.

Одним із основних завдань аналізу є:

1) розкладання цілого на частки (деталізація) ;
2) деталізація і узагальнення;
3) оцінка стану економіки і виявлення резервів поліпшення діяльності господарства;
4) формування та деталізація бізнес-плану;
5) розрахунок показників, що характеризують діяльність господарства і

заповнення аналітичних таблиць.

31. Об’єкт, предмет і суб’єкти аналізу господарської діяльності

Аналіз, як і інші науки, має свої об’єкт, предмет і методи дослідження.

Предметом аналізу є зміни та динаміка у соціальних і економічних відносинах, що виникають у процесі господарської діяльності.

Предмет пізнають через об’єкти аналізу, якими є підприємства та їх структурні підрозділи, явища суспільного життя, ресурси, які є основою діяльності підприємства, процеси, які виникають у результаті діяльності підприємства і функції аналізу господарської діяльності.

Суб’єктами аналізу є та категорія фізичних та юридичних осіб, яка використовує аналітичну інформацію для управління підприємством і його структурними підрозділами: власники, у тому числі акціонери; кредитори; постачальники; державні і місцеві органи управління; контролюючі та профспілкові органи.

Тестові завдання:

Під предметом аналізу розуміють:

1) принципи аналізу;
2) способи вивчення стану та зміни економічної системи в цілому;
3) дані статистичного, оперативного та бухгалтерського обліку;
4) причинно-наслідкові зв'язки зміни економічних явищ та процесів;
5) системне комплексне вивчення, вимірювання та узагальнення використання ресурсів.

До об'єктів аналізу належать:

1) способи та прийоми дослідження причинно-наслідкових зв'язків***;***
2) результати господарської діяльності;
3) суб'єкти управління;
4) дані бухгалтерського обліку;
5) принципи аналітичних досліджень.

32. Види аналізу господарської діяльності

Розробка спеціальних методів аналізу базується на науково обґрунтованій класифікації його видів, обумовленій потребами практики управління.

В основу класифікації видів аналізу покладено класифікацію функцій управління, тому що аналіз є необхідним елементом виконання кожної функції управління економікою.

За змістом процесу управління виділяють:

- перспективний (прогнозований, попередній) аналіз;
- оперативний аналіз;
- поточний (ретроспективний) аналіз за результатами діяльності за певний період.

Така класифікація аналізу відповідає змісту основних функцій, що відображають часові етапи управління: (планування, організація і контроль):

1) етап попереднього управління (функція планування);
2) оперативного управління (функція організації управління);
3) заключний етап управління (функція контролю).

Залежно від характеру об'єктів управління прийнята така класифікація видів аналізу, що відображає:

— галузеву структуру національної економіки;

— рівні суспільного виробництва і управління;

— стадії процесу розширеного відтворення — виробництва, обміну, розподілу і споживання;

— основних елементів виробництва (трудові і матеріальні ресурси) та окремих складових частин виробничих відносин (напр., трудові, фінансові, кредитні).

Крім того, види економічного аналізу класифікують за:

- суб'єктами (користувачами інформації: керівництво і економічна служба, власники, постачальники, покупці, аудиторські фірми, кредитні та фінансові органи);
- періодичністю (річний, квартальний, місячний, декадний, щоденний, змінний аналіз, неперіодичний аналіз);
- змістом і повнотою вивчення питань (повний аналіз всієї господарської діяльності, локальний аналіз діяльності окремих підрозділів, тематичний аналіз окремих питань економіки);
- методикою вивчення об'єкта (комплексний, системний аналіз, функціонально-вартісний, порівняльний, кореляційний аналіз і т.д.);
- ступенем механізації і автоматизації обчислювальних робіт (аналіз в умовах електронної обробки даних із застосуванням ЕОМ) і т.п.

Тестові завдання:

До часової форми належать такі види економічного аналізу:

1) централізований та децентралізований;
2) функціонально-вартісний аналіз;
3) попередній та ретроспективний аналіз;
4) техніко-економічний аналіз;
5) комплексний та тематичний аналіз.

Стратегічний аналіз здійснюється з метою:

1) оцінки результатів зміни діяльності підприємства;
2) виявлення внутрішніх резерві збільшення прибутку підприємства;
3) вивчення перспективних напрямків функціонування та розвитку підприємства;
4) визначення ефективності виконання бізнес-плану;
5) визначення відхилення фактичного стану досліджуваних явищ та

процесів від бажаного чи запланованого.

33. Показники та їх класифікація

Показники являють собою поняття, що відображає кількісні та якісні характеристики нових явищ, виробничих ресурсів, рівень технологічної, економічної, соціальної та екологічної ефективності господарських процесів як усієї діяльності підприємства, так і окремих її сторін. Кожний показник має свій числовий вираз, який характеризує конкретний вимір аналізованого об'єкта, а також його зміст — соціально-економічну сутність.

Показники поділяють на кількісні і якісні; натуральні, вартісні й трудові; абсолютні та відносні; прямі й обернені; результативні й факторні; загальні, часткові, середні, специфічні; елементні, первинні, похідні й комбіновані; договірні, розрахункові та ін.

Тестові завдання:

Відносну зміну показників визначають за допомогою:

1) графічних методів;
2) прийому відносних різниць;
3) факторного аналізу;
4) темпів росту та приросту;
5) середніх величин.

Які показники відображають співвідношення величини одного явища з величиною будь-якого іншого?

1) відносні показники;
2) абсолютні показники;
3) середні величини;
4) натуральні;
5) динамічні ряди.

34. Фактори, що впливають на результати діяльності підприємства, їх класифікація

Величина показників та їх якісна характеристика в процесі господарської діяльності постійно змінюються під впливом певних факторів. Фактори поділяють (на сільськогосподарських підприємствах) на соціально-економічні, виробничо-технологічні, природно-екологічні, зовнішні та внутрішні, інтенсивні й екстенсивні, головні і другорядні, постійні і тимчасові, вимірювані та невимірювані тощо.

На сільськогосподарських підприємствах дія факторів значною мірою зумовлюється особливостями виробництва, до яких, крім природних умов, належать сезонність, розрив у часі між періодом виробництва і робочим періодом, споживанням частини виробленої продукції на своєму підприємстві та ін.

Тестові завдання:

Під терміном "фактори" розуміють:

1) Види аналізу та резерви виробництва;
2) логічні методи аналізу;
3) індукцію та дедукцію;
4) взаємозв'язки та взаємозалежності;
5) рушійні сили розвитку явищ.

За якою ознакою фактори в аналізі поділяються на головні і другорядні?

1) за своєю природою;
2) за місцем виникнення (центрами відповідальності) ;
3) за характером дії;
4) за ступенем впливу на результати;
5) за ступенем розповсюдженості.

35. Метод аналізу господарської діяльності

Метод аналізу — це система теоретико-пізнавальних категорій наукового інструментарію та регулятивних принципів, які допомагають дослідити діяльність підприємства.

Категорії аналізу — найзагальніші ключові поняття даної науки, до яких можна віднести: фактор; резерви; об'єкти аналізу; аналітичні показники; можливості; небезпеки; сильні і слабкі сторони; тенденції.тренди тощо.

Науковий інструментарій — це сукупність загальнонаукових і конкретно наукових способів вивчення господарської діяльності підприємства, а також критерії і вимірники, які використовують для оцінки діяльності підприємства (показники, критерії, одиниці виміру тощо).

Принципи аналізу регулюють процедурну сторону його методології і методики (це об'єктивність, детермінізм, розвиток, комплексність, оперативність, дієвість, демократичність, соціально-екологічний підхід тощо).

До особливостей методу аналізу господарської діяльності відносять:

– використання системи показників, які всебічно характеризують господарську діяльність;

– вивчення причин зміни цих показників;

– виявлення і вимірювання взаємозв'язку між ними з метою підвищення соціально-економічної ефективності.

Тестові завдання:

Метод аналізу - це:

1) розкладання цілого на частки (деталізація) ;
2) система категорій, наукового інструментарію і регулятивних принципів, які допомагають дослідити діяльність підприємства;
3) діалектичний метод пізнання;
4) прийом дослідження, спосіб вивчення чи обробки інформації;
5) сукупність методів, прийомів, правил і аналітичних процедур

дослідження економіки підприємства.

Для вираження причинно-наслідкових зв'язків, які існують у реальній господарській ситуації, в аналізі використовують:

1) методи елімінування;
2) функціонально-вартісний аналіз;
3) аналітичні таблиці;
4) методи комплексної економічної оцінки;
5) стохастичні та детерміновані функціональні залежності.

36. Методи і прийоми аналізу господарської діяльності

Методи і прийоми аналізу поділяють загальнотеоретичні і прикладні.

Загальнотеоретичними (загальнонауковими) методами, на яких ґрунтується методологія всіх наук, є:

1. Спостереження — контроль.
2. Аналіз — синтез.
3. Індукція — дедукція.
4. Аналогія — порівняння.
5. Теорія-експеримент.
6. Моделювання — абстрагування.
7. Формалізація — конкретизація.
8. Гіпотетичний — аксіоматичний.

До прикладних методів можна віднести системний аналіз, економіко-статистичні, порівняння, прикладної математики, експертні, евристичні, економічні, емпіричні тощо, тобто ті, що застосовуються під час проведення аналізу на мікрорівні для обґрунтування та підтримки управлінських рішень.

Аналітичні матеріали найдоцільніше подавати у вигляді таблиць, діаграм, графіків, схем тому їх побудову також можна вважати прийоми аналізу господарської діяльності. Вони унаочнюють процеси та явища і полегшують їх пізнання.

В практиці аналітичної роботи використовують кілька методів, що забезпечує найповніше і глибоке дослідження явищ, процесів, показників.

Тестові завдання:

Метод вивчення причинних зв'язків, за яким дослідження проводиться від окремого до загального, від вивчення окремих факторів до узагальнень, від причин до результатів — це:

1) метод дедукції;
2) метод індукції;
3) експертний;
4) абстрагування;
5) індексний метод.

Абстрагування при використанні методів аналізу застосовують з метою:

1) виявлення закономірностей у досліджуваних процесах та явищах;

2) відволікання від несуттєвих властивостей та зв'язків, з виділенням однієї або кількох особливостей об'єкта дослідження;

3) вивчення об'єкта як цілісного, що складається з багатьох взаємопов'язаних елементів;

4) використання загальних наукових положень про явище при дослідженні його конкретних проявів;

5) визначення кількісного впливу факторів на досліджуваний об'єкт.

37. Джерела інформації й організація аналізу

Термін «інформація» (лат.) означає пояснення, викладання, повідомлення. Сьогодні під інформацією розуміють сукупність корисних відомостей, які є об’єктом збирання, реєстрації, зберігання, передавання і перетворення.

Економічна інформація — це різновид управлінської інформації, а саме, економічні дані, що відображають через систему натуральних, трудових і вартісних показників, характер планової та фактичної виробничо-господарської діяльності, причинні взаємозв’язки між системою та об’єктами управління.

Для розробки інформаційних технологій для аналізу інформацію поділяють на такі типи: факти, оцінки, узагальнені зв’язки, конфіденційна інформація, публічна, чутки.

Факт — це інформація про подію або умову, яку можна безпосередньо спостерігати та аналізувати (наприклад, виробництво, продаж).

Оцінка ґрунтується на висновках, зроблених щойно чи колись у минулому. Вона не завжди є достовірною і може мати різні похибки.

Прогноз частково ґрунтується на аналогії і частково на тому, що називають здоровим глуздом.

Для прогнозування використовують різні методи і моделі розрахунків (кореляційний і регресивний аналіз, екстраполяція тенденцій), знання експертів і спеціалістів конкретної сфери.

Основою для оцінки і прогнозування є узагальнені зв’язки, які характеризують рівень залежності досліджуваного показника від одного або кількох інших показників (наприклад, обсяг продажу і план витрат ресурсів підприємства).

Конфіденційна інформація (як і її джерела) не підлягає розголошенню і має різний рівень надійності. Публічна – доступна для використання. Чутки є не дуже надійними джерелами інформації, проте вони багато важать в аналітичних розрахунках, особливо коли їх опубліковано в пресі, оприлюднено в публічних виступах і заявах, вони можуть тимчасово спричинити зміни на ринку навіть, якщо їх зміст не відповідає дійсності.

Інформацію, яку використовують в аналізі з урахуванням основних джерел можна розділити на внутрішню і зовнішню.

До зовнішньої інформації відносять:

– матеріали перевірок податкової служби;

– пояснювальні і довідкові записки;

– матеріали цільових спостережень, перевірок, особистих спостережень працівників та аналітиків;

– спеціальні вибірки;

– відомості, передані по радіо і телебаченню;

– технічна документація тощо;

– зовнішня офіційна бухгалтерська фінансова і статистична звітність, уніфікована відповідними стандартами бухгалтерського, управлінського та статистичного обліку та звітності.

Найбільша частина інформації надходить із внутрішніх джерел: дані оперативного і бухгалтерського обліку, планування тощо.

До джерел облікових даних відносять: бухгалтерський (фінансовий та управлінський) облік і звітність; статистичний облік; оперативний облік і звітність.

Процес збирання інформації може відбуватись регулярно (у строки звітності) та епізодично (у разі потреби).

Тестові завдання:

Бухгалтерський облік для аналізу господарської діяльності є:

1) методологічною базою;
2) інформаційною базою;
3) організаційною базою;
4) правовою базою;
5) ідеологічною основою.

Які найважливіші вимоги ставляться до інформації, що використовується в аналізі господарської діяльності ?

1) відкритість, доступність, зрозумілість;
2) об’єктивність, достовірність, порівнюваність;
3) своєчасність, повнота, нейтральність;
4) підбір відповідно до програми аналізу.

38. Поняття, типи і завдання факторного аналізу

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного і системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Розрізняють такі типи факторного аналізу: детермінований (функціональний) і стохастичний (кореляційний); прямий (дедуктивний) і зворотний (індуктивний); одно- і багатоступінчастий; статичний і динамічний; ретроспективний і перспективний (прогнозний).

Детермінований факторний аналіз являє собою методику дослідження впливу факторів, зв’язок яких з результативним показником є функціональним, тобто результативний показник може бути поданий у вигляді добутку, частки або алгебраїчної суми факторів.

Стохастичний аналіз — це методика дослідження факторів, зв’язок яких з результативним показником є неповним, імовірним (кореляційним).

При прямому (дедуктивному) факторному аналізі дослідження проводять дедуктивним способом — від загального до часткового. Зворотний (індуктивний) факторний аналіз передбачає дослідження причинних зв'язків способом логічної індукції — від окремих факторів до узагальнювальних.

Факторний аналіз може бути одно- і багатоступінчастим. Перший тип використовують для дослідження факторів тільки одного рівня (одного щабля) підпорядкування без деталізації на складові частини.

При багатоступінчастому факторному аналізі деталізують фактори А і В на складові з метою вивчення їх поведінки. Деталізація факторів може бути поглиблена і далі.

Слід розрізняти також статичний і динамічний факторний аналіз. Перший застосовують для вивчення впливу факторів на результативні показники станом на певну дату, а другий являє собою методику дослідження причинних зв'язків в динаміці.

Факторний аналіз може бути ретроспективним, що вивчає причини змін (приросту) результативних показників за минулі періоди, і перспективним, який досліджує можливу поведінку факторів і результативних показників у перспективі.

Основними завданнями факторного аналізу є:

1) відбір факторів, що визначають досліджувані результативні показники;

2) їх класифікація і систематизація з метою забезпечення можливостей системного підходу;

3) визначення форми залежності між факторами і результативним показником;

4) моделювання взаємозв'язків між результативним і факторними показниками;

5) розрахунок впливу факторів і оцінювання ролі кожного з них у зміні величини результативного показника;

6) робота з факторною моделлю (практичне її використання для управління економічними процесами).

Тестові завдання:

У детермінованому факторному аналізі розрізняють:

1) прямий і пропорційний факторний аналіз;
2) прямий детермінований і стохастичний аналіз;
3) прямий і зворотній факторний аналіз;
4) зворотній детермінований і стохастичний аналіз;
5) прямий кількісний і якісний аналіз.

Дослідження стохастичних залежностей передбачає:

1) оцінку відносної зміни показників;
2) визначення тренду динамічних рядів;
3) оцінку абсолютної зміни показників;
4) оцінку кореляційної залежності між економічними показниками;
5) вивчення екстраполяції тенденцій зміни показників.

39. Детерміновані моделі та їх застосування

Моделювання — один з найважливіших методів наукового пізнання, за допомогою якого створюють модель (умовний спосіб) об'єкта дослідження. Сутність його полягає в тому, що взаємозв'язок досліджуваного показника з факторними подається у формі конкретного математичного рівняння.

При моделюванні детермінованих факторних систем слід дотримуватися таких вимог:

1. Фактори, що включаються в модель, і самі моделі повинні мати чітко виражений характер, реально існувати, а не бути вигаданими величинами або явищами.
2. Фактори, які входять у систему, мають знаходитись у причинному зв'язку з досліджуваними показниками.
3. Усі показники факторної моделі повинні бути кількісно вимірними.
4. Факторна модель має забезпечувати можливість вимірювання впливу окремих чинників.

Це означає, що в ній треба враховувати відповідність змін результативного і факторних показників, а сума впливу окремих чинників повинна дорівнювати загальному приросту результативного показника.

У детермінованому аналізі виділяють такі типи факторних моделей, що найчастіше трапляються:

Мультикативні — використовують тоді, коли результативний показник є добутком кількох чинників.

Адитивні — використовують у випадках, коли результативний показник є алгебраїчною сумою кількох факторних показників.

Кратні застосовують тоді, коли результативний показник отримують діленням одного факторного показника на інший.

Змішані (комбіновані) моделі — це поєднання в різних комбінаціях попередніх моделей.

Моделювання мультиплікативних факторних систем в економічному аналізі здійснюють послідовним розчленуванням чинників вихідної системи на чинники-співмножники.

Аналогічно здійснюють моделювання адитивних факторних систем за рахунок розчленування одного з факторних показників на його складові.

Щодо класу кратних моделей застосовують такі прийоми їх перетворення: подовження; формального розкладання, розширення і скорочення.

Подовження передбачає подовження чисельника вихідної моделі заміною одного або кількох чинників на суму однорідних показників.

Прийом формального розкладання факторної системи передбачає подовження знаменника вихідної факторної моделі заміною одного або кількох чинників на суму чи добуток однорідних показників.

Прийом розширення передбачає розширення вихідної факторної моделі за рахунок множення чисельника і знаменника дробу на один або кілька нових показників.

Прийом скорочення передбачає створення нової факторної моделі діленням чисельника і знаменника дробу на один і той самий показник.

Від того наскільки реально і точно створені моделі відбивають зв’язок між досліджуваними показниками, залежать кінцеві результати аналізу та об’єктивність оцінки і вирішення аналізованої ситуації.

Тестові завдання:

Моделі, що використовуються, коли результативний показник є добутком кількох факторів - це:

1) мультиплікативні моделі;
2) детерміновані моделі;
3) адитивні моделі;
4) кратні моделі;
5) змішані моделі.

Моделі, що використовуються, коли результативний показник є часткою від ділення факторів, - це:

1) мультиплікативні моделі;
2) детерміновані моделі;
3) адитивні моделі;
4) кратні моделі;
5) змішані моделі.

40. Суть і методика застосування прийомів елімінування

У *детермінованому факторному аналізі* використовують *такі прийоми*:

• ланцюгової підстановки;
• абсолютних різниць;
• відносних різниць;
• індексний;
• інтегральний;
• логарифмічний тощо.

Перші чотири прийоми ґрунтуються на методі елімінування. *Елімінувати* — означає усунути, відхилити, виключити вплив всіх факторів на величину результативного показника, крім одного.

Прийом ланцюгової підстановки є універсальним і може застосовуватись до всіх типів моделей. Його використання передбачає дотримання певної послідовності розрахунків: в першу чергу, потрібно врахувати зміни кількісних, а потім якісних показників. Якщо є кілька кількісних і кілька якісних показників, то спочатку потрібно вивчити величину впливу факторів першого рівня підпорядкування, а потім більш низького.

Прийом абсолютних різниць застосовується в детермінованому аналізі лише в мультиплікативних і змішаних моделях мультиплікативно-адитивного підтипу. Особливо ефективно застосовувати цей прийом у тих випадках, коли вихідні дані вже містять абсолютні відхилення факторних показників.

Прийом відносних різниць застосовується тільки в мультиплікативних і змішаних моделях (адитивно-мультиплікативного підтипу). Він є надзвичайно

ефективним в тих випадках, коли вихідні дані містять вже раніше визначені відносні прирости факторних показників у процентах або коефіцієнтах.

Індексний метод ґрунтується на відносних показниках динаміки, часово-просторових порівняннях, що відображають відношення фактичного рівня аналізованого показника в звітному періоді до його рівня в базисному періоді.

За допомогою агрегатних індексів можна виявити вплив різних факторів на зміни рівня результативних показників у мультиплікативних і кратних моделях.

Тестові завдання:

Метод ланцюгових підстановок дозволяє:

1) оцінити зміну параметрів у часі***;***
2) визначити вплив факторів на результативний показник;
3) визначити тип функціонального зв'язку;
4) виявити тенденцію та закономірності зміни і розвитку явищ та процесів;
5) обчислити співвідношення і взаємозалежність досліджуваних показників.

До якої групи методів належить прийом ланцюгових підстановок?

1) матричні методи та моделі;
2) методи комплексної оцінки;
3) статистичні методи;
4) методи елімінування;
5) методи порівняння

РОЗДІЛ V
АУДИТ

1. Суть та загальна характеристика аудиту

Слово «*аудит»* походить від латинського *audio*, що означає слухати, відповідно *auditor* — той, хто слухає. Існує думка, підкріплена історичними фактами, що вперше в історії людської цивілізації аудит, як вид фінансового контролю, виник у Китаї у 700 р. до н. е.

Великобританія започаткувала регулювання обов'язковості проведення аудиторських перевірок, прийнявши у 1844 р. серію законів про компанії, які зобов'язували керівництво акціонерних підприємств запрошувати щорічно незалежного аудитора для перевірки і підтвердження річних фінансових звітів, які надаються акціонерам. Так незалежна аудиторська перевірка стала гарантом того, що підприємство має такий самий фінансовий стан як і оприлюднений. Спираючись на дані аудиторської перевірки, різні користувачі інформації можуть вирішувати питання про інвестування, спільну виробничу діяльність тощо. Згодом аналогічні закони було прийнято у Франції (1867 р.) та США (1887 р.).

Аудит в Україні набув значного поширення на початку 90-х років 20 століття. Особливістю становлення аудиту, як одного із видів фінансового контролю, було те, що перехід до ринку об'єктивно сприяв демонтажу, розпаду минулої системи організації обліку і контролю. Поряд із ліквідацією багатьох міністерств і відомств, зруйнуванням системи розробки галузевих методичних вказівок з ведення бухгалтерського обліку на підвідомчих підприємствах, а також системи контролю перестала існувати і система офіційних пояснень нормативних актів, зворотний зв'язок з підприємствами органів, відповідальних за розробку нормативних документів.

Появі і розвитку аудиту в Україні сприяла також недосконаліть структури зовнішнього фінансового контролю командно-адміністративної системи управління та встановлення стійкої тенденції до скорочення чисельності відомчих контрольно-ревізійних підрозділів.

Наведемо основні аргументи, які підтверджують необхідність аудиту:

1) розмежування функцій між власником та управлінцями (адміністрацією), яких наймав власник для керівництва підприємницькою діяльністю;

2) міжнародний поділ праці, внаслідок якого виникли великі транснаціональні корпорації, спільні підприємства. З'явилась потреба враховувати інтереси всіх сторін, а не однієї держави;

3) необхідність спеціальних знань для оцінки достовірності одержаної інформації;

4) відсутність доступу користувачів фінансової інформації до облікових записів підприємств;

5) збільшення кількості проміжних ланок між джерелом інформації та її користувачем, що веде до свідомої підтасовки даних та інтерпретації інформації особою, що її складає, на свою користь;

6) поступове ускладнення господарських операцій, з одного боку, і процесу їх відображення в обліку — з іншого.

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

Предметом аудиту є процеси і явища, зафіксовані в документах і пов’язані з господарською діяльністю підприємства. Увага аудитора спрямовується у минуле для пізнання істини, її підтвердження та формування висновків щодо інформації, яка перевіряється, з метою мінімізації ризику користувачів інформації.

Предмет аудиту конкретизують його *об’єкти.* Об’єкт аудиту слід розглядати як окремий елемент предмета аудиту, на який направлена цілеспрямована дія аудитора. Залежно від направленості аудиту, його об’єкти досить багатогранні. Сукупним об’єктом виступає документально зафіксована інформація про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування.

Суб’єктами аудиту виступають фізичні особи, їх організації (аудиторські фірми), діяльність яких спрямована на здійснення незалежного контролю.

Тестові завдання:

Необхідність виникнення аудиту обумовлена:

1) потребою перевіряти дотримання законодавства щодо встановлення і застосування цін та економічного обґрунтування їх у всіх галузях економіки;
2) різними інтересами між тими, хто займається управлінням підприємством, і тими, хто вклав кошти в його діяльність;
3) бажанням підприємців приховати податки від контролюючих органів;
4) потребою у виявленні помилок і порушень у бухгалтерській звітності клієнта з метою встановлення винних осіб.

Мета незалежного аудиту полягає у:

1) виявленні помилок і порушень у бухгалтерській звітності клієнта з метою встановлення винних осіб;
2) наданні об’єктивної інформації щодо достовірності фінансової звітності підприємств і організацій, їх фінансового стану та інших аспектів діяльності;
3) виконанні замовлень державних органів щодо перевірки фінансової звітності суб’єктів господарювання;
4) вивченні однієї або кількох сторін господарської діяльності підприємства;
5) встановленні фактів недостач і розтрат.

2. Види і 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*, проводиться аудиторською фірмою (аудитором) у випадках, прямо передбачених законодавством України, а також за рішенням суду, арбітражу або слідчих органів.

За вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» (ст. 8) проведення аудиту є обов'язковим для:

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

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

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

Постановою Кабінету Міністрів України № 390 «Деякі питання проведення аудиту суб'єктів господарювання державного сектору економіки» від 4 червня 2015 року визначено, що суб'єкти управління об'єктів державної власності повинні забезпечити проведення аудиторськими фірмами аудиту річної фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки. Зокрема, до таких суб'єктів відносять наступні:

1) вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 2 млрд. гривень або розмір чистого доходу яких за останній звітний рік перевищує 1,5 млрд. гривень;

2) вартість активів яких згідно з даними фінансової звітності за останній звітний рік перевищує 250 млн. гривень.

Кабінетом Міністрів України встановлено окремі критерії для аудиторських фірм, які можуть бути залучені для проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання державного сектору економіки першої та другої групи.

До проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб'єктів господарювання першої групи можуть залучатися аудиторські фірми, які відповідають таким критеріям:

1) аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

2) наявність в аудиторської фірми (або в єдиної мережі аудиторських фірм, у тому числі за межами України, до якої входить дана аудиторська фірма) досвіду надання аудиторських послуг суб'єктам господарювання відповідної галузі, зокрема здійснення не менше двох завдань з аудиту або інших аудиторських послуг для суб'єктів господарювання відповідної галузі протягом останніх трьох років;

3) наявність у складі аудиторської фірми не менш як 100 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг і працюють на умовах повної зайнятості та з якими укладений трудовий договір.

При цьому не менш як п’ять працівників повинні мати сертифікат, що визначає їх кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України, та не менш як 15 працівників повинні мати принаймні один документ, що засвідчує проходження повної програми сертифікації, виданий однією з організацій, що є членом Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), а саме Асоціацією присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA), Американським інститутом сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA), Інститутом присяжних бухгалтерів Англії і Уельсу (ICAEW);

4) щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років становить не менш як 30 млн. гривень;

5) наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв’язку із провадженням професійної діяльності на суму не менш як 50 млн. гривень). При цьому договір страхування повинен діяти протягом усього періоду надання аудиторських послуг.

До проведення аудиту фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності суб’єктів господарювання другої групи можуть залучатися аудиторські фірми, які відповідають таким критеріям:

1) аудиторська фірма включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

2) наявність в аудиторської фірми (або в єдиної мережі аудиторських фірм, у тому числі за межами України, до якої входить дана аудиторська фірма) досвіду надання аудиторських послуг суб’єктам господарювання відповідної галузі, зокрема здійснення не менше двох завдань з аудиту або інших аудиторських послуг для суб’єктів господарювання відповідної галузі протягом останніх трьох років;

3) наявність у складі аудиторської фірми не менш як 10 працівників, які безпосередньо залучені до надання аудиторських послуг і працюють на умовах повної зайнятості та з якими укладений трудовий договір.

При цьому не менш як три працівники повинні мати сертифікат, що визначає їх кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України;

4) щорічний дохід аудиторської фірми протягом останніх трьох років становить не менш як 3 млн. гривень;

5) наявність договору страхування відповідальності перед третіми особами (щодо відшкодування можливих збитків у зв’язку з провадженням професійної діяльності на суму не менш як 10 млн. гривень). При цьому договір страхування повинен діяти протягом усього періоду надання аудиторських послуг.

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 аудиторами, 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.

Залежно *від досліджуваного періоду* виділяють *попередній, поточний, наступний аудит.*

На договірних засадах під час проведення *попереднього аудиту* аудитори можуть здійснити розробку, аналіз та оцінку проектів, кошторисів та іншої документації, яка пов'язана зі створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. При *поточному аудиті* проводиться консультування суб'єктів господарювання з питань організації бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю. Суть *наступного контролю* полягає у перевірці достовірності бухгалтерської звітності, законності і доцільності господарських операцій, стану бухгалтерського обліку.

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю. Можливе надання послуг по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Тестові завдання:

За суб'єктами аудит поділяють на:

1) аудит фінансової звітності;
2) прогнозний;
3) внутрішній;
4) наступний;
5) операційний аудит;
6) зовнішній.

Проведення аудиту фінансової звітності є обов'язковим для підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності таких підприємств:

1) ПАТ;
2) банків;
3) підприємств-емітентів облігацій;
4) підприємства громадського харчування;
5) дитячих дошкільних закладів освіти;
6) страхових і холдингових компаній;
7) усі відповіді є правильними;
8) правильної відповіді немає.

3. Організація аудиторської діяльності

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 № 140-V аудитор має право займатись аудиторською діяльністю як фізична особа-підприємець або у складі аудиторської фірми.

Як зазначалось вище, залежно від суб'єкта здійснення аудиторської перевірки аудит поділяють на *внутрішній* і *зовнішній*.

Суб'єктом внутрішнього аудиту виступає кваліфікований працівник підприємства, який є його штатним працівником, призначається керівником суб'єкта господарювання і підзвітний йому. Внутрішній аудитор не зобов'язаний мати сертифікат, його діяльність не підпадає під вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність».

Суб'єктом зовнішнього аудиту можуть бути фізичні особи (аудиторські фірми), які мають сертифікат аудитора і включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Згідно з ст. 4 Закону і ст. 364 Господарського кодексу України аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України. Умови і порядок сертифікації аудиторів визначаються вищим органом управління аудиторською діяльністю — Аудиторською палатою України. Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Сертифікація — це визначення кваліфікаційної придатності аудиторів. Сертифікат є офіційним документом, який засвідчує право особи на здійснення аудиту підприємств і господарських товариств. Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста або магістра), документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років безперервно на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України. Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'ять років.

Статтею 22 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. та Статуту АПУ до аудиторів за неналежне виконання своїх професійних обов'язків Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження; зупинення чинності сертифіката на строк до одного року; анулювання сертифіката.

Розгляд питань про застосування стягнень здійснюється (як правило, у присутності аудитора) на підставі рішення суду у випадках порушення міжнародних стандартів аудиту і кодексу етики аудитора.

Попередження оформляється рішенням Аудиторської палати України з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для припинення дії сертифіката або його анулювання.

Припинення дії сертифіката на строк до одного року означає заборону на проведення аудиту і надання аудиторських послуг на визначений термін за рішенням Аудиторської палати України, яке набуває чинності з моменту публікації в пресі. Припинення дії сертифіката здійснюється у випадках:

— порушення чинного законодавства України, міжнародних стандартів аудиту;

— невиконання аудитором у певний строк зауважень Аудиторської палати України.

Анулювання сертифіката здійснюється за рішенням Аудиторської палати України у випадках:

• систематичного і грубого порушення чинного законодавства України, міжнародних стандартів аудиту;

• невиконання вимог Аудиторської палати України стосовно усунення тих порушень, на підставі яких було зроблено попередження або припинена дія сертифіката строком до одного року;

• рішення суду, яким заборонена діяльність аудитора;

• встановлення фактів представлення недостовірної інформації у документах, які подавались для видачі сертифіката;

• за ініціативою аудитора (особистого повернення сертифіката);

• за інших підстав, які передбачені чинним законодавством України і нормативними актами Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми можуть створюватись на основі будь-яких форм власності (крім 100 % державної). До складу аудиторської фірми можна залучати спеціалістів, які не є аудиторами, але так, щоб не порушити спеціальних вимог Закону України «Про аудиторську діяльність». Так, загальна частка засновників (учасників, акціонерів), які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 %. Аудиторська фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор. Аудитори (аудиторські фірми) не можуть займатись якою-небудь підприємницькою діяльністю, крім аудиторської та іншої, пов’язаної з нею діяльністю.

За характером діяльності аудиторські фірми можна класифікувати на дві категорії:

універсальні — фірми, які мають право здійснювати кілька видів обов’язкового аудиту та займаються різноманітними видами робіт;

спеціалізовані — фірми, які виконують більш вузьке коло робіт.

Незалежно від того, чи є фірма універсальною або спеціалізованою, вона обов’язково повинна виконувати основний вид послуг — проведення обов’язкового аудиту, в іншому разі вона не може називатись аудиторською фірмою.

Право на здійснення аудиторської діяльності аудиторська фірма набуває з моменту включення її до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, що посвідчується свідоцтвом відповідного зразка (попередня редакція Закону України від 22.04.1993 р. зобов'язувала мати ліцензію (дозвіл) на здійснення аудиторської діяльності).

Відповідно до ст. 11 Закону «Про аудиторську діяльність» Реєстр являє собою базу даних, яка містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, що займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці.

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку відповідно до статті 7 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», статті 15 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», підпункту 164 пункту 3 Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку, затвердженого Указом Президента України від 23.11.2011 р. № 1063/2011, визначає порядок ведення та веде реєстр аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів.

До Реєстру можуть бути внесені аудиторські фірми, які відповідають вимогам статті 5 Закону України «Про аудиторську діяльність» та:

1) мають свідоцтво про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, видане Аудиторською палатою України;

2) мають штат працівників, який складається не менше ніж із трьох аудиторів, кожен із яких має сертифікат аудитора та документ, що підтверджує проходження навчання шляхом підготовки за відповідною програмою навчання.

Річна фінансова звітність професійних учасників ринку цінних паперів може бути підтверджена аудиторським висновком (звітом), складеним аудитором або аудиторською фірмою включеним(ою) до реєстру аудиторів та аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів.

Таким чином, окрім Реєстру аудиторських фірм і аудиторів для суб'єктів аудиторської діяльності та також створені наступні реєстри:

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ (Порядок ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ).

- *Реєстр аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів* (Порядок ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів).

- *Реєстр аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків* (Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків).

Аудиторські фірми (*аудитори*) *мають право* (ст. 18 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р.):

— самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

— отримувати необхідні документи, які стосуються предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

• отримувати необхідні пояснення у письмовій чи усній формі від керівництва і працівників замовника;

• перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

• залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Аудиторські фірми (*аудитори*) *зобов'язані* (ст. 19 Закону «Про аудиторську діяльність»):

— в аудиторській діяльності дотримуватись вимог даного Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

— належним чином проводити аудит і надавати інші аудиторські послуги;

— повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

— зберігати в таємниці інформацію, отриману у ході проведення аудиту і виконання інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

— відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору і Закону;

— обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

— своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про аудиторську діяльність.

Відповідальність аудиторської фірми конкретизується статутом, умовами договору із замовниками, а також контрактами між аудиторами та аудиторськими фірмами. За неналежне виконання своїх зобов'язань *аудиторська фірма* (*аудитор*) *несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність* (ст. 21, 22 Закону «Про аудиторську діяльність») відповідно до договору і Закону. Розмір майнової відповідальності аудиторських фірм (аудиторів) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини. Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудиторською фірмою (аудитором) вирішуються у встановленому законодавством порядку.

Тестові завдання:

АПУ можуть бути застосовані такі стягнення до аудиторів:

1) припинення дії сертифіката на строк до 1 року;
2) припинення дії сертифіката на строк до 2 років;
3) грошовий штраф;
4) виключення з Реєстру;
5) попередження;
6) анулювання сертифіката.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) розголошувати інформацію про об'єкт перевірки;
2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки та знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб;
3) звертатись від свого імені до суду для захисту інтересів клієнта;
4) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від працівників податкової служби.

Відповідно до вимог чинного законодавства аудиторські перевірки фінансових установ можуть проводитись аудиторськими фірмами або аудиторами, які:

1) мають сертифікат аудитора;
2) мають сертифікат аудитора та не мають взаємовідносин щодо права власності з фінансовою установою, діяльність якої перевіряється, не мають заборгованості перед цією установою або іншого конфлікту інтересів;
3) внесені до відповідних реєстрів, що ведуться державними органами, які здійснюють регулювання діяльності фінансових установ та ринків фінансових послуг;
4) лише при дотриманні усіх зазначених вище вимог**.**

4. Правове регулювання аудиторської діяльності

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

На даний час в світі існує два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

1) характерний для країн Континентальної Європи та Росії. Держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти, нормативи (стандарти) аудиту; здійснює реєстрацію аудиторських фірм (аудиторів); контролює діяльність аудиторських фірм (аудиторів);
2) характерний для таких країн, як США, Великобританія та деяких інших. Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюється у відповідності до другого підходу, який дістав назву англо-американського.

Аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р., Стандартами аудиту і Кодексом етики професійних бухгалтерів, положеннями Аудиторської палати України та іншими нормативно-правовими актами.

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначаються Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. (із змінами і доповненнями). Дія Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006 р. не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів і посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю (ст. 1 абзац 1).

Визначено, що законодавчими регуляторами професійного аудиту виступають: Господарський кодекс України, Закон України «Про аудиторську діяльність», інші нормативно-правові акти і стандарти аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила ніж ті, що визначені зазначеним вище Законом, то застосовуються правила міжнародного договору. Це означає підвищення конкурентоспроможності іноземних аудиторів на державному або на макрорівні.

Аудиторська палата України уклала з Міжнародною федерацією бухгалтерів Меморандум на переклад і видання українською мовою Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МСА). Рішенням Аудиторської палати України від 18 квітня 2003 р. № 122 Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті як Національні стандарти аудиту та введені в дію з 1 січня 2004 р.

Стандарти аудиту – це єдині вимоги щодо порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

МСА мають таку будову:

1)Кодекс етики професійних бухгалтерів

Частина А — Загальне застосування кодексу етики професійних бухгалтерів (КЕПБ)

Частина Б — Професійні бухгалтери-практики

Частина В — Професійні бухгалтери в бізнесі

2) Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ 1-99)

3) Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості

3.1. Аудит та огляд фінансової історичної інформації

Загальні принципи та відповідальність

МСА (ISA) 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»

МСА (ISA) 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту»

МСА (ISA) 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності»

МСА (ISA) 230 «Аудиторська документація»

МСА (ISA) 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»

МСА (ISA) 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»

МСА (ISA) 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»

МСА (ISA) 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу

Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики

МСА (ISA) 300 «Планування аудиту фінансової звітності»

МСА (ISA) 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»

МСА (ISA) 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»

МСА (ISA) 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»

МСА (ISA) 402 «Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»

МСА (ISA) 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»

Аудиторські докази

МСА (ISA) 500 «Аудиторські докази»

МСА (ISA) 501 «Аудиторські докази — додаткові міркування щодо відібраних елементів»

МСА (ISA) 505 «Зовнішні підтвердження»

МСА (ISA) 510 «Перші завдання з аудиту — залишки на початок періоду» МСА (ISA) 520 «Аналітичні процедури»

МСА (ISA) 530 «Аудиторська вибірка»

МСА (ISA) 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації» МСА (ISA) 550 «Пов'язані сторони»

МСА (ISA) 560 «Подальші події»

МСА (ISA) 570 «Безперервність»

МСА (ISA) 580 «Письмові запевнення»

Використання роботи інших фахівців

МСА (ISA) 600 «Особливі міркування — аудит фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)

МСА (ISA) 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів»

МСА (ISA) 620 «Використання роботи експерта аудитора»

Аудиторські висновки та звітність

МСА (ISA) 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»

МСА (ISA) 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»

МСА (ISA) 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»

МСА (ISA) 710 «Порівняльна інформація — відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»

МСА (ISA) 720 «Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»

Спеціалізовані сфери

МСА (ISA) 800 «Особливі міркування — аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»

МСА (ISA) 805 «Особливі міркування — аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»

МСА (ISA) 810 «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»

Положення з міжнародної практики аудиту

1000 «Процедури міжбанківського підтвердження»1004 «Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів»

1006 «Аудит фінансової звітності банків»

1010 «Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»

1012 «Аудит похідних фінансових інструментів»

1013 «Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності»

4) *Міжнародні стандарти завдань з огляду історичної фінансової інформації*

2400 «Завдання з огляду фінансової звітності»

2410 «Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»

5. *Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації*

3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації»

3400 «Перевірка прогнозної фінансової інформації»3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»

6. *Міжнародні стандарти супутніх послуг*

4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»

4410 «Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності»

Важливу роль відіграють і *внутрішньофірмові стандарти аудиту* – способи, принципи, методи і прийоми, які розробляються, затверджуються та використовуються конкретною аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг і порядку документального оформлення результатів перевірки з метою вдосконалення організації праці аудиторів, контролю за виконанням проведених процедур, підвищення якості надання аудиторських послуг і репутації аудиторської фірми.

Аудиторська палата України (АПУ) була створена у відповідності до Закону України «Про аудиторську діяльність». Вона функціонує як незалежний орган, є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. До її складу делегують від державних органів по одному представнику Міністерство юстиції України, Національний банк України, центральні органи виконавчої влади, що

забезпечують формування державної фінансової політики, політики у сфері економічного розвитку, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центральні органи виконавчої влади, що реалізують державну податкову політику, політику у сферах статистики, державного фінансового контролю, Рахункова палата.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб. До складу АПУ від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність» і Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Тестові завдання:

Які із наведених нижче функцій не віднесені Законом України «Про аудиторську діяльність» до компетенції Аудиторської палати України?

1) регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності;

2) здійснення контролю за фінансово-господарською діяльністю аудиторських фірм та достовірністю їхніх фінансових звітів;

3) здійснення заходів контролю незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок;

4) затвердження програм підготовки аудиторів;

5) здійснення контролю за взаємовідносинами різного роду між суб'єктами господарювання, звітність яких перевіряється, і аудиторами.

Згідно із Законом України „Про аудиторську діяльність" Аудиторська палата України формується:

1) на З'їзді аудиторів України;

2) Радою Всеукраїнської громадської професійної організації „Спілка аудиторів України";

3) Рішенням Кабінету Міністрів України;

4) на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних установ.

5. Професійна етика аудиторів

Аудиторська діяльність має свій етичний кодекс. Етична проблема виникає у випадку, коли аудитору треба самостійно зробити вибір. У цьому разі етичною поведінкою буде така, яка більш корисна та відповідатиме моральним нормам і принципам професійної етики.

У професійній сфері існує два етичні аспекти:

1) загальна етика (духовний аспект);

2) професійна етика (практичний аспект).

Професійна етика визначає загальні приписи щодо ідеальних форм поведінки працівників відповідних професій. Вони акцентують увагу на встановленні правил діяльності і потребують високого рівня професіоналізму.

Для досягнення поставленої мети аудитор під час надання аудиторських послуг повинен дотримуватись таких фундаментальних засад:

незалежність — аудитор має бути професійно незалежним до суб'єкта підприємництва, що перевіряється (не мати прямих родинних стосунків та майнових інтересів до нього);

об'єктивність — аудитор має бути справедливим, компетентним, старанно надавати аудиторські послуги, відповідати рівню професійних знань, який би не викликав сумніву у клієнта щодо професіоналізму наданих йому послуг;

компетентність — аудиторам потрібно здійснювати аудиторську перевірку з професійною майстерністю та залучати до аудиту спеціалістів, що мають фахову підготовку, досвід, знання у певній галузі;

майстерність — вміле визначення та застосування законодавчих, нормативно-правових актів для законності здійснення оцінки господарських операцій, їх документування, відображення в обліку та звітності;

конфіденційність — аудитор не має права без згоди клієнта розголошувати або розкривати інформацію, отриману ним у процесі надання професійних послуг, використовувати її у своїх цілях;

чесність — аудитор має бути чесним, об'єктивним на всіх етапах роботи і висловлювати об'єктивну думку про об'єкт дослідження;

професійна поведінка — аудитор повинен створювати і підтримувати добру репутацію професії, не вдаватися до будь-яких дій, які можуть дискредитувати її;

професійні норми та технічні стандарти — аудитори зобов'язані з належною старанністю і увагою виконувати інструкції та вказівки клієнта або роботодавця (внутрішній аудитор), дотримуючись вимог об'єктивності, незалежності, чесності та чинного законодавства.

Тестові завдання:

Заступник директора аудиторської фірми «Незалежна» уклав кредитний договір з банком «Оберіг» в сумі 250 000 грн. на придбання автомобіля (процента ставка за договором складає 20% річних). Банк «Оберіг» є клієнтом з аудиту аудиторської фірми «Незалежна» вже два роки. Звичайна ставка за кредитами на придбання автомобілів, що надаються фізичним особам банком «Оберіг», складає зазвичай 19-20%. Чи створює ця ситуація загрозу фундаментальним принципам «Кодексу етики професійних бухгалтерів» або незалежності?

1) створює загрозу для об'єктивності;
2) створює загрозу для чесності;
3) створює загрозу для незалежності;
4) не створює загроз для незалежності та фундаментальних принципів «Кодексу етики професійних бухгалтерів».

До принципів професійної етики аудитора належать:

1) науковість;
2) повнота;
3) чесність;
4) професійна незалежність;
5) конфіденційність;
6) правильними є відповіді 1,2;
7) правильними є відповіді 3,4,5;
8) правильними є відповіді 3,5.

6. Контроль за якістю аудиторських послуг

Політику і процедури контролю якості слід застосовувати на рівні аудиторської фірми і для окремих аудиторських перевірок. Політика контролю якості − це сукупність принципів, правил і методів, які застосовуються аудиторською фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, яка забезпечує достатній рівень контрою для всіх завдань аудиту і найголовніше − для обов'язкового аудиту. Зміст політики контролю якості та здійснюваних процедур залежать від розміру аудиторської фірми, видів аудиторських послуг, що надаються аудиторами, розмірів та характеру діяльності клієнтів.

Законом України «Про аудиторську діяльність» на Аудиторську палату України (далі − АПУ) покладені повноваження щодо:

• здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

• здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

• регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них стягнень.

Для виконання своїх повноважень і дотримання інших норм Закону АПУ здійснює контроль аудиторської діяльності в Україні, зокрема Комітет з контролю якості аудиторських послуг (далі – Комітет з контролю якості) . Він функціонує, як підрозділ АПУ на підставі затвердженого АПУ Положення про Комітет з контролю якості, підзвітний Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики та забезпечує планування, організацію та проведення зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів, проводить перевірку і моніторинг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості, аналіз порушень аудиторськими фірмами й аудиторами професійних вимог щодо якості аудиторських послуг та інші додаткові процедури, спрямовані на забезпечення якості. Комітетом щорічно узагальнюються результати перевірок та розробляються загальні рекомендації аудиторам України для запобігання в подальшому виявлених порушень.

Ключовим напрямом контролю аудиторської діяльності в Україні є контроль якості аудиторських послуг. Зовнішні перевірки системи контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності проводяться відповідно до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, затвердженому АПУ. Позапланово можуть бути перевірені суб'єкти аудиторської діяльності за наслідками результатів моніторингу, який здійснюється комісіями АПУ. Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються на періодичній основі не рідше одного разу на п'ять років. Метою проведення перевірки є отримання інформації щодо впровадження суб'єктом аудиторської діяльності системи контролю якості і її відповідності професійним стандартам. У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому Свідоцтво про відповідність системи контролю якості. Строк чинності Свідоцтв про відповідність системи контролю якості становить п'ять років.

Контролер – співробітник Комітету з контролю якості, який обіймає відповідну посаду, уповноважений контролер та (або) призначений уповноваженою з контролю якості організацією в якості контролера її представник, який включений до групи з перевірки.

До Реєстру уповноважених контролерів, який формується Комітетом з контролю якості та погоджується профільною комісією АПУ, можуть входити сертифіковані аудитори, які:

1) мають чинний сертифікат аудитора та досвід роботи в аудиторській фірмі за основним місцем роботи не менше 5 років;

2) мають свідоцтво про проходження тематичного навчання та успішно склали іспит з питань проведення зовнішніх перевірок в АПУ;

3) не входять до складу керівних органів (у тому числі регіональних) професійних громадських організацій аудиторів України;

4) не є членами АПУ чи уповноваженими представниками АПУ у регіонах;

5) не займають посади у Секретаріаті АПУ та/або в Комітеті з контролю якості;

6) кандидатури яких погоджені профільною комісією.

Система контролю якості аудиторських послуг має формуватися кожним аудитором та аудиторською фірмою в Україні. Аудиторські фірми та аудитори, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці, мають розробити та впровадити в свою практику систему контролю якості.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження й підтримання ефективного функціонування системи контролю якості несе безпосередньо аудитор, який займається аудиторською діяльністю індивідуально, як фізична особа, а в аудиторській фірмі – посадова особа, яка здійснює керівництво фірмою відповідно до законодавства та установчих документів.

Тестові завдання:

У відповідності до МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» політика контролю якості аудиторських робіт складається з таких чинників:

1) професійні вимоги;
2) компетентність;
3) призначення на проведення аудиту;
4) отримання консультацій, пов'язаних з аудитом;
5) одержання й утримання клієнтів;
6) усі відповіді є правильними.

Органом, уповноваженим здійснювати контроль якості аудиторських послуг в Україні, є:

1) Аудиторська палата України;
2) Спілка аудиторів України;
3) Міністерство фінансів України;
4) Ліга аудиторів України.

7. Документальне оформлення аудиту

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність» замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми). У зв’язку із значною кількістю аудиторських фірм, що функціонують в Україні, а також одноосібних аудиторів, перед суб’єктами господарювання постає проблема вибору аудитора або аудиторської фірми. З іншого боку, і аудиторська фірма

(аудитор) повинні підходити виважено до вибору клієнта. Щоб запобігти негативним наслідкам (фінансові втрати, шкода іміджу), аудиторські фірми (аудитор) перед укладанням договору з новим клієнтом вивчають такі питання, як сфера діяльності, спеціалізація виробництва, попит на продукцію та стратегія діяльності клієнта, наявність справ у суді, претензії різних підприємств і організацій, інформація про керівництво та персонал, його структуру, освіту, досвід, організацію, тощо.

Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть різнитися, але в них обов'язково зазначають: мету аудиторської перевірки фінансових звітів; відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти; обсяг аудиторської перевірки, у тому числі посилання на чинне законодавство, положення та норми професійних організацій, яких дотримується аудитор; форму будь-яких звітів і висновків чи інший спосіб повідомлення результатів завдання; факт існування ризику того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими тощо.

Договір — це домовленість двох або більше сторін, спрямована на встановлення, зміну або припинення цивільних прав та обов'язків.

Порядок підготовки, умови та зміст договору на проведення аудиту в Україні регулюються стандартом аудиту 210 «Узгодження умов виконання завдань з аудиту» і Цивільним кодексом України. Зміст договору про надання аудиторських послуг може бути різним залежно від конкретних обставин. Проте ряд аспектів мають бути відображені в договорі в будь-якому випадку. Зокрема, мета аудиту; масштаби аудиту (масштаб аудиту включає необхідний обсяг і глибину перевірки, склад, кількість та обсяг аудиторських процедур, включаючи дотримання чинного законодавства), нормативи; можливість доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, замовленої у зв'язку з аудитом; відповідальність керівництва підприємства, яке перевіряється, за надану аудиторові інформацію (у разі необхідності обумовлюється вимога про одержання від керівництва підприємства-клієнта письмового підтвердження щодо наданої інформації); умови відповідальності за початкові залишки при першому проведенні аудиту або якщо попередні перевірки виконувались іншим аудитором; вказівка на те, що у зв'язку з рівнем суттєвості перевірки та іншими властивими аудиту обмеженнями існує можливість, навіть імовірність того, що будь-які помилки можуть залишитись незнайденими; форма, у якій замовнику буде подана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад переданої замовнику документації).

У договір можуть бути включені окремі пункти щодо планування аудиту, залучення до перевірки інших аудиторів і фахівців інших галузей, внутрішніх аудиторів та іншого персоналу підприємства-клієнта, порядку розрахунків за виконання робіт та будь-яких можливостей обмеження аудиторського зобов'язання. Структура договору може бути різною, проте його форма в цілому повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів.

Прохання замовника до аудитора про зміну умов завдання може бути спричинене зміною в обставинах, що впливають на необхідність проведення

аудиту, неправильним розумінням характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, обмеженням обсягу та часу для виконання поставленого завдання.

Аудиторові не слід погоджуватися на зміну домовленості, якщо для цього немає вмотивованих причин. Прикладом може бути домовленість з аудиторської перевірки, коли аудитор не може одержати вичерпну інформацію за досліджуваними питаннями та необхідні аудиторські докази, при цьому замовник ставить вимогу змінити умови завдання з метою уникнути умовно-позитивної або негативної думки, або відмови від висловлення думки. У такому випадку аудитору слід відмовитися від попередньо укладеної домовленості та, якщо існує договірне або будь-яке інше зобов'язання, надати звіт сторонам (наприклад, раді директорів або акціонерам) про обставини, які стали причиною відмови.

Тестові завдання:

Підставами для проведення аудиту є:

1) рішення виконавчого органу суб'єкта господарювання;
2) усне звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми);
3) рішення вищого органу управління суб'єкта господарювання;
4) договір між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Основною відмінністю договору на проведення аудиту від інших договорів є те, що:

1) форма договору не повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів, оскільки детальна структура його може бути різною;
2) врахування інтересів третьої сторони (користувачів інформації фінансової звітності);
3) форма договору може бути різною, проте, повинна відповідати загальноприйнятим в Україні вимогам;
4) правильна відповідь відсутня.

Основним документом, який засвідчує факт досягнення домовленості між замовником та виконавцем про проведення аудиторської перевірки, є:

1) договір на проведення аудиту;
2) лист-пропозиція;
3) лист-зобов'язання;
4) усі відповіді є правильними;
5) правильної відповіді нема.

8. Зміст аудиторського процесу та його етапи

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. 4.1).

Таблиця 4.1

Етапи проведення аудиту

№ з/п	Етап	Процедура
1	Підготовчий	Визначення основних напрямів перевірки, підписання договору та планування
2	Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю
3	Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
4	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, перевірюють 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 загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей 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 проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює думку про фінансову звітність підприємства. Аудиторський висновок 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).

Звіт і висновок щодо аудиторської перевірки передається замовникові.

Тестові завдання:

Розмістити послідовно наведені етапи планування аудиту:

A. оцінка загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту;

B. вивчення системи обліку і внутрішнього контролю, ступінь їх надійності;

C. визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців, можливості залучення експертів;

D. забезпечення координації виконання планів, їх контролю, узгодженості із підприємством;

E. знайомство з бізнесом клієнта, загальними напрями та специфікою його діяльності.

1) E, A ,B, C, D;
2) E, B, C, A, D;
3) E, B, A, C, D;
4) E, A, D, C, B.

Встановити відповідність наведених у таблиці процедур етапам аудиту

Етапи проведення аудиту

Етап	*Процедура*
A.Підготовчий	1. складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності; 2. визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування; 3. фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності; 4. здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.
B. Проміжний	
C. Основний	
D. Заключний	

1) A-2, B-4, C-3, D-1;
2) A-4, B-1, C-3, D-1;
3) A-3, B-4, C-2, D-1;
4) A-2, B-3, C-4, D-1.

9. Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання

Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність подання інформації у фінансовій звітності. Аудитор, в свою чергу, використовуючи різні методи перевірки та аудиторські процедури, ставить за мету підтвердити або заперечити відповідність такої звітності в усіх суттєвих аспектах певним критеріям. Отже, критерії — це оцінка, за якою визначають відповідність звітності попередньо встановленим на відповідних рівнях нормам, правилам і показникам. Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» аудитору слід їх одержати стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності щодо класів операцій та подій, залишків на рахунках на кінець звітного періоду, подання та розкриття інформації.

Виділяють такі основні твердження (критерії), які використовує аудитор:

1) твердження щодо класів операцій та подій, що підтверджується аудитором на відповідність наступним критеріям:

- *існування* (фактична наявність – операції та події, які відображені у звітності існують на конкретну дату;
- *повнота* – не існує невідображених в обліку активів, пасивів, суттєвих операцій чи подій;
- *точність* - операція чи інша подія в повному обсязі та належним чином відображені у фінансовій звітності;
- *відповідність* – операції та події відображені у відповідному звітному періоді;

2) твердження про залишки на рахунках на кінець звітного періоду;

- *існування* – актив, пасив та частки участі в капіталі існують на конкретну дату;
- *права і обов'язки* - актив чи пасив належить підприємству на певну дату;
- *оцінка вартості та розподіл* - активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені до фінансових звітів згідно з прийнятою обліковою політикою;

3) твердження про подання та розкриття інформації:

- *представлення і розкриття* – визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення становища підприємства на дату складання фінансової звітності;
- *класифікація та зрозумілість* – фінансова та інша інформація чітко сформульована, подана та визначена відповідним чином;

Метод аудиту — це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів. Проте, розглядаючи зміст поняття «метод аудиту», необхідно пам'ятати, що як і в кожній галузі знань, в аудиті застосовується відповідні загальнонаукові та специфічні методичні прийоми фінансово-господарського контролю (рис. 4.1).

Рис. 4.1. Методичні прийоми аудиту

Прийоми та способи, які застосовуються аудитором при проведенні перевірки, залежать від об'єктів дослідження Загальнонаукові методичні прийоми визначають необхідність та послідовність застосування відповідних *специфічних прийомів аудиту* як фактичних, так і документальних.

Щодо *способів* організації проведення аудиту розрізняють суцільний і вибірковий способи перевірки.

Вибіркове дослідження застосовується, якщо є можливість перевірити менше ніж 100 % сукупності даних (інформації).

Характер, термін проведення та обсяг процедур перевірки на суттєвість залежать від конкретних тверджень. У результаті проведення тестів можна отримати аудиторські докази стосовно кількох тверджень, наприклад, інформація про вартість запасів може одночасно виступати доказом стосовно як їх наявності, так і правильності оцінки.

Тестові завдання:

Як називається сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан досліджуваних об'єктів?

1) способи аудиту;
2) методи аудиту;
3) критерії аудиту;
4) правильна відповідь відсутня.

До загальнонаукових методичних прийомів відносять:

1) відновлення кількісно-сумового обліку, анкетування, тестування;
2) аналіз, синтез, аналогію, моделювання;
3) інвентаризацію, контрольні заміри, отримання письмових пояснень і довідок;
4) перевірка по суті, формальна, арифметична, взаємна перевірка.

10. Характеристика загальнонаукових прийомів аудиту

Загальнонаукові методичні прийоми становлять основу формування специфічних методів і прийомів аудиту. Їх сутність і коротку характеристику наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Загальнонаукові методичні прийоми аудиторської перевірки

№ з/п	Прийоми	Характеристика
1	Аналіз	Прийом дослідження, який полягає у розчленуванні об'єкта аудиту на складові елементи, вивченні їх ознак і властивостей
2	Синтез	Прийом дослідження об'єкта аудиту, який полягає в його цілісності, єдності й взаємозв'язку структурних елементів
3	Індукція	Вивчення аудитором частини характеристик об'єкта

Продовження табл. 4.2

4	Дедукція	Вивчення аудитором загальної характеристики об’єкта, а потім його складових
5	Аналогія	Вивчення одних об’єктів аудиту на основі подібності з іншими
6	Моделювання	Заміна об’єкта його аналогом, моделлю
7	Абстрагування	На основі вивчення аудитором конкретних об’єктів виявляють закономірність за іншими об’єктами
8	Конкретизація	Це метод, протилежний абстрагуванню, тобто передбачає всебічне дослідження стану об’єктів аудиту
9	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)
10	Функціонально-вартісний аналіз	Вивчення об’єктів аудитором повної технологічної системи виробництва з вартісною оцінкою кожної складової частини від підготовки виробництва до реалізації продукції

Загальнонаукові методичні прийоми аудиту конкретизують стосовно об’єктів, винесених на його розгляд. Вони перебувають у тісному взаємозв’язку зі специфічними прийомами аудиту. Останні можна розглядати в розрізі певних груп, зокрема, фактичні і документальні.

Тестові завдання:

Як називається метод вивчення аудитором загальної характеристики об'єкта, а потім його складових частин (наприклад, визначення обсягу псування продукції в загальному і розміру збитку, що підлягає відшкодуванню кожною окремою відповідальною особою)?

1) індукція;
2) дедукція;
3) аналогія;
4) моделювання;
5) аналіз.

Виберіть загальнонаукові прийоми, які застосовуються аудитором при проведенні перевірки

A. аналіз та синтез;
B. інвентаризація;
C. перевірка по суті
D. індукція та дедукція;
E. аналогія та моделювання;
F. контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво;
G. зустрічна перевірка,
H. абстрагування та конкретизація;
I. отримання письмових пояснень і довідок;
J. системний аналіз;

K. функціонально-вартісний аналіз
L. контрольне порівняння залишків;
M. відновлення кількісно-сумового обліку.
1) A, D, E, H, J, K;
2) B, F, I;
3) C, G, L, M;
4) A, H, J, K.

11. Характеристика документальних прийомів аудиту

У вітчизняній аудиторській практиці використовуються такі *документальні прийоми:* перевірка по суті, формальна, арифметична, взаємна перевірка, зустрічна перевірка, контрольне порівняння залишків, відновлення кількісно-сумового обліку.

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.

Якщо максимально можливий залишок перевищує фактичний, це може свідчити про не відображення в обліку реалізації товарів. Якщо на підприємстві аналітичний бухгалтерський облік ведеться тільки в підсумковому вартісному вимірнику, аудитору доцільно використовувати спосіб відновлення кількісно-сумового обліку, сутність якого полягає в тому, що за первинними документами в хронологічній послідовності відтворюється надходження та витрачання окремих запасів за артикулом, видом або типом, розміром. Результати відновлення кількісно-сумового обліку дають можливість аналізувати рух запасів за певний період часу, викривати випадки приховування недостач дорогих товарів шляхом заміни їх дешевими.

Тестові завдання:

До прийомів документального контролю відносять:

1) абстрагування;
2) нормативно-правову перевірку операцій;
3) інформаційне моделювання;
4) співставлення взаємопов'язаних документів;
5) правильними є відповіді 2,4;
6) правильними є відповіді 1,3.

Який прийом використовує аудитор для перевірки своєчасності і повноти оприбуткування готівки, отриманої з поточного рахунку у касу підприємства?

1) спостереження;
2) опитування;
3) інвентаризацію;
4) звіряння записів у касовій книзі і витягів з банку;
5) звіряння записів за датами і сумами у ПКО, звіті касира із випискою банку, корінцем чекової книжки.

12. Характеристика органолептичних (візуальних) прийомів аудиту

У вітчизняній аудиторській практиці широко відомими і використовуваними є такі *фактичні* прийоми, як інвентаризація, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво, експертиза (лабораторний аналіз), контрольний обмір, обстеження, спостереження, отримання письмових пояснень і довідок.

Інвентаризація − перевірка фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також контролю за їх збереженням (з 1 січня 2015 року діє нове Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879, вимоги якого поширюються як на госпрозрахункові підприємства, так і на бюджетні установи). За оновленими вимогами 2015 року членами інвентаризаційної комісії можуть бути не лише безпосередньо працівники підприємства, а й члени ревізійної комісії та фахівці аудиторських фірм. Інвентаризаційну комісію очолює керівник підприємства чи його заступник. У випадку коли бухгалтерський облік веде безпосередньо керівник, він самостійно очолює інвентаризаційну комісію (абз. 2 п. 1 р. ІІ Положення № 879). Для безпосереднього проведення інвентаризації в місцях зберігання та виробництва утворюються робочі інвентаризаційні комісії, голову та склад яких розпорядчим документом затверджує керівник підприємства (установи). При цьому, забороняється призначати головою інвентаризаційної робочої комісії два роки поспіль одного й того самого працівника − для перевірки активів, що знаходяться на зберіганні в тих же матеріально відповідальних осіб (п. 2.4 р. ІІ Положення № 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.

Методом *контрольного обміру* 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 - це безпосереднє вивчення певних об'єктів підприємства, що перевіряються. В результаті його проведення аудитор дізнається, на яких ділянках діяльності підприємства становище несприятливе. При цьому виявляються, головним чином, недоліки, що «знаходяться на поверхні»: перевитрати фонду зарплати, неналежна організація обліку, контрольно-пропускної системи тощо.

Письмові пояснення матеріально відповідальних і посадових осіб потрібні для виявлення причин допущених порушень і винних осіб.

Тестові завдання:

*До прийомів фактичного контролю відносять***:**

1) обстеження;
2) вивчення документів;
3) порівняння даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку;
4) інвентаризація;
5) правильними є відповіді 1, 4;
6) правильними є відповіді 2, 3.

Який прийом застосує аудитор, щоб пересвідчитися у забезпеченні умов зберігання коштів у касі?

1) інвентаризацію;
2) огляд (обстеження);
3) контрольний обмір;
4) експертизу.

13. Методи і способи організації аудиту

Термін "метод" походить від грецького "methodos", що означає "дорога за будь-чим", "шлях". Поняття "науковий метод" можна охарактеризувати як цілеспрямований підхід, шлях, за допомогою якого досягається певна мета, щось пізнається або вирішується. Стосовно аудиту, під методом розуміють систему основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, які відповідають предмету та його завданням.

Під час узагальнення недоліків і порушень аудитор використовує хронологічний, систематизований, комбінований методи організації аудиту, а також з використанням комп'ютерної техніки.

Хронологічний — це спосіб групування недоліків і порушень, виявлених у ході дослідження документів, при якому їх перевіряють у такому порядку, в якому вони були згруповані бухгалтером при обробці та зброшуровані у папки за звітними періодами для подальшого зберігання і використання.

Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за увесь період. За використання такого способу спочатку перевіряють документи, що відображають касові операції, потім — розрахункові, товарні і т.д. На практиці часто використовують *хронологічно-систематизований* спосіб — тобто це комбіноване групування, сутність якого полягає у тому, що аудитор виявляє недоліки у хронологічній послідовності, систематизуючи їх за хронологічною однорідністю операцій (банківські, касові, розрахункові і т.д.).

При організації аудиту з використанням комп'ютерної техніки в сучасних умовах спостерігається особливо підвищена їх значимість, до того ж на усіх стадіях аудиторського процесу. На початковій стадії, під час ознайомлення з бізнесом клієнта і планування роботи, аудитори використовують комп'ютер не лише для друкування листів і організаційних документів, а й для виконання розрахунків, оцінки ефективності внутрішнього контролю і здійснення аналітичних процедур.

Вітчизняні аудиторські фірми для виконання аналітичних процедур також широко використовують комп'ютерну техніку і спеціальні програмні засоби, зокрема, електронні таблиці Excel, Lotus 1-2-3, SuperCalc та ін.

За способами проведення виділяють вибірковий, суцільний і комбінований аудит. За *суцільного аудиту* перевірці підлягають усі документи і регістри бухгалтерського обліку, в яких відображено господарські операції за увесь період, що підпадає під перевірку. Вивчення окремої частини документів, відібраних на основі науково обґрунтованої схеми, за той чи інший період відбувається під час *вибіркового аудиту*. Найчастіше вдаються до *комбінованого аудиту*, при якому одна частина документів перевіряється суцільно, а інша — вибірково.

Тестові завдання:

Метод аудиту характеризується як:

1) сукупність прийомів і способів, за допомогою яких оцінюється стан аудиторських об'єктів;
2) галузь знань, що вивчає економічні процеси і явища, які виникають у суспільному виробництві, з точки зору їх доцільності, законності;
3) систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів;
4) правильна відповідь відсутня.

Яким способом здійснюється аудиторська перевірка операцій з виробничими запасами?

1) вибірковим;
2) хронологічним;
3) суцільним;
4) правильна відповідь відсутня.

14. Оцінка системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту

Система внутрішнього контролю − це всі внутрішні правила і процедури контролю, які запроваджені керівництвом. Створюється з метою забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям.

Система внутрішнього контролю містить такі складові:

а) *середовище контролю*, в якому відбуваються операції, заходи і записи (діяльність керівництва (власників) клієнта; політика та методи керівництва; організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління та відповідальності; управлінські методи контролю; кадрова політика і практика; порядок розподілу обов'язків);

б) *специфічні заходи* − періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків; перевірка арифметичної точності записів; контроль за дотриманням умов функціонування комп'ютерних інформаційних систем; ведення і перевірка контрольних рахунків і облікових реєстрів рахунків; порядок проходження та затвердження документів; зіставлення внутрішніх правил із вимогами законодавчих актів та зовнішніми джерелами інформації; порівняння загальної суми грошових коштів, вартості цінних паперів, товарно-матеріальних запасів із записами в облікових реєстрах; порівняння й аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу).

Термін «внутрішній аудит» означає діяльність служби внутрішнього аудиту або внутрішнього аудитора, який є штатним працівником підприємства. Згідно з МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» *внутрішній аудит* − це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ.

Внутрішній аудит − незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки, як правило, таких елементів:

- системи внутрішнього контролю фінансової установи;
- фінансової та господарської інформації;
- економічності та продуктивності діяльності фінансової установи;
- дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.

Суб'єкти внутрішнього аудиту призначаються власниками економічного суб'єкта і можуть існувати як аудиторські комітети, групи контролю або традиційні структури − служба внутрішнього аудиту.

Служба внутрішнього аудиту, як правило, відповідає перед керівництвом підприємства за постійне спостереження та контроль за функціонуванням систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Фахівці служби внутрішнього аудиту надають рекомендації з удосконалення цих систем; проводять експертизи фінансової і оперативної інформації, огляду коштів, контролюють виконання всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності. Обов'язки внутрішнього аудитора охоплюють перевірку дотримання адміністративного порядку, виконання наказів, розпоряджень; організацію

інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; участь у зіставленні витрат з досягнутими результатами; аналіз інформації управлінського характеру; розробку заходів щодо вдосконалення організаційної структури підприємства.

Внутрішній аудитор на відміну від зовнішнього підконтрольний власнику у більшій мірі. Відповідно у власника при вирішенні окремих завдань (наприклад, оптимізації оподаткування) більша довіра до внутрішнього аудитора, ніж до зовнішнього. Власник прагне впевненості у тому, що конфіденційна інформація не буде розголошена. Саме у цьому аспекті зростає роль внутрішнього аудитора.

Завдання внутрішнього аудиту, необхідність його існування на кожному підприємстві вирішуються власником окремо. *Головним завданням внутрішнього аудиту* є спостереження за бухгалтерським обліком і внутрішнім контролем, перевірка фінансової і господарської інформації.

Предметом внутрішнього аудиту є експертна оцінка адекватності та ефективності функціонування систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку підприємства.

Методом внутрішнього аудиту є науково обґрунтована оцінка операцій, процесів, фактів фінансово-господарської діяльності підприємства, системний підхід у вивченні питань функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються особливостями економічного суб'єкта і вимог його керівництва.

Функції внутрішнього аудиту полягають у поліпшенні контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника.

Принципами внутрішнього аудиту є незалежність, об'єктивність, конфіденційність, відповідальність.

Результати своєї роботи внутрішній аудитор оформляє у вигляді звіту. Він дає можливість звернути увагу керівництва на відповідні недоліки, проблеми. На цьому етапі аудитор займається проведенням консультацій для прийняття ефективних управлінських рішень і бере участь у пошуку єдиного методичного рішення у випадках виникнення суперечливих питань.

Слід зауважити, що успішна реалізація завдань раціональної організації внутрішнього аудиту визначаються досягненням рівноваги між потребами керівництва і дієвістю аудиторської служби підприємства.

Тестові завдання:

Вивчаючи систему внутрішнього контролю, аудитор отримує достатні докази для:

1) створення належних умов збереження активів підприємства;

2) обґрунтування конструктивних пропозицій замовнику щодо покращення структури контролю;

3) визначення мети, обсягу і термінів здійснення аудиторських тестів;

4) висловлення думки про систему внутрішнього контролю.

Які з наведених елементів не належать до структури внутрішнього контролю:

1) ризик контролю;
2) контрольні процедури;
3) система бухгалтерського обліку;
4) контрольне середовище.

Функціями внутрішнього аудиту є:

1) перевірка, оцінювання та моніторинг відповідності й функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
2) виконання захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням активів, отриманням точної інформації про наявність майна власника;
3) інформаційне моделювання;
4) контроль за технологічним процесом;
5) правильними є відповіді 1, 2;
6) правильними є відповіді 3, 4.

15. **Аудиторський ризик і його складові**

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. 4.3.

Таблиця 4.3

Елементи аудиторського ризику

Елементи аудиторського ризику	Умовні позначення	Зміст
Властивий ризик	ВР (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	РК (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 невияв-лення помилок	РН (DR)	Імовірність невиявлення суттєвих помилок у ході аудиторської перевірки через недосконаліть аудиторських процедур

У зарубіжній і вітчизняній практиці загальна величина аудиторського ризику визначається за допомогою спеціальної методики (моделі) кількісного розрахунку аудиторського ризику:

АР = ВР × РК × РН,

де АР − аудиторський ризик (Audit risk); ВР − властивий ризик (Inherent risk); РК −ризик контролю (Control risk); РН − ризик невиявлення (Detection risk).

Аудитори зацікавлені в найменших значеннях аудиторського ризику, тобто АР → 0. Відповідно чим вище властивий (ВР → 1) і контрольний ризики (РК → 1), тим нижчим повинен бути ризик невиявлення помилок (РН → 0).

Таким чином, 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).

Крім оцінки ризику в кількісному вираженні, аудитор може визначати його словесними характеристиками, такими як «високий», «середній», «низький» або «максимальний», «нижче середнього», «мінімальний» та ін. Це так званий *інтуїтивний метод*.

Варіанти оцінки елементів аудиторського ризику наведено в табл. 4.4.

Визначений на початку аудиторської перевірки рівень аудиторського ризику, на наступних її етапах може бути переоцінений у зв’язку з отриманням додаткової інформації, виявленням нових обставин, на підставі аналізу проведених аудиторських процедур.

Таблиця 4.4

Варіанти оцінки елементів аудиторського ризику

№ з/п	Ризик суттєвого викривлення		Ризик невивлення	Кількість аудиторських доказів
	ВР	РК	РН	
1	Високий	Високий	Найнижчий	Досить велика
2	Середній	Високий	Низький	Велика
3	Низький	Високий	Середній	Середня
4	Високий	Середній	Низький	Велика
5	Середній	Середній	Середній	Середня
6	Низький	Середній	Високий	Мала
7	Високий	Низький	Середній	Середня
7	Середній	Низький	Високий	Мала
9	Низький	Низький	Найвищий	Досить мала

Тестові завдання:

Які з наведених тверджень є помилковими?

1) ризик контролю (РК) включає ризик системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю;
2) властивий ризик (ВР) включає вплив зовнішніх і внутрішніх факторів;
3) ризик невиявлення (РН) включає ризик тестового контролю і аналітичного огляду;
4) ВР – низький, РК – низький, РН – високий, АР – високий;
5) ВР – високий, РК – високий, РН – низький, АР - низький;
6) ВР – низький, РК – низький, РН – низький, АР - низький.

Аудитор зробив оцінку внутрішнього ризику (ВР) і ризику контролю (РК). Який ризик невиявлення аудитор повинен запланувати, якщо ВР=РК=0,8, а допустимий аудиторський ризик ЗАР=0,02?

1) 0;
2) 0,03;
3) 0,2;
4) 0,15.

16. Суттєвість в аудиті

Ризик суттєвих викривлень фінансової інформації аудитор повинен розглядати з позиції шахрайства чи помилки.

Помилка — ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку.

Шахрайство — навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства.

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.

У вибірковому дослідженні суттєвість — це загальний показник, який може застосовуватись стосовно залишків рахунків, класів операцій як гранично можливий розмір помилки, тому у практиці і теорії аудиту широко вживаним є термін «допустима помилка» і «гранично допустимий розмір помилки». Розмір допустимої помилки враховується, перш за все, при визначенні розміру аудиторської вибірки.

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. Орієнтовні критерії суттєвості помилок у фінансовій звітності наведені у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Орієнтовні критерії суттєвості помилок у фінансовій звітності

Розрахункова база	*Критерії, %*
Прибуток до оподаткування	5
Виручка від реалізації	2
Власний капітал	5
Товарооборот	0,5—1
Загальна вартість активів	1—2

Рівень суттєвості можна визначити, використовуючи різні підходи. Наведемо один із найпоширеніших, зміст якого розкрито поетапно.

Етап 1. Вибір розрахункової бази.

Етап 2. Розрахунок значення базового показника як середнє арифметичне показників звітного періоду і періоду, що передує звітному або прогнозованих показників звітного періоду і показників періоду, що передує звітному.

Етап 3. Оцінка розрахованих значень базових показників на предмет утворення ними сукупності однорідних даних. Якщо будь-яке із розрахованих значень відхиляється у більшу або меншу сторону, слід провести коригування із застосуванням коефіцієнта 2. Якщо скориговане значення не потрапляє в утворену сукупність, це свідчить про неадекватність у виборі розрахункової бази, і такий показник у подальших розрахунках участі не бере.

Етап 4. Попередній розрахунок гранично допустимого рівня помилок. Визначається як добуток значень базових показників і відповідних орієнтовних критеріїв суттєвості.

Етап 5. Розрахунок рівня суттєвості як середнього арифметичного значення, розрахованого на етапі 4.

Етап 6. Порівняння фактичного розміру помилок із гранично допустимим.

Етап 7. Прийняття рішення щодо суттєвості виявлених помилок.

Слід зазначити, що відповідальність за допущені помилки і шахрайство несе керівництво підприємства-клієнта, а аудитор відповідає за висновок, зроблений за результатами перевірки звітності.

Якщо аудитор дійшов висновку, що шахрайство чи помилка мають суттєвий вплив на фінансові звіти й не були у них відображені або виправлені, він повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

Тестові завдання:

До суттєвих помилок відносяться:

1) помилки та пропуски, що впливають на прийняття рішень користувачем бухгалтерською звітністю, однак звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність;

2) помилки та пропуски в обліку і внутрішній звітності, через які неможливо визнати достовірність та об'єктивність усієї звітної інформації у цілому;

3) помилки та пропуски, суми яких незначні та не впливають на остаточне рішення користувача цієї інформації.

Абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації називається:

1) кількісна суттєвість;
2) поріг суттєвості;
3) якісна суттєвість;
4) оцінка суттєвості.

17. **Планування аудиту**

Планування аудиту визначає характер, часові рамки та обсяг аудиторських процедур. Основні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». У МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» підкреслюється, що аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб мати можливість своєчасно провести ефективний аудит.

Планування − це визначення головної стратегії, конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає розподілити та контролювати роботу.

Планування аудиту може складатися з наступних етапів:

1) попереднє планування аудиту;

2) одержання базової інформації про клієнта: вивчення бізнесу клієнта, специфіки його діяльності; ознайомлення з системами обліку і внутрішнього контролю та їх оцінка, визначення рівня суттєвості та оцінка ризику; визначення виду, часу та обсягу процедур, що мають плануватись; забезпечення координації, керівництва, супроводження і нагляду; узгодження інших питань, що спричинюють внесення змін;

3) складання загальної стратегії аудиту;

4) розробка плану аудиторської перевірки;

5) коригування загальної стратегії і планів аудиту в процесі перевірки;

6) контроль виконання стратегії і плану аудиту.

У плані аудиторської перевірки обов'язково має бути зазначена така інформація: назва підприємства-клієнта; період аудиту; прізвище керівника аудиторської перевірки; величина запланованого аудиторського ризику; запланована суттєвість, а також заплановані види робіт (з достатнім рівнем деталізації); період виконання робіт (визначаються конкретні строки їх здійснення); виконавці; примітки

(у разі потреби). Загальний план повинен бути підписаний керівником аудиторської перевірки і завірений керівником аудиторської фірми.

План аудиторської перевірки − документ, що може містити детальний перелік аудиторських процедур і термін їх виконання та набір інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку. Він є також засобом контролю за належним виконанням роботи аудиторів.

Загальна стратегія і план аудиту складаються на початку аудиторської перевірки за результатами: знайомства з бізнесом клієнта, загальними напрями та специфікою його діяльності; вивчення системи обліку і внутрішнього контролю; оцінки загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок; визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців; забезпечення координації виконання планів, їх контролю; передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

В ході проведення аудиту загальна стратегія і план аудиту уточнюються й переглядаються. Причини внесення фундаментальних змін у загальну стратегію і план аудиту повинні бути задокументованими.

Тестові завдання:

Під час розробки загальної стратегії аудиту аудитору слід враховувати наступні фактори:

1) знання бізнесу замовника;
2) економічну ситуацію в країні;
3) характер, час та обсяг аудиторських процедур;
4) правильними є відповіді 1, 3.

Обсяг планування залежить від:

1) розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки;
2) положень, які передбачені в договорі;
3) положень, які передбачені нормативними документами;
4) правильними є відповіді 1, 2, 3.

План аудиту складається для:

1) конкретизації положень МСА;
2) деталізації плану аудиторської перевірки;
3) розподілу завдань між виконавцями аудиту;
4) узгодження умов проведення аудиторської перевірки;
5) усі відповіді є правильними;
6) правильної відповіді немає.

18. Аудиторські докази

У процесі аудиторської перевірки аудитор, як правило, отримує великий обсяг інформації від економічного суб’єкта, що перевіряється, або від третіх осіб.

Лише певна частина інформації та результати її аналізу аудитором можуть слугувати підтвердженням або спростуванням існування та достовірності відображення факту, події, процесу чи явища фінансово-господарської діяльності підприємства-клієнта у його звітності на певну дату. Така інформація становить сутність аудиторських доказів та слугує основою для аудиторського висновку і/або звіту.

Аудиторські докази класифікуються за такими ознаками:

- за *джерелами отримання*:

1) 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.);

2) внутрішні докази — це внутрішня документація замовника, документальні підтвердження та усні заяви, отримані аудитором від керівництва;

3) докази, отримані безпосередньо аудитором — це результати аналізу зовнішніх і/або внутрішніх доказів;

4) комбіновані — це різнохарактерні докази, які зібрані з різних джерел і не суперечать один одному за своїм змістом.

Джерелами отримання аудиторських доказів є:

а) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції; облікові регістри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів і прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

б) дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;

в) облікові регістри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

г) Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;

д) 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);

е) інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного збитку);

ж) розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;

з) оперативна, статистична, податкова звітність;

и) матеріали перевірок, проведених суб’єктами зовнішнього контролю;

к) матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);

л) дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

м) письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних і посадових осіб, суб’єктів підприємницької діяльності, замовників тощо;

- за *відношенням до етапів аудиту* докази слід розрізняти як такі, що отримані на підготовчому, проміжному, основному, заключному етапах;

- за *характером зв'язку між доказами і об'єктами аудиту*:

1) прямі, які можна отримати з первинних документів, регістрів 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 на підтвердження їх доречності або достовірності факту, що вивчається;

2) побічні (непрямі) — це докази, що не забезпечують безпосереднього підтвердження точності та повноти досліджуваної інформації;

- за *формою подання* аудиторські докази розрізнять: документальні; електронні; усні.

- 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 ефективної 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.

Тестові завдання:

Аудиторські докази потрібні для:

1) укладання угоди на аудиторську перевірку;
2) складання плану аудиторської перевірки;
3) складання робочої програми;
4) складання аудиторського висновку;
5) складання акту виконаних робіт.

Аудитор отримав ряд документів із таких джерел: 1) від третіх осіб, 2) від клієнтів на основі зовнішніх даних; 3) від клієнтів на основі внутрішніх джерел; 4) одержані аудитором безпосередньо від результатів проведених

тестів. Необхідно оцінити дані докази з точки зору їх надійності: від більш надійного до менш надійного.

1) 1,2,3,4;
2) 4,1,2,3;
3) 2,4,3,1;
4) 1,4,3,2.

Який з наступних типів аудиторських доказів є найбільш достовірним щодо підтвердження дебіторської заборгованості?

1) письмове підтвердження залишків на рахунках дебіторської заборгованості;
2) копія виписки банку;
3) усне пояснення керівництва щодо списання простроченої дебіторської заборгованості;
4) акт зустрічної звірки взаєморозрахунків.

19. Процедури отримання аудиторських доказів

Для отримання відповідних аудиторських доказів застосовують загальнонаукові і специфічні методичні прийоми аудиту, зміст яких викладено у попередніх розділах. На особливу увагу заслуговують прийоми, запропоновані МСА 500 «Аудиторські докази», серед яких перевірка, спостереження, повторне обчислення, повторне виконання, запит і зовнішнє підтвердження, аналітичні процедури.

Перевірка складається із вивчення бухгалтерських регістрів, документів чи матеріальних активів. Перевірка бухгалтерських регістрів і документів дає аудиторські докази різного рівня надійності залежно від їх характеру, джерела отримання й ефективності засобів внутрішнього контролю підприємства. До трьох основних категорій документальних аудиторських доказів, які мають для аудитора різний рівень надійності, відносять: документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються у третіх осіб; документальні аудиторські докази, які створені третіми особами і зберігаються на підприємстві; документальні аудиторські докази, які створені і зберігаються на підприємстві.

Спостереження — нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за процесом інвентаризації. яку здійснює постійна або робоча інвентаризаційна комісія підприємства).

Повторне обчислення — перевірка математичної правильності документів чи записів (виконується вручну або за допомогою електронних засобів).

Повторне виконання — незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які уже виконувались суб'єктами внутрішнього контролю.

Запит — процес звернення за інформацією до персоналу суб'єкта господарювання або третіх осіб. Письмовий запит, надісланий до обслуговуючої установи банку, виступає надійним способом отримання інформації про залишок грошових коштів на рахунках. Письмові запити, надіслані до дебіторів або

кредиторів, підтверджують достовірність статей відповідно до дебіторської і кредиторської заборгованостей.

Зовнішнє підтвердження — особливий тип запитів. Так, аудитор, отримуючи інформацію безпосередньо від третіх осіб, оцінює достовірність пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов. На практиці підтвердження широко використовується до залишків на рахунках на кінець періоду.

Аналітичні процедури — оцінка фінансової інформації шляхом дослідження взаємозв'язку між окремими показниками, фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють вивчення тенденцій, перспектив діяльності підприємства за даними його фінансової звітності і/або за результатами діяльності інших споріднених підприємств.

Тестові завдання:

Процес звернення за інформацією до персоналу суб'єкта господарювання або третіх осіб називається:

а) запитом;
б) підтвердженням;
в) підрахунком;
г) аналітичними процедурами.

Вивчення зовнішніх і внутрішніх записів або документів, що забезпечує виявлення нетипових статей чи подій, відображених в документах, це −…:

а) запит;
б) підтвердження;
в) перевірка;
г) аналітичні процедури.

20. **Аудиторська вибірка**

Згідно з п. 5 МСА 530 «Аудиторська вибірка» *аудиторська вибірка* — це застосування аудиторських процедур стосовно менш як 100 % статей, що входять до сальдо рахунку або класу операцій, таким чином, щоб на всі елементи вибірки поширювалась можливість бути відібраними.

Генеральна сукупність даних — це набір інформації (даних), з якої роблять вибірку і щодо якої аудитор передбачає дійти своїх висновків. Якщо генеральна сукупність не є однорідною або досить великою, її можна розділити на окремі підсукупності (цей процес називається стратифікація). Потім такі підсукупності розглядаються окремо.

Елементи вибірки — це окремі елементи, що становлять генеральну сукупність загалом. При аудиторській вибірці застосовують два основні підходи: *статистичний і нестатистичний.*

Статистична вибірка — це підхід, який має такі характерні риси: випадковий вибір елементів вибірки, використання теорії ймовірності для оцінювання результатів вибірки, кількісна оцінка результатів вибірки та

можливість виміру ризику здійснення вибірки.

Нестатистична вибірка — це будь-який інший підхід до здійснення вибірки, який ґрунтується на власному судженні аудитора, інтуїції, досвіді без застосування будь-яких математичних методів.

Аудитор повинен оцінювати ризик вибіркового методу. Ризик вибірки — це ризик, пов'язаний з можливістю того, що висновок аудитора, який ґрунтується на результатах вибірки, може відрізнятися від висновку, зробленого за умови, що такій самій аудиторській процедурі підлягала вся генеральна сукупність.

МСА 530 визначено два види ризику вибіркового методу:

1. Ризик того, що у разі проведення тестів контролю аудитор дійде висновку, згідно з яким ризик системи контролю є нижчим, ніж насправді.

2. Ризик того, що у разі проведення тестів контролю аудитор дійде висновку, згідно з яким ризик системи контролю є вищим, ніж насправді.

Найточнішими є статистичні прийоми, тому аудитори намагаються зробити вибірку імовірнісну. При цьому основними методами є невпорядкований, систематичний і випадковий відбір.

Невпорядкований прийом відбору є найпростішим, здійснюється безсистемно. Прикладом такого відбору може бути перевірка усіх випадкових накладних за окремі місяці під час аудиту розрахунків з дебіторами.

Систематичний прийом передбачає вирахування інтервалу шляхом ділення розміру генеральної сукупності на бажану кількість одиниць вибірки, а також вибір випадкового числа для визначення початкової точки відліку у вибірці.

Випадковий відбір містить групу прийомів, які забезпечують отримання імовірнісної вибірки. Ці прийоми передбачають застосування обчислювальної техніки і спеціальних програм.

Тестові завдання:

Аудиторська вибірка – це:

1) вивчення частини документів для отримання достатньої інформації, щоб сформулювати думку аудитора;

2) використання аудиторських процедур стосовно менш ніж 100% бухгалтерських проводок або показників фінансової звітності, котрі дозволяють аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики відібраних даних, розповсюдити дієвість цих доказів на всю сукупність даних;

3) вибір аудитором частини документів за певною схемою для їх вивчення;

4) дослідження документів за розділами і операціями без попереднього групування чи систематизації операцій;

5) відповідь 1, 3.

Вибірка вважається репрезентативною (представницькою) для даної сукупності, якщо:

1) її характеристики (тобто сумарний розмір її елементів чи сума помилки, яка в ній міститься) математично пропорційні показникам всієї сукупності;

2) досліджуються документи за розділами і операціями без попереднього групування чи систематизації операцій;

3) аудитор має намір використовувати вибірку для того, щоб дійти висновків щодо функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю за звітний період;

4) відповідь 2, 3.

Розмір вибіркової сукупності − 30 документів. Розмір генеральної сукупності 300 документів. Який інтервал вибірки?

а) 270;

б) 10;

в) 9000;

г) 330.

21. **Робочі документи аудитора**

Передбачено два види документів для оформлення процесу аудиту — робочі та підсумкові. Сутність робочих документів, їх зміст, форма, володіння і порядок зберігання викладені у МСА 230 «Аудиторська документація».

Робочі документи аудитора − це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які робляться під час проведення аудиторської перевірки. Важливість ведення документації, яка стосується прийнятих рішень, обумовлюється тим, що вона є основою складання аудиторських висновків.

Робочими документами аудитора є: плани і програми проведення аудиту; копії засновницьких та інших внутрішніх 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; інформацію для керівництва підприємства-клієнта; висновки і рекомендації аудитора тощо.

У робочу документацію вноситься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку.

Основне призначення робочих документів: розробка плану перевірки; підтвердження документами проведеного контролю; систематизація інформації, яка збирається в процесі перевірки; організація оперативного управління процесом перевірки; контролювання якості аудиторської перевірки; підкріплення висновків робочими документами;вирішення спірних питань, конфліктів.

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.

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю і на їх підставі він має складати довідки.

Тестові завдання:

Робочою документацією аудитора є:

1) первинні документи, облікові регістри;

2) звітність суб'єкта підприємницької діяльності;

3) плани і програми проведення аудиту, матеріали вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

4) правильної відповіді немає.

Після завершення перевірки робочі документи:

1) передаються клієнту;

2) залишаються в аудитора;

3) знищуються;

4) прикладаються до аудиторського висновку.

22. Класифікація робочих документів аудитора

У теорії і практиці аудиту робочі документи аудитора класифікують виходячи з найсуттєвіших ознак:

1) *за часом ведення і використання* розрізняють документи довгострокового використання та документи нетривалого використання;

2) *за етапами аудиту* виділяють документи початкової стадії, документи дослідної стадії, документи завершальної стадії;

3) *за способами і джерелами отримання* розрізняють документи отримані від підприємства-клієнта, від третіх осіб, документи, складені аудитором;

4) *за характером інформації* документи класифікують на: нормативно-правового характеру, про структуру підприємства, організаційно-установчого характеру, про діяльність підприємства, про систему бухгалтерського обліку, про систему внутрішнього контролю, організаційно-функціональні документи аудитора, документи оцінки аудиторського ризику, аудиторські документи з перевірки статей і показників фінансової звітності, кореспонденція аудитора, підсумкові документи аудитора.

5) *за призначенням* документи бувають: оглядові, інформативні, перевірочні, підтверджуючі, розрахункові, аналітичні, порівняльні.

6) *за ступенем стандартизації* розрізняють документи стандартизовані та довільної форми;

7) *за технікою складання* документи класифікують на такі, що складаються вручну і на машинних носіях;

8) *за формою подання* розрізняють графічні, табличні, текстові, комбіновані документи;

9) *за часом зберігання* робочі документи поділяються на документи короткострокового та довгострокового зберігання.

Для постійного клієнта робочі документи доцільно поділити на постійні, тобто такі, які містять інформацію, що не змінюється з року в у рік (копії статутних і реєстраційних документів тощо); поточні, які містять інформацію щодо поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Тестові завдання:

Які передбачено види документів для оформлення процесу аудиту?

1) внутрішні і зовнішні;
2) для широкого кола користувачів та виключно для керівництва підприємства-клієнта;
3) робочі та підсумкові;
4) правильними є відповіді 1, 2, 3.

З огляду на те, що клієнт буде постійно перевірятись аудитором, робочі документи можна поділити на:

1) постійні і поточні;
2) загальні і часткові;
3) попередні і постійні;
4) правильної відповіді немає.

23. Аудит початкових залишків на рахунках бухгалтерського обліку

Переважна більшість підприємств агропромислового виробництва в Україні не належать до суб'єктів господарювання, аудит фінансової звітності яких є щорічно обов'язковим. Тому особливо важливим є підтвердження достовірності початкових залишків на рахунках бухгалтерського обліку. Це пояснюється тим, що будь-яке відхилення в початкових залишках на рахунках бухгалтерського обліку спричиняє таке саме відхилення у фінансовій звітності.

Якщо аудиторська перевірка проводиться аудитором вперше, йому необхідно отримати докази того, що у початкових залишках по рахунках бухгалтерського обліку немає відхилень, які можуть істотно вплинути на фінансові звіти за попередній період.

Якщо фінансова звітність підприємства за попередні періоди перевірялась іншим аудитором, аудитор, вивчивши робочу документацію попереднього аудитора, може отримати аудиторські докази стосовно правильності вхідних залишків за балансовими рахунками. Слід впевнитися у тому, що кінцеві залишки попереднього періоду були правильно перенесені у фінансові звіти поточного періоду та оцінити суттєвість сум вхідних залишків за балансовими рахунками стосовно фінансової звітності поточного періоду.

Зіставлення показників фінансово-господарської діяльності за звітний рік із показниками попередніх періодів дає змогу встановити основні тенденції і специфіку подій, що мали місце. За результатами такої перевірки аудитор може зробити попередні висновки про достовірність Балансу (Звіту про фінансовий стан), реальність статей інших форм фінансової звітності.

Важливим заходом є вивчення облікової політики підприємства. Це дозволяє швидко визначити особливості обліку підприємства, методи, принципи і підходи, що застосовуються при складанні фінансової звітності. При цьому слід здійснити перевірку відповідності обраної політики чинним нормативним документам та обґрунтованості змін обраної політики протягом звітного періоду (якщо такі факти мали місце).

У процесі аудиту початкових залишків аудитор звертає увагу на заповнення адресної частини форм фінансової звітності, де мають бути вказані юридичні реквізити підприємства, що перевіряється: вид діяльності підприємства (має відповідати його статуту), у випадку ліцензування видів діяльності аудитору необхідно перевірити наявність у підприємства ліцензій та строк їх дії.

Тестові завдання:

Підтвердження правильності і повноти вхідних залишків по довгостроковій заборгованості та по інвестиціях в інші підприємства аудитор може отримати від:

1) третіх осіб;
2) керівника підприємства, що перевіряється;
3) бухгалтера підприємства, що перевіряється;
1) правильної відповіді немає.

Під час оцінки яких активів аудитору найскладніше досягнути необхідної доказовості й правильності подання вхідних залишків у фінансовій звітності:

1) товарно-матеріальних запасів;
2) дебіторської заборгованості;
3) основних засобів;
4) правильної відповіді немає.

24. Аудит установчих документів

Основними етапами аудиту установчих документів підприємства є:

1) встановлення їх наявності, зберігання та вивчення змісту;
2) визначення відповідності змісту вимогам законодавчих і нормативних актів;
3) дослідження відповідності видів діяльності статуту;
4) своєчасність внесення змін до установчих документів;
5) перевірка своєчасності надходження внесків до статутного капіталу;
6) встановлення розмірів і форм часток засновників у статутному капіталі;
7) перевірка правильності оформлення документів про внески засновників до статутного капіталу;
8) перевірка наявності ліцензій на здійснення видів діяльності, які підлягають ліцензуванню відповідно до чинного законодавства;
9) оцінка затвердженого порядку розподілу прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства;
10) оцінка правомірності внесених змін до установчих документів (зокрема, щодо розміру статутного капіталу, які вносять відповідно до статуту. Вони повинні бути зареєстровані в такому ж порядку, як статут).

Особливо ретельно перевіряють статут підприємства, який має бути підписаний усіма засновниками. У ньому повинні бути зазначені мета та види діяльності товариства, розмір статутного капіталу, частка кожного засновника, органи управління й їх повноваження, порядок формування резервного капіталу, порядок реорганізації та ліквідації підприємства.

Тестові завдання

Предметом аудиту установчих документів і власного капіталу є:

1) установчі документи підприємства, наказ про облікову політику, первинні документи, облікові регістри, звітність;
2) закони, НП(С)БО, накази й інструкції міністерств і відомств;
3) Закон України «Про аудиторську діяльність» і міжнародні стандарти аудиту;
4) вірної відповіді немає.

Чи зобов'язані працівники бухгалтерії (головний бухгалтер) акціонерного товариства перевіряти фінансове становище засновників стосовно їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного капіталу?

1) так, усіх без винятку;

2) так, усіх засновників, окрім фізичних осіб;
3) ні, не зобов’язані;
4) зобов’язані за умови, що є відповідне рішення зборів засновників.

25. Аудит облікової політики підприємства

Аудит облікової політики є одним із важливих питань аудиту фінансової звітності підприємства. Це дозволяє швидко визначити особливості обліку підприємства, методи, принципи і підходи, що застосовуються при складанні фінансової звітності. Таким чином, для аудитора облікова політика − це перелік правил та способів обліку, що використовуються в ході перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення думки про їх достовірність в усіх суттєвих аспектах.

Суб’єкти господарювання у наказі про облікову політику повинні відображати конкретні методи і способи організації та форми бухгалтерського обліку, що прийняті підприємством із врахуванням загальних правил і особливостей господарської діяльності. Тому зміст наказу про облікову політику або інструкції про її застосування впливає на вибір напрямів аудиту, а, отже, і на зміст плану і програми аудиту, характер і послідовність застосування аудиторських процедур.

На практиці аудитори часто виявляють випадки, коли робота щодо формування облікової політики зводиться до складання наказу про облікову політику, який носить формальний характер і часто містить інформацію, що дублює вимоги П(С)БО, інші внутрішні регламенти підприємства.

Аудитор повинен перевірити, наскільки правильно визначена облікова політика підприємства. Слід здійснити оцінку відповідності обраної політики чинним нормативним документам та обґрунтованості змін обраної політики протягом звітного періоду (якщо такі факти мали місце).

Аудит облікової політики передбачає ознайомлення із затвердженими при формуванні облікової політики:

- робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить застосовувані підприємством-клієнтом рахунки, які необхідні для організації і ведення синтетичного та аналітичного обліку активів, власного капіталу і забезпечення зобов'язань.
- форми первинних облікових документів, типові форми яких не затвердженні на законодавчому рівні, форми внутрішньої звітності;
- методи оцінки окремих видів майна та зобов'язань;
- порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань;
- особливості документообігу і обробки облікової інформації;
- порядок контролю процесів, господарських операцій підприємства.

Тестові завдання

Аудитор визнає правомірним, якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику, за умови, якщо:

1) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

2) необхідним є застосування нової облікової політики до операцій, які не відбувалися раніше;

3) наявна потреба застосування нової облікової політики до операцій, які раніше були несуттєвими;

4) зміна приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання

Зміна облікової політики може відбутися за умови:

1) зміни матеріально-відповідальних осіб;
2) зміни керівника підприємства і головного бухгалтера;
3) зміни тривалості операційного циклу;
4) зміни вимог Міністерства фінансів;
5) зміни цін на енергоносії;
6) зміни статутних вимог підприємства.

26. Аудит власного капіталу

Основними напрямками аудиту власного капіталу є:

1) оцінка законності та достовірності операцій із формування власного капіталу;

2) перевірка дотримання засновниками терміну внесків до статутного (пайового) капіталу;

3) перевірка правильності оцінки майна, внесеного засновниками. Грошова оцінка майнового вкладу оформляється актом оцінки майна та здійснюється за справедливою вартістю і за згодою сторін. Під час перевірки аудитор повинен переконатися у тому, що внесками до статутного капіталу є лише власні кошти і майно (забороняється для формування статутного капіталу використовувати бюджетні кошти та кошти, отримані в кредит чи під заставу);

4) визначення повноти та своєчасності внесення коштів і майна до статутного (пайового) капіталу. Для цього первинні документи з надходження коштів звіряються із записами в книзі касира, у регістрах ведення обліку за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках»; накладні, акти на оприбуткування майна зіставляють із даними складського обліку (картки, книги) та записами в реєстрах за рахунками 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари». Повноту внесків засновників до статутного капіталу підприємства перевіряють шляхом зіставлення його розміру, зафіксованого в установчих документах і на субрахунку 401 «Статутний капітал», із величиною заборгованості за рахунком 67 «Розрахунки з учасниками» і встановленими строками її погашення. В окремих

випадках доцільним є проведення інвентаризацій, огляду матеріальних цінностей, внесених до статутного капіталу;

5) аналіз обґрунтованості операцій із формування та використання додаткового капіталу;

6) оцінка достовірності та законності створення і використання резервного капіталу; операцій із вилучення статутного капіталу; порядку викупу акцій власної емісії й їх подальшого використання;

7) перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку власного капіталу;

8) підтвердження повноти, достовірності розкриття інформації у фінансовій звітності про власний капітал;

9) аналіз формування та використання власного капіталу з метою пошуку резервів збільшення капіталу та підвищення ефективності його використання. Насамперед, слід провести аналіз співвідношення між власним і залученим капіталом, визначити фінансову стійкість підприємства, вивчити динаміку та структуру власного капіталу, встановивши при цьому конкретні зміни, що відбулись у його складі, а також їх вплив на фінансовий стан підприємства.

Для перевірки зазначених питань використовують різноманітну інформацію та нормативно-законодавчі акти.

Основними джерелами аудиту є: установчі документи; наказ про облікову політику; реєстри синтетичного й аналітичного обліку власного капіталу за рахунками 40 «Зареєстрований (пайовий капітал)», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»; фінансова звітність (ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 4 «Звіт про власний капітал»; висновки та звіти попередніх аудиторів тощо.

Оскільки основною складовою власного капіталу є статутний капітал, то особливу увагу слід приділити перевірці дотримання порядку його формування, внесення змін і використання відповідно до чинного законодавства й установчих документів. Суму статутного капіталу зазначають у статуті. Вона повинна бути ідентичною сумі на субрахунку 401 «Статутний капітал» та у формах фінансової звітності (ф. № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», ф. № 4 «Звіт про власний капітал»).

При перевірці розміру статутного капіталу слід звернути увагу на дотримання граничних сум внесків засновників, розмір яких встановлено на законодавчому рівні. Розміри статутних капіталів ТОВ, ТДВ і командитних підприємств не обмежуються. Вимоги до статутного капіталу господарських товариств визначено у ст. 52 і ст. 65 Закону України від 19.02.91 р. № 1576-XII «Про господарські товариства», а також у ст. 14 Закону України від 17.09.2008 р. № 514-VI «Про акціонерні товариства» – для АТ, створених із 30.04.2009 р., і АТ, внутрішні положення яких приведені у відповідність до норм цього Закону. Мінімальні розміри статутних капіталів господарських товариств – 1250 мінімальних заробітних плат. Для приватних підприємств розмір статутного

капіталу не встановлений (лист Держкомпідприємництва від 26.03.2004 р. № 1858).

Достовірність даних і законність операцій із формування статутного капіталу перевіряють на підставі первинних документів, якими підтверджуються внески засновників. Так, наприклад, грошові внески у касу мають бути підтвердженими (за датами та сумами) прибутковими касовими ордерами; грошові внески на поточний рахунок – виписками банку, платіжними дорученнями; внески основними засобами – актами приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, актами приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада тварин), товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами; внески у вигляді запасів – актами приймання-передачі, рахунками-фактурами, накладними, товарно-транспортними накладними; внески нематеріальними активами – актами введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів, патентами, свідоцтвами, документами, що підтверджують право користування нематеріальними активами й інші права; внески цінними паперами – актами приймання-передачі цінних паперів (зазначаються вид цінних паперів, їх серії та номери, кількість, номінальна і погоджена вартість), передавальним розпорядженням від власника та сертифікатом на цінні папери (документарна форма випуску); письмовим розпорядженням від власника та випискою з рахунку у цінних паперах (бездокументарна форма випуску).

У випадку виявлення суттєвих помилок при формуванні власного капіталу аудитор вносить коригування до попередньо розробленого плану та програми аудиту, здійснюючи необхідні додаткові процедури. У разі потреби залучають відповідних експертів, особливо коли мають місце спірні питання щодо оцінки майна. Завершальним етапом аудиту власного капіталу є узагальнення виявлених відхилень в обліку та звітності відповідно до вимог чинних нормативних положень, установлених нормативів, обґрунтування пропозицій щодо їх усунення.

Тестові завдання

Перевірка відповідності даних регістрів обліку при надходженні об'єктів необоротних активів від засновників здійснюється співставленням даних на відповідність:

1) за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 42;
2) за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 46;
3) за дебетом рахунку 46 і кредитом рахунку 10;
4) за дебетом рахунку 10 і кредитом рахунку 15.

Що не може бути внеском до статутного капіталу?

1) право користування транспортним засобом;
2) майнові права на винахід;

3) кошти, отримані засновником у кредит;
4) грошові кошти.

27. Методика аудиту нерозподілених прибутків

Інформацію про формування фінансових результатів відображають за видами діяльності на рахунку 79 «Фінансові результати» в розрізі субрахунків 791 «Результат операційної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої діяльності». Інформацію про формування фінансових результатів і про розмір чистого прибутку (збитку) містить Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід, ф. № 2). Підтвердження достовірності та повноти інформації в обліку й у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) здійснюється шляхом перевірки правильності відображення в обліку та звітності доходів і витрат за кожною статтею на підставі первинних документів, реєстрів синтетичного й аналітичного обліку, податкових декларацій.

Основними напрямками аудиту нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) є:

1) перевірка достовірності відображення та розрахунку нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих звітних періодів (років) і звітного року. При цьому широко використовують арифметичну перевірку правильності розрахунку відповідних показників. Так, наприклад, валовий прибуток (ряд. 2090 (2095)) – це різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції; прибуток від операційної діяльності (це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю) – це алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

У звітності минулих звітних періодів (до 2013 року) чистий дохід (*виручка*) *від реалізації продукції* (*товарів, робіт, послуг*) – це дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зменшений на суму податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань із доходу; *валовий прибуток* (*збиток*) – це зменшена сума чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); *фінансові результати від операційної діяльності* (прибуток/збиток) – це валовий прибуток (збиток), збільшений на розмір отриманих інших операційних доходів за вирахуванням адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат і т.д.;

2) перевірка відображення в обліку та звітності виправлення помилок, допущених у минулих роках, відповідно до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Зокрема, аудитор має переконатися у тому, що на суму заниження витрат дебетують рахунок 441 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» і кредитують відповідні рахунки (наприклад, 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» – у разі заниження витрат на амортизацію, 372 «Розрахунки з підзвітними особами» – заниженні витрат на відрядження і т.д.), а недоотримані або занижені доходи відображають за дебетом рахунків

дебіторів і кредитом рахунку 441; завищені доходи списують на зменшення прибутку і відповідно здійснюють коригування сум податкових зобов'язань із податку на додану вартість і податку на прибуток;

3) оцінка законності й обґрунтованості операцій із розподілу використання прибутку, враховуючи усі можливі напрямки, зокрема, покриття збитків минулих років, поповнення резервного капіталу, збільшення статутного капіталу, виплати дивідендів засновникам, утворення фондів розвитку підприємства та фондів на соціальні потреби працівників. Джерелами інформації при цьому, головним чином, є положення статуту підприємства, які повинні підтверджуватися протоколами зборів засновників, наказами, розпорядженнями. Також важливою аудиторською процедурою є оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємства у частині обґрунтованості, законності та достовірності прийнятих рішень щодо розподілу прибутку, які потрібно постійно контролювати;

4) встановлення причин допущених збитків і розробка заходів з уникнення їх підприємством у майбутньому;

5) групування та систематизація виявлених недоліків, формулювання висновків за результатами аудиту.

Тестові завдання

*Я*кі слова пропущено в реченні «*У першому розділі пасиву балансу потрібно перевірити достовірність і повноту інформації про власний капітал, до якого відносяться статутний, пайовий, додатковий, резервний капітал, ……, неоплачений* і *вилучений капітал»?*

1) нерозподілений прибуток (непокритий збиток),
2) позиковий капітал;
3) грошові кошти;
4) поточні зобов'язання.

28. Аудит забезпечення майбутніх витрат і платежів

Об'єктами аудиту забезпечення майбутніх витрат і платежів визнані: резерв на оплату майбутніх відпусток працівникам (дані субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток»); додаткове пенсійне забезпечення (субрахунок 472); забезпечення гарантійних зобов'язань (субрахунок 473); забезпечення інших витрат і платежів (субрахунок 474). Отже, дані рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів», на якому обліковують так звані витрати за їх видами, є основним джерелом аудиту. Крім того, як достовірні носії інформації використовуються: наказ про облікову політику, яким визначено принципи та підходи до створення конкретних видів резервів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності; первинні документи (наряди на відрядну роботу, розрахунково-платіжні відомості, накладні, гарантійні талони й ін.).

Джерелами інформації нормативно-правового характеру є П(С)БО 11 «Зобов'язання», П(С)БО 26 «Виплати працівникам», П(С)БО 27 «Необоротні

активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», Закон України «Про відпустки».

Здійснюючи аудиторську перевірку забезпечення майбутніх витрат і платежів, слід з'ясувати, які резерви створені на підприємстві та чи передбачено це статутом або іншими установчими документами. Таким чином, до завдань аудитора належать перевірка правильності встановлених як нормативів відрахувань у резерви, так і величини самих резервів, а також достовірність даних інвентаризації резервів майбутніх витрат і платежів.

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання», підприємства мають створювати забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпускних працівникам. У п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам» визначено, що виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню, визнаються зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді. Таким чином, створювати резерв відпусток мають усі підприємства. Чинний механізм розрахунку резерву передбачає щомісячний порядок його нарахування на базі річних планових показників. Тобто, під час формування резерву підприємство виходить із допущення, що його буде використано протягом звітного року. Суму забезпечення виплат відпусток перевіряють, застосовуючи арифметичну перевірку (вибірковим способом), як добуток фактично нарахованої оплати праці персоналу за виконану роботу і планового відсотка резерву. Плановий відсоток резерву обчислюється як відношення запланованої суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Основним джерелом аудиту є записи за субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток». Суми створених забезпечень визнаються витратами (п. 13 П(С)БО 11), а тому слід перевірити і записи за дебетом рахунків обліку витрат на оплату праці (23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»). Аудитору слід мати на увазі, що сформований резерв списують на оплату відпусток, компенсацій за невикористану відпустку (дебет субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток», кредит субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою») та на сплату ЄСВ, нарахованого на суми таких відпускних і компенсацій (дебет субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток» і кредиту субрахунку 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»). Якщо резерву не вистачає на покриття всіх витрат, аудитор перевірятиме достовірність бухгалтерських записів 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та кредиту субрахунків 661 «Розрахунки за заробітною платою», 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування».

Якщо встановлено надлишково нараховані суми, аудитор вказує на необхідність їх сторнування клієнтом, а недонараховані – списання відповідної суми бухгалтерськими записами на витрати виробництва. При цьому передбачається, що суму нарахованого резерву включають до витрат виробництва тієї продукції, куди була віднесена нарахована оплата праці, чим, по суті, і

забезпечується рівномірне включення резерву на оплату відпусток до витрат виробництва. Тобто обґрунтованість включення резервованих сум на рахунки встановлюють на підставі порівняння записів за дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» і кредитом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Одночасно аудитор повинен перевірити відображення в обліку забезпечення обов'язкових відрахувань на забезпечення виплат відпусток та єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування, нарахування якого здійснюється з 1 січня 2011 р.

Дані оборотно-сальдової відомості за рахунком 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» порівнюють із даними рядку 1660 пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). Дані на кінець звітного року щодо сум створеного резерву зіставляють із сумою нарахованих витрат на відпустку працівників. Одночасно слід перевірити дотримання норм Закону України «Про відпустки» щодо тривалості їх надання, а також правильності розрахунку середнього заробітку для оплати відпусток.

Достовірність операцій зі створення резервів на забезпечення гарантійних зобов'язань (для покриття майбутніх витрат із повернення або гарантійного ремонту проданих товарів) підтверджують на підставі перевірки заяв покупців, рахунків, товарно-транспортних накладних, видаткових накладних, актів приймання-передачі, податкових накладних, а також документів, якими підтверджено списання витрат на проведення гарантійних ремонтів (накладні на відпуск запасних частин, наряди на відрядну роботу тощо). При цьому вивчають дебетові записи рахунку 93 «Витрати на збут» і кредитові обороти рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» (під час перевірки створення резерву на гарантійний ремонт).

Тестові завдання

Джерелами аудиту під час перевірки забезпечення майбутніх витрат і платежів є такі субрахунки:

1) 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
2) 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
3) 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
4) 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»;
5) усі відповіді є вірними.

Обґрунтованість включення резервованих сум на рахунки виробничих витрат установлюють на підставі записів за:

1) дебетом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» і кредитом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;

2) дебетом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»; і кредитом рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати»;

3) дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» і кредитом рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;

4) вірної відповіді немає.

29. Аудит основних засобів

Джерелами аудиту операцій із основними засобами є: наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів; акти приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗСГ-1); акти приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих об'єктів (ф. № ОЗСГ-2); технічна документація; інвентарні картки обліку основних засобів та опис інвентарних карток; Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року (ф. № ОЗСГ-5); Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. № ОЗСГ-6); Зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (ф. № ОЗСГ-7); Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством (ф. № ОЗСГ-8); акти на списання основних засобів (ф. № ОЗСГ-3); акти на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗСГ-4); журнали-ордери № 4А с.-г., № 4Б с.-г. і відомості до них та ін.

Серед джерел інформації нормативно-правового характеру слід виділити Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс України, П(С)БО 7 «Основні засоби» й ін.

Основними методичними прийомами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, арифметична й документальна перевірки, зустрічна звірка.

Об'єктами аудиту необоротних активів є елементи облікової політики щодо необоротних активів: операції з обліку основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, зносу необоротних активів, довгострокових фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів, інших необоротних активів; записи в первинних документах, облікових регістрах і звітності; інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження у висновках попередніх аудиторів, актах ревізій та ін.

Аудит основних засобів може проводитись у такій послідовності:

1. Вивчення облікової політики підприємства (оцінка граничної вартості основних засобів для розмежування основних засобів та малоцінних необоротних активів; методи нарахування амортизації; робочий план рахунків для обліку основних засобів; використання типових та створених підприємством первинних документів, регістрів обліку; графік документообігу).
2. Оцінка організації синтетичного й аналітичного обліку основних засобів у бухгалтерії підприємства, а також за матеріально-відповідальними особами в місцях експлуатації основних засобів.
3. Визначення технічного стану та збереження основних засобів.

4. Вивчення й оцінка умов договорів оренди основних засобів, що укладені з юридичними та фізичними особами.

5. Перевірка дотримання встановлених строків проведення інвентаризації необоротних активів. Підприємства повинні обов'язково проводити інвентаризацію основних засобів у разі зміни матеріально відповідальних осіб; під час установлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів); за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації (згідно із пп. 20.1.9 ПКУ контролюючі органи мають право вимагати під час перевірок проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів); у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ); у разі припинення підприємства; перед складанням річної фінансової звітності з урахуванням особливостей проведення інвентаризації.

Важливою процедурою є перевірка правильності відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку. За вимогами Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 р. № 879 (п. 4 розд. IV) визначено новий підхід до обліку надлишків основних засобів: їх слід оприбутковувати із відображенням доходів майбутніх періодів (рахунок 69). Дохід визнаватиметься одночасно з нарахуванням амортизації таких активів. У бухгалтерському обліку ці операції відображатимуться записами: дебет рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» – кредиту 69 «Доходи майбутніх періодів» – оприбутковано активи; дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» – кредит субрахунку 131 «Знос (амортизація) основних засобів» – нараховано амортизацію; дебет рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» – кредит субрахунку 746 «Інші доходи» – визнано дохід у сумі нарахованої амортизації).

6. Перевірка своєчасності і правильності документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку надходження основних засобів. Невраховані у балансі основні засоби аудитор рекомендує оцінити й оприбуткувати в установленому порядку. Зокрема, у бухгалтерському обліку здійснити записи за дебетом рахунку 10 «Основні засоби» та кредитом рахунку 746 «Інші доходи» на суму, визначену попередньою оцінкою. На цьому етапі важливою аудиторською процедурою є арифметична перевірка правильності визначення первісної вартості придбаних (створених) основних засобів, керуючись вимогами пунктів 7–8 П(С)БО 7 «Основні засоби», правомірності включення відповідних витрат, а також визначення первісної вартості безоплатно одержаних основних засобів, отриманих в обмін на подібний або неподібний об'єкт відповідно до вимог пунктів 10–13 П(С)БО 7.

Порядок виправлення помилок визначено у П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Зокрема, на суму завищення первісної вартості об'єкта основних засобів здійснюють записи за дебетом рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» і кредитом відповідних субрахунків рахунку 10

«Основні засоби». І, як наслідок, – на суму завищення з нарахованої амортизації – дебетують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і кредитують рахунок 441. Виправлення помилок оформляється бухгалтерською довідкою. При цьому слід розглянути відповідні статті фінансової звітності минулих періодів, на достовірність яких вплинули такі помилки (наприклад, у Балансі (Звіті про фінансовий стан) ряд. 1011 «Основні засоби: первісна вартість», ряд. 1012 «Основні засоби: знос».

7. Перевірка правильності нарахування амортизації власних засобів і тих, що перебувають у довгостроковій оренді.

8. Перевірка й оцінка порядку обліку підприємством витрат на ремонт основних засобів – здійснюється, виходячи з прийняття підприємством облікової політики на рік, окремо за об'єктами, що ремонтувались за підрядного і господарського способів.

Порядок розрахунків підприємства з ремонтними організаціями перевіряють, використовуючи дані рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; суми, нараховані за договорами підряду – за складом витрат, тобто за даними рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Доцільність і законність операцій із ремонту встановлюють на підставі перевірки нарядів на відрядні роботи, відомостей дефектів на ремонт машин, тракторів і транспортних засобів, лімітно-забірних карток на витрати матеріальних цінностей.

Аудитору слід з'ясувати, чи були у підприємства основні засоби на початок звітного періоду (з фінансових звітів беруть інформацію про сумарні залишки необоротних активів, які показані у Балансі (Звіті про фінансовий стан) і Примітках до річної фінансової звітності) й установити, які основні засоби ремонтуються (власні чи орендовані). Має значення також перевірка ідентифікації виду робіт (ремонт чи поліпшення); чи призводять такі ремонти та поліпшення до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигід від використання об'єкта, чи забезпечують його підтримання у робочому стані. Зокрема, відповідно до п. 14 П(С)БО 7 вартість робіт, що призводять до збільшення майбутніх первісно очікуваних економічних вигід, включається до капітальних інвестицій із майбутнім збільшенням первісної вартості основних засобів. Підставою для визнання капітальними інвестиціями витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), є збільшення строку корисного використання об'єкта, підвищення кількості та/або якості продукції (робіт, послуг), яка виробляється (надається) цим об'єктом. Тобто, у бухгалтерському обліку такі витрати включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації (п. 8 П(С)БО 16 «Витрати»). Таким чином, об'єктами аудиту є записи, що мали місце за дебетом рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі окремих субрахунків із наступним списанням із кредиту рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в дебет рахунку 10 «Основні засоби». Вивчення цих записів слід здійснювати за окремим об'єктом, що підлягав поліпшенню.

Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання первісно визначеної суми

майбутніх економічних вигод від його використання (технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт тощо), включаються до складу витрат звітного періоду. Відповідно об'єктами перевірки стають записи, що мали місце за дебетом рахунку 23 «Виробництво» або рахунків класу 8 «Витрати за елементами» та класу 9 «Витрати діяльності».

9. Аудит переоцінки основних засобів. Вибірково, застосовуючи прийом арифметичної перевірки, аудитор встановлює правильність визначення переоціненої первісної вартості та суму зносу об'єкта основних засобів множенням відповідної первісної вартості та суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки (визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість). Перевіряють правильність документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінок.

10. Аудит передачі в оренду основних засобів – перевіряють умови оренди, склад орендованих основних засобів, відображення їх у бухгалтерському обліку.

11. Аудит операцій зі списання основних засобів, які вибувають унаслідок зносу, стихійного лиха, недостачі, розкрадань, реконструкції та заміни малоефективних об'єктів, а також продажу, безоплатної передачі й ін. Законність і доцільність операцій із вибуття основних засобів встановлюються шляхом перевірки даних актів списання, актів приймання-передачі, накладних, рахунків-фактур та ін., а також даних аналітичного і синтетичного обліку. Оскільки таких операцій зазвичай небагато, тому вивчаються всі акти на списання будівель, споруд, машин, обладнання й іншого майна організації, звертаючи увагу на дотримання встановлених форм цих документів, заповнення в них реквізитів, наявність мотивованих висновків комісії, підписів усіх членів комісії та керівника організації, який затверджує ці акти. Аудитор встановлює причину, законність і доцільність списання, порядок ліквідації основних засобів, які стали непридатними, повноту оприбуткування запасних частин, інших матеріалів, отриманих від ліквідації. Слід перевірити правильність кореспонденції рахунків за операціями зі списання основних засобів.

12. Узагальнення результатів аудиту: встановлення відповідно до МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвості виявлених помилок і порушень; формулювання відповідного висновку.

Тестові завдання

Перевірку оприбуткування основних засобів розпочинають із:

1) вивчення облікової політики підприємства з питань обліку основних засобів;
2) опитування;
3) інвентаризації;
4) перевірки основних засобів, отриманих безкоштовно.

Аудитор, у процесі перевірки правильності визначення клієнтом початкової вартості придбаного обладнання, повинен кваліфікувати як неправомірне включення до складу первісної вартості об'єкта:

1) витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження об'єкта;
2) витрат на сплату відсотків за користування кредитом, що використовується для придбання обладнання;
3) суми ввізного мита;
4) вірними є відповіді 1, 2.

Які записи рекомендуватиме здійснити аудитор на суму завищеної первісної вартості основних засобів за минулий звітний рік?
1) дебет рахунку 13 кредит рахунку 23;
2) дебет рахунку 23 кредит рахунку 13 – методом «червоного сторно»;
3) дебет рахунку 441 кредит рахунку 13;
4) дебет рахунку 13 кредит рахунку 441;
5) дебет рахунку 10 кредит рахунку 441;
6) дебет рахунку 441 кредит рахунку 10.

30. Аудит готівкових операцій

Значення аудиту грошових коштів як найбільш ліквідного виду засобів підприємства широко відоме. Зупинимося на окремих контрольних моментах.

Метою аудиту готівкових операцій є встановлення достовірності й об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності готівкових операцій і надання відповідного аудиторського висновку користувачам.

Об'єктом аудиту є інформація про наявність і рух готівкових коштів, яка знаходить відображення на рахунку 30 «Готівка» й у відповідних формах фінансової звітності.

Джерелами інформації є прибуткові й видаткові касові ордери та виправдовуючі документи, додані до них, касові книги і звіти касира, банківські виписки по поточних та інших банківських рахунках, інші банківські документи, чекові книжки, корінці використаних чеків і анульовані чеки, журнали реєстрації касових ордерів, звіти про використання реєстраторів розрахункових операцій (розрахункових книжок), розрахунок встановлення ліміту залишку готівки в касі, звіти про використання грошових коштів, наданих на відрядження або під звіт, відомість на виплату грошей та ін. Важливим джерелом нормативно-правого характеру є Положення про порядок ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637 (надалі – Положення № 637).

Основними етапами аудиту готівкових грошових коштів є:

1. Оцінка ефективності системи обліку та внутрішнього контролю касових операцій на підприємстві, що у подальшому визначає обсяг перевірки й її особливості.

2. Перевірка організації збереження готівкових коштів у касі, укладання угод із матеріально відповідальними особами, дотримання вимог до первинних і зведених документів, використання і збереженості бухгалтерської документації з обліку готівкових коштів.

3. Перевірка фактичної наявності грошових в касі – встановлюється шляхом інвентаризації, необхідність проведення якої визначає аудитор. Якщо вивчення ним матеріалів внутрішньогосподарських інвентаризацій касової наявності свідчить про дотримання термінів їх проведення, наявність проведення раптових інвентаризацій каси, відсутність фактів лишків або нестач, то за таких умов, враховуючи обмеження часу на проведення аудиту, аудитор може покладатись на інвентаризаційні матеріали клієнта та використовувати їх інформацію як аудиторські докази.

4. Перевірка наявності всіх прибуткових і видаткових документів, відображених у касових звітах, правильності їх заповнення. При цьому неприпустимі будь-які виправлення, закреслювання тощо, про що зазначено у п. 3.10 Положення № 637).

5. Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування грошових коштів в касу. Відповідно до п. 2.6 Положення № 637 уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) і в повній сумі оприбутковуватися. Перевірка здійснюється зіставленням даних касових документів і документів, які фіксують початок руху коштів у касу (виписки банку, рахунки на товари, які оплачені готівкою, корінці чеків та ін.). Так, наприклад, з метою перевірки повноти та своєчасності оприбуткування грошових коштів у касу підприємства, що надійшли з поточного рахунку, необхідно зіставити за датами і сумами дані відповідного прибуткового касового ордера, звіту касира (касової книги), дебетових оборотів за рахунком 30 «Готівка» із даними виписки банку, корінцем чекової книжки, кредитових оборотів за рахунком 31 «Рахунки в банках».

6. Правильність списання грошей у видатки – вивчається на підставі розрахунково-платіжних відомостей, відомостей на виплату грошей, виписок банку, звітів про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт із додатками, касової книги та звіту касира й ін.

7. Перевірка дотримання ліміту каси – вибіркове порівняння записів про фактичні залишки готівки за касовою книгою з установленими лімітами. Для виявлення фальсифікації звіряння даних каси і банку, які регулярно повинні робитися працівниками підприємства-клієнта, аудитор виконує незалежні процедури.

8. Перевірка відображення готівкових операцій на рахунках бухгалтерського обліку. За вимогами, наведеними в Законі України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР (надалі — Закон про РРО), підприємство під час проведення розрахункових операцій за товари (роботи/послуги) має застосовувати РРО. У Законі про РРО є декілька виключень: підприємства можуть не застосовувати під час розрахунків РРО та РК, проте для цього необхідно дотримуватись одночасно таких трьох умов (п. 1 ст. 9 Закону про РРО):

- реалізовувати продукцію власного виробництва;
- не бути підприємством торгівлі (а фактично — не реалізовувати покупних товарів) або підприємством громадського харчування;

– приймаючи готівку в касу підприємства, застосовувати прибутковий касовий ордер і видавати, відповідно, клієнту під час проведення розрахункової операції квитанцію прибуткового касового ордеру.

9. Зіставлення регістрів аналітичного та синтетичного обліку з даними відповідних форм фінансової звітності з метою встановлення їх відповідності.

10. Узагальнення результатів аудиту касових операцій у проміжному аудиторському звіті або в спеціально розроблених робочих документах.

Під час аудиту касових операцій виявляють типові порушення: перевищення встановлених лімітів залишків готівки в касах; неповне або несвоєчасне оприбуткування в касах готівки; перевищення встановлених термінів використання виданої під підзвіт готівки, а також видача під підзвіт готівки без повного звіту про раніше видані грошові кошти; проведення готівкових розрахунків без видачі одержувачем грошових коштів платіжного документа (товарного або касового чека, квитанції до прибуткового ордера, іншого письмового документа), який підтверджує оплату покупцем готівкою. Аудитор зобов'язаний повідомити клієнта про можливі штрафні санкції, що можуть бути застосовані контролюючими органами за виявлені порушення.

Тестові завдання

У касі СТОВ «Нива» інвентаризаційною комісією станом на 20 березня поточного року встановлено: готівка за покупюрним переліком – 1520 грн., за даними касової книги – 1260 грн. Касиром надано: ПКО № 54 від 20.03.201х р. на оприбуткування виручки за автопослуги від Дейнеко П. С. 230 грн., ВКО № 67 від 20.03.201х р. на видачу позапланового авансу зарплати Бойко Н. А. 350 грн., підпис якого відсутній. Розмір лишків становитиме:

1) 140 грн.;
2) 490 грн.;
3) 260 грн.;
4) інша відповідь.

Згідно з випискою банку від 16.07 минулого року (м.р.) із поточного рахунку було одержано 15000 грн. на виплату заробітної плати. За звітом касира ця сума була оприбуткована 18.07., частково виплачена 19.07, решта суми – 20.07. Суть порушення полягає в тому, що:

1) згідно п. 2.6 Положення про порядок ведення касових операцій в національній валюті України від 16.12.2004 р. № 637 уся готівка, що надходить до кас, має своєчасно (у день одержання готівкових коштів) оприбутковуватися. Отже, має місце несвоєчасне оприбуткування готівки в касу підприємства. Порушено п. 2.10 Положення № 637 щодо термінів виплати заробітної плати з каси підприємства;

2) згідно п. 2.6 Положення про порядок ведення касових операцій в національній валюті України від 16.12.2004 р. № 637 має місце неповне

оприбуткування готівки в касу підприємства. Порушено п. 2.10 Положення № 637 щодо термінів виплати заробітної плати з каси підприємства;

3) усі дії бухгалтерії відповідають чинному законодавству;

4) вірної відповіді немає.

31. Аудит грошових коштів на рахунках у банку

Метою аудиту є висловлення незалежної професійної думки щодо правильності відображення в обліку та звітності підприємства інформації щодо грошових коштів на рахунках у банках.

Аудит грошових коштів на рахунках у банку може проводитися у такій послідовності.

1. Складання переліку рахунків, які має клієнт у різних банках.

2. Добір банківських виписок у хронологічній послідовності за кожним рахунком окремо. Це дає змогу переконатися у повноті наданих клієнтом виписок. Відсутність будь-якої з виписок свідчить про необхідність звернення до банку за підтвердженням.

3. Зіставлення перехідних залишків за рахунками в їх хронологічній послідовності та перевірка правильності визначення кінцевих залишків. Суми оборотів за рахунками повинні відповідати сумам, зазначеним у доданих до виписки банку документів.

4. Перевірка правильності кореспонденції рахунків і відображення операцій у облікових регістрах – здійснюється на підставі виписок і доданих до них документів. При цьому аудитор розглядає кожну операцію по суті та вивчає, чи немає неправомірного використання грошей, особливо при погашенні кредиторської заборгованості або надходженні платежів від дебіторів. З метою підтвердження достовірності цих операцій аудитор здійснює запити до третіх сторін (покупців, кредиторів тощо).

5. Перевірка розрахунків в іноземній валюті – перевіряється наявність та умови договорів із зарубіжними контрагентами клієнта, правильність перерахунків валюти в національну, визначення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку курсових різниць, своєчасність і повнота відображення цих даних у регістрах і звітності. Недооприбутковані або занижені доходи від курсової різниці за попередній звітний період відображають за дебетом рахунків дебіторів і кредитом рахунку 441 «Прибуток нерозподілений» (дебет рахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» кредит рахунку 441). Завищені доходи списують на зменшення прибутку.

6. Перевірка закритих за звітний період рахунків, а також сум нарахованих і сплачених відсотків за операціями через банки (в обліку нараховані відсотки повинні враховуватися окремо від сум операцій руху грошових коштів).

7. Перевірка операцій із лімітованими і не лімітованими чековими книжками з метою встановлення їх правильності, характеру та повноти оплати. Аудитор перевіряє, чи збігається залишок за книжкою лімітованих чеків, який

відображено на корінці останнього використаного чека, із залишком рахунку 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» на дату перевірки.

8. Перевірка операцій за акредитивами – звіряються залишки й обороти за виписками банку із записами в реєстрах бухгалтерського обліку, попередньо встановивши необхідність розрахунків підприємства за акредитивною формою.

9. Перевірка наявності та руху інших активів, які можуть бути розміщені в банках.

10. Групування та систематизація виявлених недоліків, формулювання висновків за результатами аудиту.

Тестові завдання

До документів, яким необхідно надати перевагу під час аудиторського підтвердження залишків на поточному рахунку підприємства, відносяться:

1) виписки банку;
2) усне повідомлення адміністрації підприємства;
3) документи бухгалтерського обліку;
4) результати власної зустрічної перевірки документів.

Якщо немає хоча б однієї виписки банку з поточного рахунку, то аудитор повинен:

1) подати запит на відповідно завірену копію виписки із відділення банку, який обслуговує підприємство;
2) вимагати виписку у головного бухгалтера;
3) провести зустрічну перевірку;
4) вимагати завірену головним бухгалтером і керівником підприємства копію виписки банку.

32. Аудит виробничих запасів

Метою аудиту є висловлення незалежної професійної думки щодо правильності відображення в обліку та звітності підприємства (в усіх суттєвих аспектах) інформації про виробничі запаси.

Об'єктами аудиту виробничих запасів є: кількісне й якісне приймання запасів від постачальника, їх внутрішнє переміщення; умови зберігання запасів, поточних біологічних активів; норми витрат сировини та матеріалів на виробництво й їх дотримання; МШП, їх придбання, використання; первинна документація з обліку запасів, поточних біологічних активів; виявлення нестач і заподіяної шкоди за результатами інвентаризації запасів; визначення достовірності залишків і руху запасів у бухгалтерському обліку та звітності.

Предметом аудиторської перевірки є задокументовані процеси й явища, пов'язані з наявністю і рухом запасів, їх залишками, використанням, оцінкою.

Джерелами аудиту є наказ про облікову політику клієнта з питань обліку виробничих запасів; договори з матеріально відповідальними особами; договори купівлі-продажу з контрагентами; документація внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням і збереженням виробничих запасів;

первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку по виробничих запасах; регістри зведеного синтетичного обліку, оперативна, статистична та фінансова звітність.

Основними етапами аудиту виробничих запасів є:

1. Звірка залишків товарно-матеріальних цінностей за даними Головної книги із залишками в облікових регістрах.

- Аудит наявності, стану, умов збереження виробничих запасів. Аудитор вибірково перевіряє стан складського господарства клієнта, встановлює кількість складських приміщень, умови зберігання запасів, забезпеченість приладами для вимірювання. Інвентаризацію виробничих запасів, поточних біологічних активів аудитор проводить, якщо це попередньо погоджено із клієнтом або за необхідності, яка виникла у ході аудиту. Аналізуючи матеріали уже проведених підприємством інвентаризацій, аудитор повинен перевірити правомірність здійснених взаємозаліків нестач і лишків (пересортиці) за результатами проведення інвентаризації (*пересортиця* – це взаємний залік лишків і нестач по запасах одного й того ж виду за умови їх зберігання в одному складському приміщенні на зберіганні однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи та за умови проведення інвентаризації на одну і ту саму дату). По окремих видах запасів слід встановити правомірність списання нестач на природні втрати (розміри природних втрат встановлені чинним законодавством). Природний убуток виникає внаслідок: усушки; розпилення; розкришення, яке виникає під час продажу товарів; витікання (танення, просочування); розливу при перекачуванні та продажу рідких товарів.

При виявленні нестач, віднесених на матеріально відповідальних осіб, аудитор повинен перевірити обґрунтованість відшкодувань, віднесених на винних осіб. Відповідно до п. 2 Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23.01.96 р. № 116 (далі – Порядок № 116), розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. При цьому аудитор звертає увагу свого клієнта на той факт, що згідно з п. 10 Порядку № 116 із стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі й організації, з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей і вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

2. Перевірка правильності оцінки запасів (згідно з обліковою політикою) – здійснюється за каналами находження запасів: при надходженні (заготівлі), придбанні за плату – за фактичною вартістю (собівартістю) придбання (заготівлі); придбанні в обмін на неподібні активи – за справедливою вартістю отриманих активів; придбанні у результаті обміну на подібні – балансовою вартістю переданих активів; безоплатному отриманні підприємством – справедливою вартістю; виготовленні власними силами – виробничою собівартістю. Під час перевірки слід врахувати, що відповідно до п. 14 П(С)БО 9 «Запаси» до первісної вартості запасів не включають понаднормові втрати й

нестачі товарів, які належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені).

3. Перевірка правильності відображення в обліку податкового кредиту з ПДВ за операціями з придбання запасів. Із 2015 року право на податковий кредит буде, якщо постачальник зареєстрував податкову накладну в ЄРПН або наявний документ-замінник із п. 201.11 ПКУ (чек на суму не більше 200 грн. без ПДВ за день, транспортний квиток тощо) (п. 198.6 ПКУ). Якщо податкова накладна не зареєстрована в ЄРПН, то підприємство має зробити відповідні записи із застосуванням кореспонденції: дебету субрахунку 644 «Податковий кредит» кредит субрахунків 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», після її реєстрації — дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками» кредиту субрахунку 644 «Податковий кредит». За передоплатою перевіряють відображення податкового кредиту, вивчаючи записи по дебету субрахунку 641 «Розрахунки за податками» кредиту субрахунку 644 «Податковий кредит». У бухгалтерському обліку суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) товарів (якщо вони не відшкодовуються підприємству/установі) формують первісну вартість таких активів − п. 8 П(С)БО 9 «Запаси» (дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» кредит субрахунку 641 «Розрахунки за податками»).

4. Перевірка повноти оприбуткування придбаних запасів. З цією метою аудитор зіставляє дані документів із оплати постачальникам із даними документів на оприбуткування матеріальних цінностей; аналізує розрахунково-платіжні документи, що підтверджують надходження матеріальних цінностей від постачальників: платіжні вимоги-доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні з додатками (специфікаціями, сертифікатами якості); порівнює дані первинних документів про надходження цінностей із даними складського обліку та регістрів бухгалтерського обліку. Розбіжності в межах відхилення показників вимірювальних приладів як інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів, слід відносити до первісної вартості придбаних у постачальників запасів. У разі якщо розбіжність перевищує відхилення показників вимірювальних приладів, слід порівняти таку фактичну розбіжність із відповідними нормами природного убутку (якщо такі встановлені для такого виду запасів і передбачені для транспортування запасів). Якщо розбіжність знаходиться в межах норм, то втрати запасів можуть кваліфікуватись як природні і, відповідно, вони мають бути включеними до первісної вартості запасів як втрати в межах норм (п. 14 П(С)БО 9). У документах на оприбуткування товару при виявленні «нормативних» нестач робити не потрібно, однак слід оформити бухгалтерську довідку, у якій відобразити розрахунок нової первісної вартості запасів з урахування витрат у межах норми. Якщо розбіжність перевищує норми природного убутку, тоді такі витрати слід відносити до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені) (п. 14 П(С)БО 9 «Запаси»).

5. Перевірка правильності застосовуваної кореспонденції рахунків із оприбуткування запасів. На практиці трапляються випадки, коли матеріальні цінності, що надійшли, не оприбутковані, а віднесені на інші рахунки (обліку витрат, розрахунків, фондів).

6. Перевірка достовірності списання виробничих запасів. Аудитор зіставляє дані документів на списання цінностей і відповідних регістрів бухгалтерського обліку. При списанні матеріалів у виробництво необхідно провести документальну перевірку, за допомогою якої встановлюють відповідність норм у документах на списання нормативним даним і відповідність кількості фактично списаної сировини витрачанню за нормами.

7. Перевірка правильності кореспонденції рахунків із списання запасів зі складу, витрачання у виробничій і невиробничій діяльності, реалізації тощо.

8. Узагальнення отриманих результатів, розробка пропозицій і рекомендацій.

Тестові завдання

Яка з наведених операцій є неправомірною?

1) списання нестач матеріалів на витрати виробництва;
2) списання матеріалів при нестачах на витрати виробництва в межах норм природного убутку;
3) списання матеріалів при нестачах за рахунок прибутку підприємства, якщо винну особу не встановлено;
4) вірними є відповіді 1, 2.

Пересортиця може застосовуватися до ТМЦ:

1) одного виду, але різних сортів;
2) одного виду, що знаходяться в одному і тому ж складському приміщенні та на зберіганні в однієї матеріально відповідальної особи;
3) що знаходяться на зберіганні в однієї матеріально відповідальної особи, в одному і тому ж або різних складських приміщеннях;
4) вірними є відповіді 1, 3.

33. Аудит розрахунків з покупцями та замовниками

Метою аудиту є підтвердження достовірності відображення в обліку та звітності (в усіх суттєвих аспектах) розрахунків підприємств із покупцями та замовниками.

Об'єктами аудиту є операції за розрахунками з покупцями та замовниками.

Джерелами аудиту є: наказ про облікову політику; первинні документи (рахунки-фактури, накладні, касові документи, виписки банку, тощо); договори на поставку продукції, виконання робіт, надання послуг; регістри аналітичного та синтетичного обліку розрахунків із покупцями та замовниками; фінансова звітність і примітки до неї (Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів), Примітки до річної фінансової звітності); аудиторські висновки, матеріали попередніх перевірок, здійснених іншими суб'єктами контролю; інформація, одержана аудитором у ході аудиторської перевірки.

Головними напрямками аудиту розрахунків із покупцями та замовниками є:

1) оцінка системи внутрішнього контролю розрахунків (проводиться шляхом тестування на предмет відповідності таким критеріям: постійність, повнота, своєчасність контролю, його наслідки);

2) аналіз складу дебіторів, визначення великих покупців і замовників, складання їх переліку;

3) перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів (виконується процедурами суцільного або вибіркового огляду наявних документів);

4) оцінка синтетичного й аналітичного обліку, правильного використання відповідних рахунків (інформація аналітичного обліку повинна бути тотожною даним синтетичного обліку та показникам звітності в розрізі класифікації заборгованості);

5) перевірка належної класифікації дебіторської заборгованості (особлива увага звертається на прострочену, сумнівну та безнадійну заборгованість);

6) правильність оцінки дебіторської заборгованості (чи дійсно на такі суми були зобов'язання покупців і замовників, чи підтверджуються вони актами звіряння взаєморозрахунків);

7) перевірка правильності створення резерву сумнівних боргів;

8) перевірка правильності та своєчасності погашення заборгованості покупцями і замовниками;

9) зіставлення показників бухгалтерської і небухгалтерської звітності щодо наявності та погашення дебіторської заборгованості покупців і замовників;

10) перевірка правомірності списання безнадійної дебіторської заборгованості та відображення цих операцій в обліку;

11) узагальнення результатів перевірки в робочих документах аудитора, формулювання висновків до аудиторського звіту (висновку).

Типовими порушеннями є невідповідність даних синтетичного й аналітичного обліку; зарахування отриманих сум покупців і замовників на погашення заборгованості невідповідних дебіторів; відсутність резерву сумнівних боргів; списання дебіторської заборгованості без узгодженості її з контрагентами на підставі актів звірки; неправомірне списання дебіторської заборгованості; помилки при відображенні дебіторської заборгованості покупців і замовників у звітності підприємства.

Тестові завдання

Джерелами аудиту розрахунків із покупцями та замовниками є:

1) картки аналітичного обліку основних засобів;

2) акти зустрічної звірки розрахунків;

3) розрахунково-платіжні відомості;

4) письмове підтвердження залишків на рахунках дебіторської заборгованості (за її видами);

5) вірними є відповіді 2, 4;

6) вірними є відповіді 3, 4.

Основним завданням під час аудиту розрахунків із покупцями та замовниками є перевірка:

1) повноти та правильності оцінки дебіторської заборгованості;

2) правильності оцінки дебіторської заборгованості, права клієнта на отримання заборгованості;

3) реальності дебіторської заборгованості та права клієнта на її отримання;

4) реальності дебіторської заборгованості та повноти обліку.

34. Аудит розрахунків за претензіями та за відшкодуванням завданих збитків

Основне завдання аудиторів по цих операціях полягає в перевірці правильності визначення матеріального збитку відповідно до чинного законодавства, що підлягає відшкодуванню матеріально відповідальними особами.

Аудит повноти та правильності доходів від визнаних штрафів, пені, неустойок здійснюють на підставі договорів і документів, що підтверджують порушення умов постачання матеріальних ресурсів і виконання робіт підрядниками (комерційні акти, товарно-транспортні накладні, рахунки фактур, акти на приймання-здачу робіт тощо). Важливо перевірити претензійну роботу, правильність оформлення претензійних справ, повноту задоволення претензій та їх відображення в обліку доходів і розрахунків за претензіями. Для цього досліджують інформацію за рахунками 374 «Розрахунки за претензіями», 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 31 «Рахунки в банках», рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей, претензійні листи, претензії, позовні заяви й ін.

При перевірці доходу від раніше списаних активів потрібно звернути увагу на визначення розміру матеріального збитку з вини матеріально відповідальних осіб, що підлягає відшкодуванню відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. За новою редакцією п. 2 Порядку № 116, що набрав чинності після 16.12.2011 р., розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки. Тобто, якщо на підприємстві встановлено факт розкрадання, нестачі цінностей, то укладають договір із професійним оцінювачем, який має відповідний сертифікат (фізична особа), або юридичною особою, у складі якої працює хоча б один оцінювач, який має сертифікат суб'єкта оціночної діяльності для проведення незалежної оцінки збитку.

Повноту відшкодування матеріального збитку встановлюють за матеріалами інвентаризації активів, актами та звітами ревізій, аудиту, де зафіксовані виявлені нестачі, витрати, пошкодження матеріальних цінностей, а також за наказами (розпорядженнями) керівника підприємства.

Нарахування суми відшкодування матеріального збитку відображають за дебетом рахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Потрібно проконтролювати за даними цих рахунків, чи погашена заборгованість матеріально відповідальними особами в повному розмірі в установлений термін. Одночасно необхідно перевірити повноту і правильність нарахування ПДВ із доходу, облікованого на рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Сума відшкодування матеріального збитку, викликаного нестачею, пошкодженням необоротних активів, визнається доходом і обліковується за субрахунком 746 «Інші доходи».

Тестові завдання

Перевищення фактичної наявності матеріальних цінностей порівняно з даними бухгалтерського обліку називають:

1) перевитрачанням;
2) нестачею;
3) лишком;
4) пересортицею;
5) економією.

Умови відшкодування збитків винною особою:

1) підприємство встановлює самостійно;
2) проводиться незалежна оцінка збитку професійним оцінювачем – фізичною особою, яка має відповідний сертифікат, чи юридичною особою, у складі якої працює хоча б один оцінювач, який отримав сертифікат суб'єкта оціночної діяльності;
3) за домовленістю між працівником та адміністрацією;
4) наявність договору про матеріальну відповідальність;
5) письмова згода працівника.

35. Аудит розрахунків із оплати праці

Основними завданнями аудиту праці й її оплати є перевірка: дотримання законодавства про працю й її оплату; правильності нарахування й утримань із заробітної плати; достовірності відображення операцій у бухгалтерському обліку та звітності. Аудит оплати праці, з одного боку, має на меті документально підтвердити достовірність нарахованої оплати праці, а з іншого – законність проведених утримань із оплати праці.

Джерелами аудиту праці й її оплати є: первинні документи з обліку праці й її оплати (наряди на відрядну роботу, облікові листи тракториста-машиніста, розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва, дорожні листки автомобіля, табель обліку робочого часу й ін.), технологічні картки, трудові договори підряду, журнали обліку робіт і витрат, розрахунково-платіжні відомості, зведені відомості нарахування оплати праці за складом і категоріями

працівників, особові рахунки, регістри бухгалтерського обліку, статистична звітність з праці, фінансова звітність тощо.

Основними джерелами аудиту нормативно-правового характеру є Кодекс законів України про працю, Закон України «Про оплату праці», постанови Кабінету Міністрів, положення про оплату праці, правила внутрішнього трудового розпорядку тощо.

Аудит розрахунків із оплати праці здійснюють у певній послідовності. Основними етапами є:

1. Перевірка наявності положення про оплату праці, трудових угод, правил внутрішнього трудового розпорядку, норм і розцінок, затверджених у встановленому порядку, контрактів, трудових договорів та інших документів, в яких визначено порядок використання трудових ресурсів, оплати праці та розрахунків із працівниками по ній. Ознайомлення з формою та системою оплати праці, що існує на підприємстві.

2. Оцінка стану роботи з нормування, тарифікації, дотримання штатної дисципліни, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів. Перевірка обґрунтованості тарифікації працівників і окремих видів робіт – перевіряють на підставі протоколів засідань кваліфікаційних (атестаційних) комісій, тарифно-кваліфікаційних довідників, особових карток, розрахунково-платіжних відомостей, первинних документів із обліку праці й її оплати, наказів, розпоряджень адміністрації.

3. Аудит фонду оплати праці (перевіряють правильність: планування фонду оплати праці – виходячи з виробничої програми, чисельності працівників, норм виробітку, тарифних розрядів, розцінок, навантаження з обслуговування тварин, штатних нормативів; планування тарифного фонду для визначення розцінок за продукцію рослинництва – за технологічними картами, звертаючи увагу, насамперед, на обґрунтованість планових обсягів робіт із урахуванням прогресивних технологій виробництва продукції й організації виконання робіт; плановий фонд оплати праці адміністративно-управлінського персоналу – згідно з установленими типовими штатами і штатними нормативами за групами підприємств). Особливості обліку та відображення фонду оплати праці визначені в Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженій наказом Держкомстату України від 13.01.2004 р. № 5

4. Перевірка відповідності облікової політики щодо операцій нарахування та виплати заробітної плати.

5. Вивчення стану первинних документів із обліку праці й її оплати, наявності в них необхідних реквізитів, підписів, своєчасності складання у виробничих підрозділах і подання до бухгалтерії підприємства.

6. Аудит чисельності працівників – здійснюється на підставі первинних документів із обліку чисельності працівників і службовців, якими є: наказ про прийняття на роботу, особова картка, алфавітна картка, наказ (розпорядження) про переведення на іншу роботу, наказ (розпорядження) про надання відпустки. Перевірка правильності визначення середньосписковой чисельності (здійснюється із застосуванням арифметичних перерахунків – підсумовуванням чисельності працівників списокового складу за всі календарні дні даного місяця, включаючи

святкові і вихідні, та діленням її на кількість календарних днів у звітному місяці). Вибіркова перевірка наявності трудових книжок і записів у них.

7. Перевірка дотримання положення про оплату праці й умов преміювання працівників адміністративно-управлінського складу – порівнюють зведені відомості нарахування оплати праці за складом і категоріями працівників із планом. Окрім того, використовують розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку використання робочого часу, спеціальні розрахункові відомості.

8. Перевірка первинних документів із нарахування оплати праці (у першу чергу тих виробничих підрозділів або тих працівників, де виявлено найбільші перевитрати оплати праці, а також документи з оплати праці осіб із особливо високими заробітками). Арифметична перевірка даних, наведених у документах, об'єктивності відображення господарських операцій. Вибірково контролюють правильність нарахування оплати праці, премій, утримань із оплати праці (проаналізувати діючі ставки, наявність пільг).

9. Оцінка відповідності даних аналітичного обліку щодо оплати праці показникам синтетичного обліку за рахунком 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у Головній книзі. Аудитор звіряє сальдо на перше число відповідного місяця у Головній книзі та Балансі (Звіті про фінансовий стан) із підсумковими даними розрахунково-платіжних відомостей.

10. Перевірка правильності нарахування гарантованих виплат по кожному виду, зокрема: відпускних, допомоги з тимчасової втрати працездатності, за виконання державних і громадських доручень, сумісництво тощо. Так, наприклад, перевіряючи нарахування відпускних, слід оцінити повноту включення у розрахунок усіх виплат, що передбачені законодавством для визначення середнього заробітку (див. п. 44 розділу I посібника), тривалість відпустки відповідних категорій працівників згідно з колективним договором і законодавством.

Перевірка правильності обчислення середньої заробітної плати для розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності та пологах здійснюється відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26.09.2001 р. № 1266 та Постанови Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266" від 26.06.2015 р. № 439 (надалі – Порядок № 439). При перевірці і правильності визначенні середньої зарплати за листками непрацездатності, відкритих:

- до дати набрання чинності Порядку № 439 (до 4 липня 2015 року) застосовують стару редакцію Порядку № 1266 із 6-місячним розрахунковим періодом − оплачують робочі дні (робочі години), що припадають на період непрацездатності;
- починаючи із дати набрання ним чинності застосовують Порядок № 439 із 12-місячним розрахунковим періодом − оплачують календарні дні тимчасової непрацездатності.

Операції з нарахування лікарняних, що мали місце 3 4 липня 2015 року перевірятимуть, керуючись Постанова Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 р. № 1266" від 26.06.2015 р. № 439 (надалі – Порядок № 439).

Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується застрахованим особам залежно від страхового стажу в таких розмірах: **50%** середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж до 3-х років; **60%** середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж від 3-х до 5-ти років; **70%** середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж від 5-ти до 8-ми років; **100%** середньої заробітної плати (доходу) — застрахованим особам, які мають страховий стаж понад 8 років. Під час перевірки правильності визначення страхового стажу слід мати на увазі, що його встановлюється на день настання страхового випадку. Отже, якщо на момент настання страхового випадку страховий стаж працівника понад 8 років, а також у випадках, коли працівник має право на оплату лікарняного в розмірі 100% незалежно від тривалості страхового стажу, що підтверджується відповідними документами, визначати страховий стаж роботодавцю (а, відтак, і аудитору здійснювати процедури з перевірки у цій частині немає потреби. Допомога по тимчасовій непрацездатності виплачується в розмірі 100% середньої заробітної плати незалежно від страхового стажу:застрахованим особам, віднесеним до 1–4 категорій осіб, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи; одному з батьків чи особі, що їх замінює та доглядає хвору дитину віком до 14 років, яка постраждала внаслідок Чорнобильської катастрофи; ветеранам війни та особам, на яких поширюється чинність Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» від 22.10.1993 р. № 3551-XII; особам, віднесеним до жертв нацистських переслідувань відповідно до Закону України «Про жертви нацистських переслідувань» від 23.03.2000 р. № 1584-III; донорам, які мають право на пільгу, передбачену ст. 10 Закону України «Про донорство крові та її компонентів» від 23.06.1995 р. № 239/95-ВР. Допомога по вагітності та пологах надається застрахованій особі в розмірі 100% середньої заробітної плати (доходу) і також не залежить від страхового стажу. У решті випадків перевірка правильності визначення страхового стажу є необхідною.

Перевірку правильності включення заробітної плати (доходів, грошового забезпечення) для обчислення середньої зарплати для оплати днів тимчасової непрацездатності й відпустки по вагітності та пологах здійснюють на підставі відомостей таблиці 6 Форми № Д4 «Звіт про суми нарахованої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення, допомоги, компенсації) застрахованих осіб та суми нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування до фіскальних органів», а для страхових випадків по безробіттю та у зв’язку з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням використовують дані із Реєстру застрахованих осіб (п.п. 31, 32 Порядку № 439).

11. Систематизація й аналіз виявлених помилок і порушень, визначення їх впливу на достовірність показників фінансової, податкової та статистичної звітності.

Тестові завдання

Джерелами аудиту праці й її оплати є:

1) розрахунково-платіжні відомості;
2) записи за рахунком 20;
3) журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів;
4) кошториси;
5) штатний розпис;
6) вірними є відповіді 1, 5;
7) вірними є відповіді 1, 2, 5.

Під час вибіркової перевірки правильності нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності аудитор отримав такі докази, зафіксовані документально: працівниця, яку прийнято на роботу 20 липня 2014 року, хворіла з 28.10.2014 року по 08.11.2014 року. За розрахунковий період (серпень – вересень) їй нараховано 14000 грн. і 15000 грн. відповідно. За розрахунковий період жінка відпрацювала 44 робочих дні. Страховий стаж працівниці – 18 років 5 місяців. За розрахунками бухгалтерії їй нарахована допомога з тимчасової втрати працездатності у розмірі 5931,81 грн. за рахунок коштів підприємства. Перевірити правильність розрахунків, вказавши суму переплати (недоплати). Зазначити коригуючі бухгалтерські записи, враховуючи, що помилку виявлено аудитором у лютому 2015 року.

1) дебет рахунку 66 кредит рахунку 44 на суму 768,21 грн.;
2) дебет рахунку 44 кредит рахунку 66 на суму 768,21 грн.;
3) дебет рахунку 23 кредит рахунку 66 на суму 768,21 грн. (метод «червоне сторно»);
4) дебет рахунку 92 кредит рахунку 66 на суму 768,21 грн. (метод «червоне сторно»);
5) вірної відповіді немає.

36. Аудит розрахунків із бюджетом та органами соціального страхування

Аудит розрахунків із бюджетом.

Розрахунки підприємств із бюджетом зі сплати податків і зборів, як правило, перевіряються контролюючими органами (органами державної податкової служби – щодо податків, які справляються до бюджетів та державних цільових фондів, крім зазначених у підпункті 41.1.2 пункту 41.1 Податкового кодексу України, а також стосовно законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на органи державної податкової служби; митними органами – щодо мита, акцизного податку, податку на додану вартість, інших податків, які відповідно до податкового законодавства справляються у разі ввезення (пересилання) товарів і предметів на митну територію України або територію вільної митної зони, або вивезення (пересилання) товарів і предметів з митної території України або території вільної митної зони).

Перевіряючи розрахунки із бюджетом, аудитор допомагає підприємству уникнути переплат, фінансових витрат у вигляді санкцій, судових спорів тощо. У зв'язку з набранням чинності Податковим кодексом України поширеними стали аудиторські консультаційні послуги з приводу правильності нарахувань, обліку, сплати та звітування за окремими податками та платежами.

Метою аудиту розрахунків із бюджетом є виявлення відхилень у бухгалтерському обліку, які суттєво впливають на достовірність показників податкової звітності суб'єкта господарювання; визначення податкових ризиків; надання впевненості стосовно відсутності суттєвих порушень вимог податкового законодавства.

Спочатку аудитору слід установити, які саме податки та збори повинен платити клієнт відповідно до характеру статутної діяльності, наявності ліцензій, пільг із оподаткування тощо. На початку перевірки слід зібрати інформацію від органів державної податкової служби про стан розрахунків клієнта, а також оцінити стан внутрішнього контролю за ними.

Сільськогосподарські підприємства можуть сплачувати податки за двома варіантами: сплачується єдиний податок четвертої групи (до 01.01.2015 р. – фіксований сільськогосподарський податок) або податки на загальних підставах.

Для здійснення аудиту розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку необхідно перевірити правильність:

1) його застосування (платниками податку можуть бути тільки юридичні особи, які виконують такі умови (за період перевірки до 01.01. 2015 р. слід керуватися п. 301.1 ПКУ; з 01.01.2015 р. вимоги визначені п. 291.4 ПКУ): сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Вона визначається як питома вага доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника податку; (пп. 14.1.262 ПКУ)).

2) проведення арифметичного розрахунку сум фіксованого сільськогосподарського податку (встановити правильність застосування відповідних норм і своєчасності нарахування та сплати);

3) оформлення первинних документів і відображення в обліку операцій із нарахування та сплати податку.

Інформаційним забезпеченням є Головна книга, форма розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку, копії платіжних доручень і виписки банку.

Правильність визначення бази оподаткування в розрізі податків, які справляються до бюджетів і державних цільових фондів, перевіряється прийомами нормативно-правової перевірки, звірки первинних документів і регістрів обліку. Після цього перевіряють правильність складання податкових декларацій, звертаючи увагу на правильність застосування ставок податків, зборів (обов'язкових платежів), складання розрахунків сум податків. Ефективним прийомом є складання аудитором альтернативних розрахунків, які потім

зіставляють із даними підприємства. Необхідно також перевірити правильність ведення записів у системі аналітичного обліку і його відповідність синтетичним даним і показникам звітності.

Перевірка повноти та своєчасності сплати податків, достовірність відображення сум заборгованості за розрахунками з бюджетом в обліку та звітності здійснюється з використанням платіжних документів та інформації органів державної податкової служби.

Здійснюючи перевірку достовірності операцій із нарахування та сплати підприємством ПДВ, важливо впевнитися у своєчасності реєстрації податкових накладних в ЄРПН (Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» від 16.07.2015 р. № 643-VIII (чинний із 29.07.2015 р.) для податкових накладних, дата складення яких припадає на період із 01.07.2015 р. по 30.09.2015 р. включно, встановлено особливі строки реєстрації в ЄРПН (п. 39 підрозділу 2 р. XX ПКУ). А саме − податкові накладні, складені: із 1 по 15 день (включно) місяця, підлягають реєстрації в ЄРПН до останнього дня (включно) місяця, у якому вони були складені; із 16 по останній день (включно) місяця, реєструють у ЄРПН до 15 числа (включно) місяця, наступного за місяцем, у якому вони були складені. Тако необхідно переконатися, що за звітний період суми податкових зобов'язань визначені з сум обсягів операцій із продажу товарів (робіт, послуг), які оподатковуються. Аудитору слід підтвердити відсутність прихованих будь-яких сум отримання доходів від продажу. Важливим завданням є перевірка правильності визначення суми податкового кредиту за фактами оподаткування отриманих від постачальників товарів (робіт, послуг) і списання коштів в оплату їх придбання. Для цього аудитор уважно вивчає наявні документи, що підтверджують фактичну сплату податку (рахунки постачальників, митні декларації, акти приймання робіт та ін.).

Щодо аудиту розрахунків податку на прибуток, то слід відмітити, що із 2015 року об'єкт обкладення податком на прибуток розраховують на підставі даних бухгалтерського обліку шляхом коригування фінансового результату до оподаткування, визначеного у фінансовій звітності відповідно до НП(С)БО чи МСФЗ, на різниці, які збільшують або зменшують фінансовий результат до оподаткування, згідно з положеннями р. III ПКУ. Різниці, які коригуватимуть фінансовий результат, − це амортизаційні різниці, різниці, які виникають при формуванні резервів (забезпечень), різниці, які виникають під час здійснення фінансових операцій (ст.ст. 138–140 ПКУ). Різниці можуть не застосовувати ті платники, у яких дохід протягом останнього року не перевищує 20 млн. грн. (окрім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років) (пп. 134.1.1 ПКУ). Складність перевірки розрахунків полягає в тому, що за різні періоди (наприклад, 2013, 2014 та 2015 років) аудитору слід керуватися вимогами нормативних документів у редакції, що діяли на момент здійснення відповідних операцій.

Аудит розрахунків із органами соціального страхування. Під час проведення аудиту розрахунків за соціальним страхуванням аудитору необхідно

визначити перелік платежів соціального страхування, які обов'язково повинні сплачувати підприємства-клієнти.

Метою аудиту розрахунків є встановлення правильності, повноти та своєчасності здійснення відрахувань на соціальне страхування за відповідний звітний період і перевірка своєчасності перерахування внесків, а також законності використання зборів до Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності.

Об'єктами аудиту є порядок нарахування та виплати: допомоги з тимчасової непрацездатності; допомоги з вагітності і пологів; допомоги при народженні дитини; допомоги з догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку; допомоги на поховання; оплати путівок на санаторно-курортне лікування застрахованим особам і членам їх сімей, до дитячих оздоровчих закладів, утримання санаторіїв-профілакторіїв та надання соціальних послуг у позашкільній роботі з дітьми.

Слід мати на увазі, що виплати за цивільно-правовим договором не включаються у розрахунок таких зборів. Необхідно також звернути увагу на правильність визначення середньої заробітної плати для нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності (до 04 липня 2015 року – це 6 місяців, з 1-го по 1-ше число, що передують виникненню страхового випадку) та правильності розрахунку безперервного стажу роботи працівника. Суми зайво нарахованої допомоги з тимчасової непрацездатності мають бути повернуті працівником підприємства або утримані з одержувача такої допомоги.

Сільськогосподарські підприємства можуть також здійснювати страхування майна, врожаю сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень, а також ризиків страхування при транспортуванні та зберіганні продукції. Витрати з такого страхування включаються у витрати виробництва. Інші добровільні види страхування, здійснені підприємством, не включаються до складу його витрат.

Тестові завдання

Для отримання статусу єдиного податку четвертої групи сільськогосподарські товаровиробники повинні мати частку сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік у розмірі, що:

1) дорівнює або перевищує 75%;
2) дорівнює 50%;
3) дорівнює або перевищує 85%;
4) не перевищує 72%.

Під час аудиту розрахунків установлено, що бухгалтер підприємства «Боржник» у лютому 2015 року виявив, що виплачена матеріальна допомога на оздоровлення 05 грудня 2014 року в сумі 6000 грн. не була включена в базу для нарахування єдиного соціального внеску. Виявлено помилку та сплачено внески 15.02.2015 року. Якою буде сума пені, яку необхідно сплатити, якщо облікова ставка НБУ на 05.12.2014 року – 14%, на 15.02.2015 року – 19,5%?

1) 175,20 грн.;

2) 262,80 грн.;
3) 144,66 грн.;
4) 0 грн.;
5) вірної відповіді немає.

37. Аудит формування доходів підприємства

Основними завданнями аудиту є: перевірка обґрунтованості та своєчасності укладання договорів на продаж продукції; дотримання договірних зобов'язань; реальності та законності операцій із реалізації; визначення фінансових результатів і резервів підвищення рентабельності виробництва.

Джерелами аудиту доходів і фінансових результатів нормативно-правого характеру є: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 15 «Дохід» та ін. У ході аудиту використовують також інші джерела інформації, зокрема, товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, подорожні листи автомобіля, журнали вагаря, відомості руху зерна й іншої продукції, звіти про рух товарно-матеріальних цінностей, реєстри на реалізацію продукції, касові ордери (при реалізації продукції і послуг за готівку) й ін.

Основними етапами аудиту формування доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг є:

1. Перевірка відповідності облікової політики щодо обліку доходів нормам чинного законодавства.
2. Оцінка ефективності внутрішнього контролю доходів і фінансових результатів за напрямками діяльності підприємства (здійснюється шляхом тестування).
3. Перевірка реальності та достовірності операцій із реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг – здійснюється вибірково.
4. Оцінка виконання договірних зобов'язань підприємством.
5. Перевірка достовірності даних про виручку від реалізації – здійснюють шляхом перевірки приймальних квитанцій і нормативних актів про порядок визначення залікової маси й якості продукції, а також таких документів, як товарно-транспортні накладні, журнали обліку надоїв молока, акти контрольного доїння й ін.) і реалізаційних цін, що визначені договором.
6. Перевірка відображення господарських операцій із реалізації продукції (товарів, робіт і послуг). У ході аудиторської перевірки мають бути встановлені: санкціонованість операцій із реалізації продукції, робіт, послуг; повнота та своєчасність відображення операцій на субрахунках 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 704 «Вирахування з доходу», а також списання доходу у кінці звітного періоду на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності»; правильність класифікації отриманого доходу від реалізації. Перевірку правильності визначення фінансових результатів слід здійснювати як за видами продукції (робіт або послуг), так і по підприємству в цілому.
7. Перевірка операцій із реалізації продукції та послуг за готівку працівникам підприємства, а також на ринку. З цією метою аудитор вивчає записи

у накладних, журналах їх реєстрації, звітах про продаж сільськогосподарської продукції, подорожніх листах, нарядах на відрядну роботу, касовій книзі тощо. У разі виявлення невідповідності у документальних джерелах слід провести опитування підзвітних осіб.

8. Аудит доходів іншої звичайної діяльності – здійснюється з використанням даних рахунків 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи». Так, наприклад, перевірку доходів від реалізації іноземної валюти здійснюють, вивчаючи дані виписок банку, які є підставою для зарахування виручки від продажу іноземної валюти на поточний рахунок (Дт 311 Кт 711).

Необхідно перевірити достовірність відображення в обліку позитивних курсових різниць:

– операційних – шляхом вивчення записів за кредитом субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;

– неопераційних – вивчаючи записи за кредитом субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці».

У свою чергу, перевіряючи відображення негативних курсових різниць:

– операційних – вивчаються записи за дебетом субрахунку 945 «Втрати від операційної курсової різниці» (або рахунку 84 «Інші операційні витрати»);

– неопераційних – записи за дебетом субрахунку 974 «Втрати від неопераційних курсових різниць».

9. Дохід від реалізації інших оборотних активів перевіряють на предмет реальності реалізації оборотних активів. Для цього аудитор порівнює накладні, товарно-транспортні накладні, податкові накладні, дані складського обліку з рахунками-фактурами, виписками банку. Крім того, аналізує ціни реалізації цих активів, вивчаючи при цьому записи на субрахунках 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і рахунках 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». При цьому потрібно перевірити повноту та своєчасність нарахування податкових зобов’язань від суми доходу за реалізацію інших оборотних активів.

10. Перевірка повноти та своєчасності нарахування і перерахування коштів із операційної оренди здійснюється шляхом порівняння даних договорів операційної оренди та документів про нарахування орендної плати. Аудитору слід перевірити наявність і зміст документів, що засвідчують право власності на майно, яке здається в оренду.

11. Узагальнення результатів перевірки у спеціальних робочих документах та аудиторському висновку (звіту) аудитора.

Тестові завдання

При проведенні аудиту формування доходів від реалізації продукції, робіт, послуг аудитор використовує такі доказові джерела інформації:

1) П(С)БО 15 «Дохід»;
2) відомості нарахування заробітної плати;
3) Податковий кодекс України;
4) Баланс (Звіт про фінансовий стан);

5) Журнал-ордер № 6 с.-г. і реєстри (6.1–6.8 с.-г.).

За договором купівлі-продажу 31 січня 2014 року продавець відвантажив покупцеві товар вартістю 12000 грн. (у тому числі ПДВ – 2000 грн.), собівартість якого становить 8000 грн. Покупець зобов'язаний був сплатити за товар протягом 10 календарних днів, але відмовився від виконання своїх обов'язків, мотивуючим тим, що товар неналежної якості, не надавши при цьому жодних доказів і не повернувши товар. Продавець звернувся до суду з позовом про стягнення заборгованості з покупця 31 березня 2014 р. Яка сума доходів за цією операцією буде відображена в Декларації з податку на прибуток підприємства постачальника за 1-й квартал 2014 року?

1) 10000 грн.;
2) 0 грн.;
3) 12000 грн.;
4) 8000 грн.;
5) вірної відповіді немає.

38. Аудит відображення витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції підприємств агропромислового виробництва

Основною метою аудиту витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств агропромислового виробництва є оцінка достовірності в усіх суттєвих аспектах витрат діяльності підприємства та порядку формування собівартості продукції (робіт, послуг), висловлення аудитором незалежної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про витрати.

Предметом аудиту є відображення витрат діяльності підприємства в обліку та звітності підприємства та порядок формування собівартості продукції (робіт, послуг).

Об'єктами аудиту є наявність і достовірність витрат незавершеного виробництва, їх формування за видами, елементами та статтями, достовірність відображення інформації про витрати підприємства за видами його діяльності та собівартості отриманої продукції, виконаних робіт, наданих послуг.

Джерелами інформації аудиту витрат є: вимоги нормативних документів, що регулюють облік витрат; наказ про облікову політику підприємства; первинні документи щодо віднесення витрат на певні об'єкти обліку; регістри обліку витрат (виробничі звіти, відомості розподілу втрат, журнали-ордери, Головна книга); звітність підприємства (ф. 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» тощо); бухгалтерські записи за рахунками: 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 13 «Знос необоротних активів», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо; аудиторські висновки, акти та

довідки за результатами попереднього контролю, дані інвентаризації тощо; відповіді на запити аудитора.

На початковому етапі оцінюється ефективність систем обліку та внутрішнього контролю витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Рівень ефективності системи внутрішнього контролю можна оцінити за наявністю оперативного контролю, правильністю визначення обсягів реалізованої продукції, якості, цін, дотримання графіків (термінів) реалізації, наявністю та надійністю пропускної системи при реалізації продукції тощо.

Одним із важливих етапів аудиту є встановлення реальності записів за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації». Реальність формування собівартості реалізованої продукції аудитор може встановити шляхом порівняння даних за дебетом рахунку 90 із документами, які є підставою для записів на рахунку. При цьому слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції, тобто необхідно перевірити достовірність відображення прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, розподілених загальновиробничих витрат, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». Слід також перевірити сальдо цього рахунку.

Під час здійснення перевірки за елементами витрат аудитор вивчає: наявність затверджених норм витрат, способи фактичного списання їх у виробництво; з'ясовує, чи не було випадків списання у виробництво сировини та матеріалів, що не належать до виробництва досліджуваних видів продукції; як проводиться оцінювання та списання зворотних відходів виробництва; правильність віднесення на виробництво вартості нестач і втрат цінностей у межах норм природних втрат.

Під час перевірки аудитор з'ясовує склад витрат, що відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Аудитору слід особливу увагу приділити перевірці реальності визначення собівартості продукції. Для цього списання продукції, тварин і матеріальних цінностей із кредиту рахунків 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 26 «Готова продукція», 21 «Поточні біологічні активи» у дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» зіставляють із нарахованою заборгованістю покупців (рахунки 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами») у відповідних бухгалтерських регістрах.

З метою обґрунтованої оцінки операцій з формування витрат і калькулювання собівартості продукції підприємств узагальнюються виявлені порушення, недоліки, відхилення у спеціально розроблених формах робочих документах аудитора.

Тестові завдання

Метою аудиту виробничої діяльності є:

1) підтвердження достовірності формування витрат, виходу продукції та правильність відображення їх в обліку;

2) встановлення обґрунтування об'єктів і номенклатури статей витрат;

3) підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;

4) інвентаризація незавершеного виробництва.

*До складу яких витрат аудитор надасть рекомендації включити вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції або є її необхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат***?**

1) прямих матеріальних;
2) загальновиробничих;
3) адміністративних;
4) витрат на збут.

39. Аудит формування фінансових результатів і використання прибутку

Метою аудиту є оцінка достовірності та правильності формування фінансових результатів і використання прибутку для виявлення резервів підвищення прибутковості підприємства, дотримання норм законодавства зі сплати податку на прибуток, статуту щодо використання прибутку.

Джерелами аудиту є: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», П(С)БО 16 «Витрати» і П(С)БО 15 «Дохід», а також дані рахунків 79 «Фінансові результати» за субрахунками: 791 «Результат операційної діяльності»; 792 «Результат фінансових операцій»; 793 «Результат іншої діяльності».

Основними етапами *аудиту формування фінансових результатів* є:

1. Перевірка дотримання стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо складу витрат, доходів та їх визнання.
2. Зіставлення окремих статей (елементів) форм фінансової звітності з Головною книгою.
3. Зіставлення даних Головної книги з регістрами синтетичного обліку за рахунком 79 «Фінансові результати».
4. Оцінка дотримання облікової політики стосовно формування фінансових результатів.
5. Перевірка узгодженості даних синтетичного й аналітичного обліку фінансових результатів.
6. Визначення рівня підтвердження даних про фінансові результати відповідними первинними документами.
7. Перевірка правильності розподілу прибутку відповідно до вимог чинного законодавства й умов статуту.
8. Аналіз фінансових результатів із метою виявлення впливу окремих факторів на розмір фінансових результатів і розробки відповідних заходів для реалізації виявлених резервів зниження собівартості продукції, збільшення доходів тощо.

Аудит підтвердження законності, достовірності та доцільності використання прибутку.

Аудит здійснюють відповідно до податкового законодавства, статуту, норм Господарського кодексу. Перш за все, перевіряють правильність визначення податку на прибуток платниками такого податку згідно з чинним законодавством. Фактичне використання прибутку аудитор перевіряє за даними бухгалтерського обліку, використовуючи дані рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті) збитки» – їх зіставляють із взаємопов'язаними рахунками, зокрема, 43 «Резервний капітал», 64 «Розрахунки за податками й платежами», 67 «Розрахунки з учасниками» й ін., а також з формами фінансової звітності (№№ 1, 2, 4).

Аудитору слід перевірити правомірність використання прибутку на створення резервного капіталу відповідно до статуту підприємства (згідно з вимогами чинного законодавства установчі документи господарського товариства мають містити відомості щодо порядку та строків розподілу прибутку) і норм Господарського кодексу України (не менше 25% статутного капіталу).

Наступним етапом є аудит використання прибутку на виплату дивідендів. Для цього необхідно чітко вивчити умови статуту щодо цього питання. Порядок і строки виплати дивідендів визначаються власником і зазначаються у статутних документах. Так, періодичність нарахування та виплати дивідендів може бути встановлена: поквартальна, піврічна, за наслідками 9 місяців, року тощо. Важливо, що сума прибутку до розподілу визначається за правилами бухгалтерського обліку. Рішення щодо виплати дивідендів має бути затверджене загальними зборами і підтверджено протоколом, зміст якого вивчається аудитором.

Одним із завдань аудитора є перевірка нарахування та сплати до бюджету авансового внеску з податку в розмірі встановленої ставки, нарахованої на суму дивідендів, що фактично виплачуються, без зменшення суми такої виплати на суму такого податку. Зазначений авансовий внесок вноситься до бюджету до/або одночасно з виплатою дивідендів (у разі виплати дивідендів у формі, відмінній від грошової базою для перевірки нарахування авансового внеску є вартість такої виплати, розрахована за звичайними цінами).

У випадку, якщо у статуті підприємства визначено відрахування від чистого прибутку на створення фондів розширення виробництва і соціальні потреби, аудитору слід перевірити достовірність здійснення цих операцій і правильність їх відображення в обліку та звітності.

Слід відмітити, що із 01.01.2015 р. контролюючі органи мають право проводити перевірку, зокрема: правильності ведення бухгалтерського обліку відповідно до НП(С)БО чи МСФЗ; правильності й повноти визначення доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування відповідно до НП(С)БО чи МСФЗ (пп.пп. 20.1.43, 20.1.44 ПКУ).

Тестові завдання

Яким бухгалтерським записом аудитор рекомендуватиме своєму клієнту відобразити в обліку недоотримані доходи, занижені доходи від реалізації продукції за минулий звітний рік?

1) дебет рахунку 36,37 кредит рахунку 701;

2) дебет рахунку 36 кредит рахунку 441;
3) дебет рахунку 36,37 кредит рахунку 702;
4) дебет субрахунку 441 кредит рахунків 36, 37.

Відповідно до законодавства акціонерне товариство виплачує дивіденди:
1) виключно цінними паперами;
2) виключно грошовими коштами;
3) у грошовій або натуральній формі;
4) у грошовій, натуральній формі або шляхом зарахування зустрічних вимог.

40. Аудит Балансу підприємства

Метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність у всіх істотних аспектах інструкціям, що регламентують порядок підготовки та подання фінансових звітів (національним, міжнародним стандартам бухгалтерського обліку). До форм річної звітності належать: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом), Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом); Звіт про власний капітал (Звіт про зміни у власному капіталі), Примітки до річної фінансової звітності».

У НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Норми цього Національного положення (стандарту) використовуються при аудиті фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

НП(С)БО 1 поділяє фінансову звітність на річну та проміжну. Для проміжної (квартальної) звітності у 2013 році є чинними форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) і №2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи).

Основними напрямками аудиту фінансової звітності є:

– встановлення переліку форм фінансової звітності, які згідно з чинними вимогами повинно складати підприємство;

– перевірка правильності визначення звітного періоду, за який складена звітність;

– перевірка правильності формування статей фінансової звітності;

– проведення аналізу якісних характеристик фінансової звітності;

– перевірка дотримання основних принципів бухгалтерського обліку та звітності.

Метою аудиту Балансу (Звіту про фінансовий стан) є забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Об'єктами аудиторського вивчення є звітність підприємства, склад і форми якої затверджені чинним законодавством, за період, що перевіряється;

Головна книга; облікові регістри; первинні документи; матеріали інвентаризації; податкові декларації тощо.

Основними напрямками аудиту є:

1) перевірка тотожності показників, що містяться у Балансі (Звіті про фінансовий стан) і регістрах бухгалтерського обліку. Показники статей заключного Балансу мають відповідати оборотам і залишкам на рахунках Головної книги, а показники балансів підприємства на початок і кінець року мають бути зіставними. Так, наприклад, аудитор перевіряє відповідність даних про первісну вартість нематеріальних активів, що наведені в Балансі, дебетовому сальдо рахунку 12 «Нематеріальні активи» у Головній книзі; за статтею «Знос» він має встановити відповідність даних Балансу кредитовому сальдо субрахунку 133 «Знос нематеріальних активів» у Головній книзі. Аналогічно здійснюють перевірку основних засобів, достовірності даних і відповідності рахункам бухгалтерського обліку за кожною суттєвою статтею;

2) перевірка реальності відображення активів (основними об'єктами аудиту активів підприємства є нематеріальні активи, незавершене будівництво, основні засоби, довгострокові фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи, запаси, розрахункові операції, фінансові інвестиції, грошові кошти й їх еквіваленти);

3) перевірка реальності існування відображеної у Балансі інформації про зобов'язання та забезпечення підприємства;

4) вивчення оцінки активів і пасивів відповідно до прийнятої облікової політики (наприклад, у разі перевірки правильності оцінки запасів аудитор має переконатись, що вона здійснена за найменшою з двох величин: собівартістю (первісною вартістю) або чистою вартістю реалізації);

5) визначення правдивості, точності, об'єктивності відображення стану підприємств на дату складання балансу;

6) вивчення облікових записів і даних Балансу з точки зору їх належності до звітного періоду, що перевіряється;

7) перевірка правильності відображення у Балансі нерозподіленого прибутку (непокритого збитку); визначення прибутку (збитку), який залишається у підприємства після сплати всіх податків, виплати дивідендів і відрахувань до резервного фонду;

8) узагальнення результатів аудиту за наслідками перевірки достовірності відображення усіх перевірених (у першу чергу суттєвих) статей у Балансі.

Тестові завдання

Прийоми засвідчення фінансової звітності передбачають:

1) обов'язкове підтвердження аудитором відповідності показників фінансової звітності даним Головної книги і журналів після перевірки достовірності первинних документів;

2) підтвердження відповідності показників фінансової звітності даним Головної книги (оборотного балансу) та журналів без здійснення прийомів перевірки достовірності первинної документації;

3) підтвердження невідповідності показників фінансової звітності даним Головної книги і журналів;

4) вірної відповіді немає.

При перевірці правильності заповнення Балансу (Звіту про фінансовий стан) слід перевірити чи:

1) підписаний Баланс (Звіт про фінансовий стан) директором фірми;

2) дотримується балансове рівняння;

3) обґрунтовані дані статей Балансу на кінець звітного періоду результатами інвентаризації;

4) відповідають дані статей Балансу на початок періоду даним Балансу на кінець попереднього періоду;

5) відповідають дані підсумкового Балансу оборотам і залишкам за рахунками Головної книги або іншого аналогічного регістру бухгалтерського обліку на кінець звітного року;

6) усі відповіді є вірними.

41. Аудит Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Мета аудиту – перевірка правильності складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), форма № 2, з метою забезпечення користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про доходи, витрати, прибутки і збитки та сукупний дохід підприємства за звітний період. Аудитору слід керуватись нормами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», що не суперечать Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку; дотримуватись умов визнання доходів, які встановлені П(С)БО 15 «Дохід», та витрат за П(С)БО 9 «Запаси» і П(С)БО 16 «Витрати».

Перевірку правильності складання Звіту про фінансові результати здійснюють за чотирма розділами: «Фінансові результати», «Сукупний дохід», «Елементи операційних витрат», «Розрахунок показників прибутковості акцій». Відповідно до п. 4 р. І НП(С)БО 1 кількість статей Звіту про фінансові результати не регламентована. Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (за винятком тих випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді). Складання звітності за оновленими формами, в тому числі і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) передбачає можливість додавати статті з переліку додаткових статей фінансової звітності, зберігаючи при цьому їх назву й код рядка. однак такі додаткові статті повинні відповідати двом критеріям:

1) інформація в них є суттєвою, тобто її відсутність може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;

2) оцінка статті може бути достовірно визначена.

Перевірку правильності заповнення розділу І «Фінансові результати» аудитор здійснює на підставі рахунків доходів і витрат, об’єднаних у відповідні класи 7 «Доходи і результати діяльності» і 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків.

При проведенні перевірки достовірності показників статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» аудитор з'ясовує правильність відображення доходу (виручки) від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у т.ч. платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) за вирахуванням наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів. Під час перевірки відображення доходу (виручки) на рахунках бухгалтерського обліку аудитор повинен встановити, що сума кредитових оборотів на субрахунках 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», 705 «Перестрахування» відображена у Головній книзі, відповідає даним форми № 2 у статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» (ряд. 2000); з'ясувати правильність відображення операцій за зобов'язаннями на додану вартість на рахунках бухгалтерського обліку.

Джерелами інформації під час перевірки правильності заповнення статті «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» (ряд. 2050) є дебетові обороти за рахунками 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 904 «Страхові виплати».

Застосовуючи прийом арифметичної перевірки, встановлюють достовірність даних за статтею «Валовий прибуток (збиток)», ряд. 2090 або ряд. 2095 (визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і собівартістю реалізованої продукції).

За статтею «Інші операційні доходи» (джерелом інформації є дані рахунків 71 «Інший операційний дохід» і 791 «Результат операційної діяльності») контролюють: доходи від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від реалізації оборотних активів. До цієї статті можуть наводитись додаткові статті:

- «Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю», в якій відображається дохід від зміни вартості всіх активів (фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості, біологічних активів та інших), які оцінюються за справедливою вартістю;
- «Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції», в якій відображається дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності.

Паралельно проводиться аудит статті «Інші операційні витрати», яка включає собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні (безнадійні) борги та втрати від знецінення запасів; втрати від операційних курсових різниць; визнані економічні санкції (джерелом інформації є дебетові обороти за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Правильність заповнення розділу 2 «Сукупний дохід», в якому наводиться інформація про інший сукупний дохід і розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді, аудитор здійснює, використовуючи аналітичні дані за рахунком 42 «Додатковий капітал». Перевіряючи достовірність

статті «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» слід мати на увазі, що у ній розкривається інформація про суму податку на прибуток, що пов'язаний із іншим сукупним доходом.

У розділі 3 «Елементи операційних витрат» наводяться відповідні елементи операційних витрат (на виробництво та збут, управління й інші операційні витрати), яких зазнало підприємство в процесі своєї діяльності протягом звітного періоду, за вирахуванням внутрішнього обороту, тобто за вирахуванням тих витрат, які становлять собівартість продукції (робіт, послуг), що вироблена і спожита самим підприємством. Собівартість реалізованих товарів, запасів у цьому розділі не наводиться. Правильність заповнення розділу 3 аудитор здійснює на підставі рахунків класу 8 «Витрати за елементами» (за умови їх застосування) або класу 9 «Витрати діяльності» та рахунку 23 «Виробництво». Під час перевірки статті «Матеріальні затрати» (ряд. 2500) можуть додатково перевірятись кредитові записи за рахунками 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Перевірка правильності заповнення розділу 4 «Розрахунок показників прибутковості акцій» є актуальним питанням тільки при аудиті фінансово-господарської діяльності акціонерних товариств, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Під час аудиту Звіту про фінансові результати можуть застосовуватись аналітичні процедури, зокрема порівняння фінансової інформації за поточний період із порівняльною фінансовою інформацією за попередні періоди. Цей вид аналітичних процедур може мати місце , як на початковому етапі аудиту Звіту про фінансові результати (в процесі отримання розуміння бізнесу підприємства-клієнта й оцінки ризиків, на етапі планування), так і на завершальному етапі. Наприклад, постатейне порівняння Звіту про фінансові результати за поточний рік із звітами про фінансові результати за попередні роки здійснюється шляхом розрахунку абсолютних і відносних приростів. Якщо в поточному році діяльність підприємства-клієнта не зазнала значних змін, то повинні були залишитися без змін і інші статті Звіту про фінансові результати. Порівняння відповідних показників поточного періоду з аналогічними показниками попередніх періодів дає можливість аудиторові виділити інформацію, яка вимагає подальшого дослідження. Наприклад, при незначному зростанні обсягу реалізації значне збільшення адміністративних витрат або витрат на збут дає підстави для більш ретельної перевірки таких статей витрат.

Завершальним етапом аудиту звіту про фінансові результати є формування думки в аудиторському висновку щодо достовірності показників, їх повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам у всіх суттєвих аспектах.

Тестові завдання

*У третьому розділі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наводиться інформація про***:**

1) витрати майбутніх періодів;
2) доходи майбутніх періодів;
3) інший сукупний дохід і розраховується сукупний дохід підприємства, отриманий у звітному періоді;
4) відповідні елементи операційних витрат.

Для фінансового аналізу Звіту про фінансові результати аудитором не використовуються такі методичні прийоми:

1) контрольний запуск сировини та матеріалів;
2) коефіцієнтний метод;
3) метод порівняння;
4) лабораторний аналіз;
5) вірними є відповіді 1, 4;
6) вірними є відповіді 2, 3.

42. Аудит Звіту про рух грошових коштів

У Звіті про рух грошових коштів розгорнуто наводиться інформація про надходження та вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (п. 9 р. II НП(С)БО 1). Це дає змогу проаналізувати здатність підприємства генерувати надходження грошових коштів, а також напрямки витрачання наявних коштів для оцінки необхідності в них на майбутнє. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту. У Звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим методом, рух коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми у звіті наводяться окремо у складі статей щодо відповідних видів діяльності.

Аудит форми № 3 за прямим методом передбачає перевірку даних з дебетових або кредитових оборотів рахунків обліку грошових коштів (30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках») за звітний період у кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку операцій, активів або зобов'язань.

Аудит форми № 3 за непрямим методом передбачає звірку із показниками Балансу (Звіту про фінансовий стан) та Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). І лише незначну кількість рядків вимагає заповнювати шляхом аналізу аналітики за рахунками обліку грошей. Це, з одного боку, дозволяє економити час і сили під час складання Форми, а з іншого — робить зміст статей Звіту менш зрозумілим з обивательської точки зору.

Звіт про рух грошових коштів містить розділи: I «Рух коштів у результаті операційної діяльності», II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності», III

«Рух коштів у результаті фінансової діяльності» та узагальнюючий розділ «Чистий рух грошових коштів за звітний період» (ряд. 3400).

Метою аудиту є перевірка достовірності складеного Звіту про рух грошових коштів підприємства, зокрема, відповідності показникам Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід); забезпечення користувачів достовірною інформацією про зміни, що сталися в грошових коштах та їх еквівалентах у підприємства.

Джерелами аудиту є: Баланс (Звіт про фінансовий стан), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), Звіт про власний капітал, дані Головної книги, синтетичного й аналітичного бухгалтерського обліку.

У ході проведення аудиту необхідно встановити:

1) дотримання підприємством вимог чинних законодавчих норм щодо складання Звіту про рух грошових коштів прямим і непрямим методом у результаті операційної діяльності (розділ I «Рух коштів у результаті операційної діяльності», рядки 3000–3195);

2) правильність відображеного руху грошових коштів за іншими видами діяльності – інвестиційною (розділ II) і фінансовою (розділ III).

У ході аудиторської перевірки слід також оцінити зміни, які мали місце в чистих активах, фінансовій структурі, їх вплив на суми й час потоків грошових коштів із метою розробки пропозиції щодо врахування змін у грошових коштах, які відбулися за звітний період, і вплив фінансової діяльності на грошові потоки підприємства.

Тестові завдання

Надходження та вибуття грошових коштів відображається у:

1) Звіті про фінансові результати;
1) Звіті про рух грошових коштів;
2) Звіті про власний капітал;
3) Балансі.

Метою аудиту складання Звіту про рух грошових коштів є перевірка інформації про:

1) внутрішні зміни в складі грошових коштів підприємства;
2) надходження активів шляхом емісії акцій;
3) вірними є відповіді 1, 2;
4) вірної відповіді немає.

43. Аудит Звіту про власний капітал

Метою аудиту Звіту про власний капітал є підтвердження вірогідності інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства упродовж звітного періоду.

Завдання аудиту полягає у необхідності встановлення достовірності та повноти відображення у Звіті результатів роботи підприємства щодо збільшення або зменшення власного капіталу.

Джерелами аудиту є дані синтетичного й аналітичного обліку (рахунків 4-го класу), Балансу (Звіту про фінансовий стан), Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Звіту про рух грошових коштів, вимоги НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Звіт про власний капітал не подають у складі проміжної звітності, а формують у складі річної фінансової звітності (ч. 1 ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»). Однак за потреби, з метою отримання інформації про власний капітал, підприємство може складати такий Звіт після закінчення кожного звітного періоду.

Під час проведення аудиту фінансової звітності за 2013 рік, аудитор керується вимогами НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яким внесено зміни у відображення складових власного капіталу. Так, статутний і пайовий капітали відтепер відображатимуться разом як зареєстрований капітал. До 2013 року у Звіті про власний капітал окремо відображався додатково вкладений та інший додатковий капітал, а оновлена форма Звіту розподіляє капітал у дооцінках і додатковий капітал. Таким чином, перевірка правильності формування за кожною статтею власного капіталу здійснюється за джерелами його формування:

– зареєстрований капітал (графа 3);
– капітал у дооцінках (графа 4);
– додатковий капітал (графа 5);
– резервний капітал (графа 6);
– нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (графа 7);
– неоплачений капітал (графа 8);
– вилучений капітал (графа 9).

Основними напрямками аудиту Звіту про рух грошових коштів є перевірка:

1) узгодженості суми кожної статті власного капіталу на початок і кінець звітного періоду з іншими звітними формами;

2) даних статей «Залишок на початок року» (ряд. 4000) і «Залишок на кінець року» (ряд. 4300) − здійснюється шляхом порівняння з даними рахунків 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал», 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал»;

3) достовірності статті «Зміна облікової політики» (ряд. 4005) − шляхом зіставлення із даними рахунків 41 «Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал». У цьому рядку відображають інформацію про вплив змін облікової політики на статті власного капіталу. Найчастіше такі зміни супроводжуються коригуванням сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки») на початок звітного року (графа 7). Водночас аудитору слід мати на увазі, що в разі коли суму коригування неможливо достовірно визначити, облікова політика поширюється лише на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики, тобто коригування звітності за минулі періоди не проводиться (пп. 12–13 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»);

4) відповідності статті «Виправлення помилок» (ряд. 4010) оборотам за рахунком 44 «Нерозподілений прибуток (непокриті збитки)». Аудитор перевіряє як здійснювалося коригування сальдо нерозподіленого прибутку (рахунок 44) на початок звітного року у випадку, коли в попередніх роках під час складання фінансової звітності були допущені помилки, які впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) (п. 4 НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»);

5) достовірності інформації, відображеної у розділі «Розподіл прибутку» (рядки 4200−4210, додаткові статті 4210, 4215, 4225). Перевіряють суму виплат власникам (дивіденди), дані про спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу та відрахування до резервного капіталу (п. 5.9 р. V Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433). У випадку якщо аудитор працює із суб'єктами державного (комунального) сектора економіки, в додаткових статтях перевіряють інформацію про суму чистого прибутку, що має бути сплачена до бюджету відповідно до законодавства, дані про спрямування прибутку до спеціальних (цільових) фондів і на матеріальне заохочення.

6) узгодженості даних статті «Чистий прибуток (збиток) за звітний період» із даними Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Сума чистого прибутку (збитку) із рядків 2350 (2355) зі Звіту про фінансові результати наводиться в графі 7. Джерелами інформації є також операції, що відображені записами: дебет рахунку 79 кредит рахунку 441 (дебет рахунку 442 кредит рахунку 79);

7) відповідності статей розділів «Внески учасників» і «Вилучення капіталу» відповідно до рахунків 46 «Неоплачений капітал» і 45 «Вилучений капітал»;

8) достовірності відображення на відповідних рахунках невідшкодованих збитків, безкоштовно отриманих активів і відображення за статтею «Інші зміни в капіталі» (ряд. 4290);

9) на останньому етапі аудитор узагальнює та систематизує результати проведених аудиторських процедур із перевірки достовірності показників Звіту про власний капітал у спеціально розроблених робочих документах.

Тестові завдання

Аудит Звіту про власний капітал розпочинають з:

1) підтвердження узгодженості показників Звіту з іншими формами фінансової звітності, констатування їх неузгодженості;

2) перевірки відповідності облікової політики підприємства нормативним і законодавчим вимогам;

3) виділення статей, доцільність перевірки яких висока внаслідок значних сум, відображених у них;

4) встановлення критеріїв перевірки.

Які аналітичні процедури використовуються при аудиті Звіту про власний капітал?

1) групування балансу за змістом і формою;
2) аналіз структури власного капіталу;
3) оцінка фінансової стійкості;
4) визначення умов платоспроможності в грошовій формі й їх дослідження;
5) встановлення залежності зростання власного капіталу від темпів зміни активів, залученого капіталу, активів у негрошовій і грошовій формі;
6) усі відповіді є вірними.

44. Оцінка аудитором подальших подій

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти й аудиторський висновок. Він має здійснити процедури, розроблені для одержання аудиторських доказів того, що всі події, які відбувалися до дати аудиторського висновку і які можуть потребувати коригування або розкриття інформації у фінансових звітах, були виявлені.

За характером викликаних змін у річному звіті підприємства подальші події можна поділити на два види:

• події, що вимагають коригувань, − за наслідками цих подій підприємство повинно внести зміни до окремих статей Балансу або інших звітних форм. Прикладами таких подій можуть бути банкрутство основного постачальника, розірвання договору з головним замовником, виявлення значних сум безнадійної або сумнівної дебіторської заборгованості;

• події, що вимагають розкриття, – ті, які не існували на дату Балансу і вперше виникли в наступному звітному періоді, наприклад, об'єднання підприємств, створення філіалів, додатковий випуск акцій. Ці події повинні бути розкриті в Примітках до річної звітності.

Види наступних подій:

1. Наступні події, викликані умовами, які виникли в звітному періоді, що перевіряються, а їхні можливі наслідки повинні бути відображені у відповідних статтях звітності (якщо їх можливо оцінити визначеною сумою) або наведені в пояснювальній записці до звітності.
2. Події, що виникають між датою, станом на яку складається річний звіт, і датою, на яку завершено підготовку (складання) звітності.
3. Події, що виникають між датою, на яку завершено складання звіту, і датою закінчення аудиторської перевірки.

4. Факти (події), виявлені після дати підписання аудиторського висновку, але до оприлюднення фінансової звітності підприємства.

5. Факти (події), що мають місце після офіційного оприлюднення фінансової звітності разом із аудиторським висновком і до дати проведення загальних зборів акціонерів.

У Міжнародних стандартах аудиту визначені основні види аудиторських процедур за оцінкою подій, які відбулися після складання фінансової звітності:

– опитування й анкетування керівництва підприємства-клієнта;

– оцінка ефективності заходів, що вживаються на підприємстві з метою забезпечення визначення впливу подальших подій;

– ознайомлення з найновішою бухгалтерською та звітною інформацією, яка була сформована після закінчення звітного періоду;

– вивчення фінансових прогнозів і перспективних планів, бюджетів підприємства і т.д.

Наслідки оцінки аудитором подальших подій впливають на зміст і вид його висновку. Якщо події після дати балансу мають істотний вплив на фінансову звітність, враховані підприємством при підготовки звітності, то аудитор складає безумовно-позитивний аудиторський висновок. У разі невідображення таких подій видається умовно-позитивний або негативний висновок. Одержавши й оцінивши всі необхідні дані в процесі аудиту, перед складанням висновку і звіту за проведеною перевіркою аудитор повинен одержати за підписом керівника підприємства-клієнта спеціальний лист (підтвердження того, що керівництво підприємства визнає свою відповідальність за достовірність поданої фінансової звітності; що аудитору була надана вся необхідна інформація, яка є точною і повною), а також мати екземпляри підписаної керівництвом звітності.

Аудитор не несе відповідальності за достовірність фінансової звітності після дати підписання аудиторського висновку. До офіційного оприлюднення фінансової звітності підприємства відповідальність за інформування про подальші події, які впливають на достовірність звітності, повністю покладено на керівництво клієнта.

Якщо після підписання аудиторського висновку і до офіційного оприлюднення фінансової звітності аудитору стає відомим факт, який може істотно вплинути на фінансову звітність клієнта, він повинен визначити доцільність внесення поправки до фінансової звітності й аудиторського висновку, а також обговорити це питання з керівництвом клієнта.

За умови, якщо керівництво вносить зміни до фінансової звітності підприємства, то аудитор повинен внести поправки в результати аудиторської перевірки. Дата на аудиторському висновку ставиться не раніше дня підписання керівництвом зміненої фінансової звітності.

За умови, коли керівництво клієнта не вносить виправлення до фінансової звітності, а аудитор вважає це за необхідне, аудитор повинен підготувати висновок, який відрізнятиметься від позитивного.

У випадку, коли аудиторський висновок вже передано клієнтові, аудитор повинен повідомити керівництво клієнта, яке відповідає за оприлюднення звітності або її публікацію, про недопустимість публікації без коригування звітності. Якщо фінансовий звіт все-таки опублікований без змін, аудитор повинен вжити заходів для інформування про це користувачів фінансової звітності. Прийняття рішення про такі дії залежатиме від правової підтримки аудитора і рекомендацій юриста.

Тестові завдання

За МСА 560 подальші події визначають як події:

1) між кінцем періоду та датою аудиторського висновку;
2) що очікуються в найближчому майбутньому;
3) що передбачені планами;
4) усі відповіді є вірними.

Якщо керівництво клієнта не бажає вносити зміни до фінансових звітів тоді, коли аудитор вважає це за необхідне (і аудиторський висновок не було передано клієнту), аудитор повинен висловити:

1) умовно-позитивну думку;
2) негативну думку;
3) умовно-позитивну або негативну думку;
4) відмову від висловлення думки.

45. Оцінка аудитором безперервності діяльності підприємства

Плануючи та здійснюючи аудиторські процедури, оцінюючи їх результати, аудитор повинен розглянути відповідність використання управлінським персоналом при підготовці фінансових звітів припущення про безперервність діяльності підприємства. Її оцінка є основним принципом підготовки фінансової звітності. На підставі припущення про безперервність діяльності підприємство, як правило, розглядається як таке, що продовжуватиме свою діяльність у майбутньому і не має наміру, потреби ні ліквідуватися, ні припиняти діяльність чи шукати захисту від кредиторів згідно з законами або нормативними актами.

Існують підходи, що визнають безперервність як концепцію, принцип або умовності. Безперервність діяльності підприємства визнається також як припущення, оскільки є необов'язковим для виконання, втім його недотримання потребує пояснень у Примітках до річної фінансової звітності, має подвійний характер (може відповідати або не відповідати реальній дійсності), хоча й не означає факту порушення правил ведення бухгалтерського обліку.

Законодавче закріплення та визнання припущення безперервності як принципу складання фінансової звітності й обов'язковість дотримання МСА визначило його об'єктом діагностичного дослідження в аудиті, що передбачає цілеспрямований процес всебічного вивчення аудитором окремих ознак, здатних негативно впливати на подальшу діяльність підприємства, тлумачення отриманих результатів і формування на цій підставі професійної думки щодо дотримання аудийованою особою припущення безперервності при складанні фінансової звітності.

Існує взаємозв'язок безперервності з іншими принципами підготовки звітності та підкреслено необхідність її діагностування зовнішніми аудиторами для забезпечення імовірності фінансової звітності.

Діагностика безперервності діяльності підприємств як невід'ємна частина процесу аудиту фінансової звітності виявляється через взаємозв'язок і взаємозалежність з трьома етапами аудиту (організаційним, дослідним (основним)

і заключним) та має власну логічну структуру, представлену підсистемами експрес- і фундаментальної діагностики.

Ознаки, наявність яких є свідченням того, що підприємство може припинити свою діяльність, поділяють на три групи: фінансові, виробничі й інші. До фінансових можна віднести: наявність негативних чистих активів або негативних чистих поточних активів; невелике значення показника співвідношення руху грошових коштів до загальних зобов'язань; високий ступінь залежності від зовнішніх джерел фінансування; низька рентабельність виробництва; нестабільність отримання прибутку; надмірне використання короткострокових кредитів для фінансування довгострокових активів; значні збитки від основної діяльності тощо.

До виробничих, що можуть свідчити про можливість припинення діяльності підприємства, відносять: значне зниження ефективності управління при незмінності керівництва; втрату основних ринків збуту; втрату основних покупців і постачальників; дефіцит ресурсів тощо.

До інших ознак належать: грубе порушення чинного законодавства, судові позови проти підприємства, несплата податків та інших обов'язкових платежів, жорстка конкуренція, можливість економічного захоплення іншими підприємствами; збільшення кількості банкрутства підприємств тієї самої галузі.

Класифікація об'єктів аудиторської діагностики у просторі (джерела виникнення й усунення загроз, склад факторів, рівень дослідження, ступінь впливу, повнота охоплення, здатність до коригування, інформаційна прозорість, характеристика стану об'єктів) і часі (періодичність прояву, час виникнення) орієнтує аудитора на найважливіших аспектах, що підлягають перевірці, дозволяючи заощадити в цілому час на діагностування безперервності діяльності підприємств.

Фундаментальна діагностика безперервності діяльності підприємства базується на комплексному фундаментальному аудиторському дослідженні здатності підприємства локалізувати негативний вплив окремих факторів. Резервами в цьому випадку можуть виступати як внутрішні (фінансово-економічний потенціал), так і зовнішні джерела. Її здійснення доречно тільки при виявленні подій або обставин, які ставлять під сумнів безперервність діяльності підприємств, виявлених під час експрес-діагностики, що вимагає від виконавців більшого професіоналізму й поглиблених знань методів аналітичного характеру.

Тестові завдання

До фінансових ознак, які є індикатором того, що підприємство може припинити свою діяльність, відносять:

1) наявність негативних чистих активів або негативних чистих поточних активів;
2) втрату основних ринків збуту;
3) низьку рентабельність виробництва;
4) погіршення взаємовідносин із банками;
5) нестабільність отримання прибутку;

6) жорстку конкуренцію;

7) наявність великої кількості неліквідних запасів матеріалів і готової продукції;

8) втрату основних керівників без їх заміни або значне зниження ефективності управління при незмінності керівництва;

9) вірними є відповіді 1, 3, 5, 7;

10) вірними є відповіді 3, 4, 6.

46. Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналові

Аудитор повинен одержати відповідні пояснення від управлінського персоналу та докази того, що управлінський персонал визнає свою відповідальність за достовірність фінансової звітності відповідно до визначеної концептуальної її основи. Аудитор може одержати такі докази з відповідних протоколів засідань ради директорів (або подібного органу), шляхом письмового пояснення від управлінського персоналу або із завіреної відповідними підписами копії фінансових звітів.

У разі неможливості отримати достатні та відповідні докази аудитору необхідно отримати додаткові пояснення, які повинні стосуватися питань, що є суттєвими при визнанні фінансових звітів достовірними. Документування усних пояснень знизить імовірність виникнення конфліктів і непорозумінь між аудитором і його клієнтом. Так, до листа-пропозиції, який надсилається управлінським персоналом, або до листа-зобов'язання, який надсилається управлінському персоналові, необхідно в окремому документі прописувати важливі питання, що стосуються проведення аудиту.

Письмові пояснення управлінського персоналу, які вимагає надати аудитор, обмежуються колом питань, що або окремо, або у сукупності розглядаються як суттєві стосовно фінансової звітності. Іноді може виникнути потреба у повідомленні управлінського персоналу про розуміння аудитором суттєвості окремих статей (елементів) фінансової звітності.

Під час аудиторського процесу управлінський персонал або за власною ініціативою, або у відповідь на запити аудитора надає йому чимало пояснень. Аудитору слід оцінити їх зміст і безпосереднє ставлення до питань, що є суттєвими для фінансових звітів.

З цією метою йому необхідно:

– знайти підтверджуючі аудиторські докази із внутрішніх або зовнішніх джерел суб'єкта господарювання;

– оцінити, чи є обґрунтованими пояснення, здійснені управлінським персоналом, і чи відповідають вони іншим одержаним аудиторським доказам, включаючи інші пояснення;

– розглянути поінформованість щодо окремих питань осіб, які надають пояснення.

Пояснення управлінського персоналу не можуть замінити інші аудиторські докази, які аудитор, як правило, очікує одержати.

Зазвичай аудитор включає до своїх робочих документів свідчення пояснень управлінського персоналу у формі резюме обговорень із управлінським персоналом або письмові пояснення управлінського персоналу.

Письмові пояснення є кращим аудиторським доказом, ніж усні; вони можуть бути оформленні у вигляді:

а) листа-пояснення від управлінського персоналу;

б) листа від аудитора, в якому відображається його розуміння пояснень управлінського персоналу і яке належним чином підтверджене управлінським персоналом;

в) відповідних протоколів засідань ради директорів (чи подібного органу) або підписаної копії фінансових документів.

МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» вимагає від аудитора повідомляти особам, наділеним управлінськими повноваженнями, про виявлені недоліки в системі внутрішнього контролю компанії, які важливі настільки, що з точки зору професійного судження аудитора заслуговують уваги керівництва. Відповідно до п. 9 МСА 265 аудитору слід описати такі недоліки, викласти пояснення їх можливого впливу та наслідків, надати пропозиції щодо застосування відповідних заходів, викласти пояснення щодо того, чи вживав аудитор будь-яких заходів для перевірки того, чи запроваджено керівництвом відповідні дії у відповідь на зауваження аудитора.

Якщо управлінський персонал відмовляється надати пояснення, що їх аудитор вважає потрібними, то це може розцінюватись аудитором як обмеження обсягу аудиту та виступати підставою для висловлення умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки стосовно фінансових звітів. У подібних випадках аудитор повинен оцінити достовірність інших пояснень, наданих управлінським персоналом під час аудиторської перевірки, і розглянути, чи може така відмова мати будь-який додатковий вплив на аудиторський висновок.

Тестові завдання

Аудитор повинен повідомляти найвищому управлінському персоналові суб'єкта господарювання інформацію:

1) з питань аудиту, яку виявлено під час аудиторської перевірки фінансових звітів і яка має значення для управління;
2) про усі виявлені помилки, порушення, недоліки;
3) лише про випадки шахрайства;
4) про зловживання матеріально відповідальних осіб.

МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» недолік внутрішнього контролю існує, якщо:

1) контроль розроблений, але не впроваджений;
2) контроль відсутній, необхідний для своєчасного запобігання або виявлення та виправлення викривлень у фінансовій звітності;

3) контроль розроблений, але не впроваджений;
4) усі відповіді є правильними

47. Аудиторський звіт та його характеристика

Згідно із вимогами МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової інформації» аудитор повинен сформулювати думку щодо фінансової звітності виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів та надати аудиторський звіт.

Відповідно до ст. 7 ЗУ «Про аудиторську діяльність» *аудиторський висновок* – документ, складений відповідно до стандартів аудиту 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, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, 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.

У «Заголовку» аудиторського висновку підкреслюється, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором, вказуються прізвище, ім'я та по батькові аудитора, назва аудиторської фірми. Зазначають повну назву підприємства, яке перевіряється, і час перевірки.

У розділі «*Вступ»* міститься інформація про склад фінансової звітності та дату її підготовки. Також зазначається, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівника підприємства і вказують про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Розділ «*Масштаб перевірки»* дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторську перевірку здійснено відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, що регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського фінансового обліку. Також зазначається, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем упевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих помилок.

Аудитор дає оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства й їх впливу на фінансову звітність. Даючи оцінку суттєвості помилок, він керується МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

Потім вказується, що аудитор використовував спосіб вибіркової перевірки інформації і брав до уваги тільки суттєві помилки. Тут же зазначаються принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися під час перевірки.

У розділі «*Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність»* додається висновок про достовірність фінансової звітності, вказується

концептуальна основа їх складання − Міжнародні стандарти фінансової звітності МСФЗ), національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) тощо.

У розділі «*Дата аудиторського висновку»* проставляється дата на день завершення аудиторської перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється в той день, коли керівництво підприємства підписує акт приймання-передачі виконаних аудитором робіт.

У розділі «*Підпис аудиторського висновку»* ставиться підпис директора аудиторської фірми або уповноваженої на це особи, яка має відповідний сертифікат аудитора України на вид проведеного аудиту.

В останньому *розділі «Адреса аудиторської фірми»* вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми і номер свідоцтва про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в Україні.

Тестові завдання

Як називається офіційний документ, що засвідчений підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), складений у встановленому порядку і містить думку щодо достовірності звітності?

1) акт перевірки;
2) аудиторський звіт;
3) аудиторський висновок;
4) договір на проведення аудиту.

Обов'язковими елементами аудиторського звіту є:

1) заголовок;
2) вступна частина;
3) місце складання;
4) масштаб перевірки;
5) висновок аудитора про перевірену звітність;
6) аудиторський висновок складається в довільній формі;
7) вірними є відповіді 1, 2, 4, 5;
8) вірними є відповіді 1, 3, 5.

48. Модифікація думки незалежного аудитора

Аудитор може висловити немодифіковану або модифіковану думку. 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». До аудиторського висновку включається параграф «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», «Підстава для висловлення негативної думки» або «Підстава для відмови від висловлення думки». У параграфі про підставу для модифікації відображається інформація про: суттєві викривлення фінансової звітності та кількісне визначення фінансового впливу викривлення (кількісне визначення цього впливу на податок на прибуток, чистий дохід, або власний капітал); спосіб розкриття фінансових викривлень; причини неможливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази; будь-які інші питання, що спричинили до модифікації думки аудитора.

Характеристику типів модифікованих думок аудитора наведено нижче.

Безумовно-позитивна думка висловлюється клієнту у випадках, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

• отримано всю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;

• надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;

• наявні адекватні та достовірні дані з усіх суттєвих питань;

• фінансова документація підготовлена відповідно до прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, що відповідає вимогам українського законодавства;

• фінансова звітність складена на підставі дійсних облікових даних і не містить суттєвих відхилень;

• фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою в установленому порядку.

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства. У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: «*відповідає вимогам», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «відповідно до».* Аудитор не робить певних застережень, такий висновок не містить пояснювального абзацу.

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлене аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському звіті ці події та рішення наводити необов’язково, оскільки вони не змінюють зміст безумовно позитивного висновку.

У випадку коли в аудитора існує фундаментальна невпевненість, аудитор висловлює *умовно-позитивну думку* з окремими поясненнями.

Існують основні *причини фундаментальної невпевненості*: значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв’язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом);

ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновків по конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних негативних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому).

Причини незгоди: неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність чинному законодавству і встановленим нормам порядку, оформлення або здійснення операцій.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, які викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво викривити дійсний стан справ у цілому або в основному. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей і незгод на фінансову звітність.

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до висловлення клієнту *негативної думки*. При висловленні *негативної аудиторської думки* доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для *відмови від висловлення думки.* 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 потенційної 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.

Тестові завдання

*Підприємство, яке перевіряють, протягом звітного року несло збитки. Вимоги до здійснення обліку й аудиту дотримано. Аудитор повинен висловити таку думку***:**

1) безумовно-позитивну;
2) умовно-позитивну;
3) негативну;
4) відмовитись від висловлення думки.

Усі висновки про фінансову звітність, структура яких відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку, – це:

1) модифіковані;
2) умовно-позитивні;
3) безумовно-позитивні;
4) негативні.

Для кожного з видів модифікованих думок визначити типові його змісту формулювання:

Вид думки	Типові формулювання
А. Безумовно-позитивна Б. Умовно-позитивна В. Негативна Г. Відмова від висловлення думки	1. ...за винятком згаданих обмежень...; 2. …задовольняє вимогам, належно.., дає достовірне і дійсне уявлення..; 3. ...достовірно. відображає., відповідає... 4. ...не задовольняє вимогам.., перекручує дійсний стан справ..; 5. ... не дає дійсного уявлення..; 6. ...неможливо на підставі наведених аргументів сформулювати думку про стан справ; 7. ...не відповідає.., суперечить.

1) А-2, 3; Б-1; В-4, 5, 7; Г-6;
2) А-3; Б-7; В-4, 5, 7; Г-6;
3) А-1; Б- 2, 3; В-4, 5, 7; Г-6;
4) А-2, 3; Б-1; В-7; Г-4, 5, 6.

Відповідно до МСА 705«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» причиною незгоди аудитора може бути:

1) неприйнятність системи або способів обліку;
2) обмеження масштабу діяльності аудитора;
3) невпевненість аудитора;
4) неможливість сформулювати думку.

49. Аудиторський звіт при виконанні спеціального завдання та інші підсумкові документи за наслідками аудиту

Завданнями спеціального призначення є аудит повного пакета фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку; окремого компонента повного пакета фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту, конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті; відповідності контрактних угод; - узагальнених фінансових звітів. При цьому у своїй роботі аудитор керуються наступними стандартами:

- МСА 800 (ISA) «Особливі міркування − аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення".

- МСА 805 (ISA) «Особливі міркування − аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»;

- МСА 810 (ISA) «Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності».

Перед початком виконання спеціального завдання аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

За результатами проведеної аудиторської перевірки аудитор повинен скласти аудиторський звіт спеціального призначення. Щоб уникнути його використанню в непередбачених цілях, аудитор повинен зазначити у висновку, з якою метою він надається і вказати будь-які обмеження щодо його розповсюдження та використання. До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені такі розділи: заголовок; адреса; вступний параграф; опис перевіреної фінансової інформації; положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора; - параграф, що описує обсяг, характер аудиторської перевірки; посилання на Міжнародні стандарти аудиту, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення; опис роботи, виконаної аудитором; параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації; дата звіту; адреса аудитора; підпис аудитора.

Під час аудиту виявляються різного роду помилки, порушення, відхилення, які можуть узагальнюватися в спеціальних звітах із різним найменуванням. Наприклад, на практиці часто складають такі документи як «Звіт про проведення аудиту», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиту», тощо. Вони можуть складатися відповідно до угоди аудитора та замовника з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної (підсумкової).

Загальна (*вступна*) *частина* може містити такі обов’язкові дані:

• місце та дату складання;

• назву аудиторської організації та її адресу;

• номер і дату видачі сертифіката та свідоцтва про включення до Реєстру суб’єкта аудиторської діяльності;

• період, за який здійснюється перевірка;

• склад облікової та звітної інформації;

• посилання на закони і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСА, якими керувався аудитор.

Загальна (*вступна*) *частина аудиторського звіту спеціального призначення, складеного аудитором, який працює самостійно,* має включати такі дані:

– прізвище, ім’я, по батькові аудитора;

– стаж аудиторської діяльності;

– номер реєстраційного свідоцтва, серію і номер сертифіката;

– номер поточного рахунку;

– прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки чи за узгодженням із ним інші юридичні або фізичні особи).

В аналітичній частині аудиторського звіту спеціального призначення наводять результати перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів і встановлених правил ведення бухгалтерського, фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Заключна частина містить загальний висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів. По суті, це – думка аудитора про перевірену фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона не оформлена окремим офіційним документом, засвідченим підписом і печаткою аудиторської фірми.

Підсумкові документи за наслідками аудиту адресуються замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка звіту також підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Тестові завдання

В аудиторському звіті спеціального призначення подають чіткий і повний висновок про:

1) фінансову звітність підприємства;
2) активи та пасиви підприємства;
3) зовнішньоекономічну діяльність;
4) виявлені випадки шахрайства;
5) правильної відповіді немає

50. Особливості державного фінансового аудиту

Важливим кроком на шляху наближення системи державного фінансового контролю України до європейських вимог є внесення наприкінці 2005 р. змін до чинного законодавства з питань запобігання фінансовим порушенням, забезпечення ефективного використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Зміни законодавства передбачають здійснення державного фінансового контролю через проведення державного фінансового аудиту й інспектування в формі ревізії.

Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці й аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Результати державного фінансового аудиту й їх оцінка викладаються у звіті.

Аудит та державний фінансовий аудит можуть проводитися за ініціативою суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Основним завданням державного фінансового аудиту є сприяння бюджетним установам у забезпеченні правильності ведення бухгалтерського обліку, законності використання бюджетних коштів, державного і комунального майна, складанні достовірної фінансової звітності тощо. Класифікацію державного аудиту здійснюють за певними критеріями.

Державний фінансовий аудит виконання бюджетних програм (аудит ефективності) – це форма державного фінансового контролю, спрямованого на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають.

Внутрішнім державним фінансовим аудитом визнається форма контролю, що забезпечує функціонально незалежну оцінку діяльності органів державного сектора. Метою внутрішнього аудиту є надання рекомендацій щодо вдосконалення діяльності органу державного сектора, підвищення ефективності процесів управління. На даний час в Україні внутрішній державний фінансовий аудит проводиться Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами.

За функціями і сферами діяльності державний аудит поділяють на такі види: *аудит фінансових звітів; аудит відповідності; аудит ефективності й економічності; аудит результативності діяльності*. Для більш повного розуміння сутності цих видів представляється доцільним розгляд визначення поняття «державний аудит», що наведене Головним бюджетно-контрольним управлінням США (General Accounting Office – GAO).

За GAO, під державним аудитом розуміють: 1) фінансовий аудит (або аудит фінансових звітів, у ході якого визначають: а) чи точно подані у фінансових звітах фінансове становище, результати діяльності відповідно до загальноприйнятих бухгалтерських принципів; б) чи дотримуються закони і нормативні акти у ході тих операцій, які можуть вплинути на зміст фінансових звітів; 2) управлінський аудит (або виконавчий чи операційний аудит), який включає: аудит економічності й ефективності діяльності, що спрямований на визначення: наскільки економічно й ефективно організація придбає, зберігає та використовує свої ресурси (персонал, майно, площі); причини її неефективної і неекономічної діяльності; в) чи дотримуються нею закони і нормативні акти, що стосуються питань економічності й ефективності; аудит програм діяльності, у ході яких визначають: ступінь досягнення результатів програми, встановлених законодавчими або іншими урядовими органами; б) ефективність організацій, програм, видів діяльності чи функцій; в) чи дотримується організація законів і нормативних актів, що стосуються програми.

Крім того, GAO встановлено три рівні аудиту, що здійснюється у державному секторі. Перший подібний фінансовому аудиту і передбачає перевірку на відповідність законодавчим і нормативно-правовим актам. За допомогою аудиту другого рівня під час перевірки ефективності й економічності

використання ресурсів організації здійснюється оцінка систем операційного контролю.

Проведення аудиту третього рівня спрямоване на оцінку результатів виконання програм за допомогою оцінювання ефективності шляхів досягнення конкретних програмних цілей.

Об'єктами державного фінансового аудиту визначено, з одного боку, виконання державних (бюджетних) програм, а з іншого − діяльність підконтрольних установ: бюджетних установ, суб'єктів господарювання державного сектора економіки й інших суб'єктів господарювання, які отримують кошти з бюджетів і державних фондів або використовують державне чи комунальне майно. Здійснення державного фінансового аудиту покладено на органи державного фінансового контролю і Рахункову палату України.

Тестові завдання

Як називається форма державного фінансового контролю, спрямована на визначення ефективності використання бюджетних коштів для реалізації запланованих цілей і встановлення факторів, які цьому перешкоджають?

1) незалежний аудит;
2) державний фінансовий аудит;
3) інвентаризація;
4) перевірка.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник / П. Й. Атамас. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
2. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / за ред. д.е.н. проф. Немченко В.В. та Редько О.Ю. – К. : ЦУЛ, 2012. – 536 с.
3. Берстайн Л. А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация / Л. А. Берстайн. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 624 с.
4. Білик М. Д. Організація і методика аудиту на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М. Д. Білик. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с.
5. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М. І. Бондар. – К. : КНЕУ, 2009. – 269 с.
6. Бутинець Ф. Ф., Жиглей І. В., Пархоменко В. М. Облік і аналіз зовнішньоекономічної діяльності / Ф. Ф. Бутинець, І. В. Жиглей, В. М. Пархоменко. – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 544 с.
7. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : підручник / А. Г. Загородній, Г. О. Партин, Л. М. Пилипенко, Т. І. Партин. - 3-тє вид., доопр. і допов. - Львів : Львів. політехніка, 2012. - 340 с.
8. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид, перероб. і доп. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 672 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика. Навчально-практичний посібник / [Н. І. Верхоглядова, В.П. Шило, С. Б. Ільїна та ін.]; за ред. Верхоглядової Н. І. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
10. Вербило О. Ф. Управлінський облік / О. Ф. Вербило, Н. М. Коробова, В. М. Ярошинський. – К. : НАУ, 2008. – 456 с.
11. Виноградова М.О. Аудит : навч. посіб. / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва.−К.: «Центр учбової літератури», 2014.−654 с.
12. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
13. Економічний аналіз / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбаток [та ін.]; за ред. акад. М. Г. Чумаченка. – Вид. 2-ге, перероб. і допов. – К. : КНЕУ, 2003. – 556 с.
14. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 10. − С. 3–8.
15. Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» // Голос України. – 2010. – № 131.
16. Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз / К. В. Ізмайлова. – К. : МАУП, 2001. – 152 с.
17. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання / Л. А. Лахтіонова. – К. : КНЕУ, 2001, – 388 с.
18. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені

наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2001 р. – № 18.
19. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2012 року / [Електронний ресурс] // Режим доступу : http://www.apu.com.ua
20. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
21. Національні стандарти бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 10, № 12 [спецвипуск].
22. Немченко В.В. Аудит. / Немченко В.В., Редько О.Ю. За ред. проф. Немченко В. В., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
23. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами / [Дудка К. П., Жук В. М., Жук Н. Л. та ін.]. – К. : Інститут аграрної економіки УААН, 2000. – 218 с.
24 Облік, аналіз та аудит : Навчальний посібник / [М. С. Білик, А. Г. Загородній, Г. І. Кіндрацька та ін.]. – К. : Кондор, 2008. – 618 с.
25. Організація і методика економічного аналізу : Навчальний посібник / [Т. Д. Косова, П. М. Сухарев, Л. О. Ващенко та ін.]. – К. : ЦУЛ, 2012. – 528 с.
26. Облік, аналіз та аудит зовнішньоекономічної діяльності: практикум : Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / О. О. Маслак [та ін.]. – К. : Каравела, 2011. – 279 с.
27. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : Навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
28. Основи аудиту / [С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло]. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328с.
29. Аудит : підручник / [О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.] за заг. ред. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
30 Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 46.
31. Приятельчук О. А. Аудит в схемах та таблицях / Аудит: конспект лекцій. Навчально-наочний посібник / О. А. Приятельчук. – К., 2010. – 265 с.
32. Про аудиторську діяльність // Закон України ВВР України. – 2004 р. – № 140-V.
33. Радецька Л. П. Управлінський облік: Навч. посіб. / Радецька Л. П., Овод Л. В. – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.
34. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська, навч. посіб. – К. : «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.
35. Савчук В. К. Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств / В. К. Савчук. – К. : Урожай, 1995. – 328 с.
36. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: Навч. посіб./ Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
37. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник / Л. К. Сук, П Л. Сук. – К. : Каравела, 2009. – 624 с.
38. Сучасний аудит. Підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка; Нац. акад.

статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.
39. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / Н. М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. − 976с.
40. Утенкова К. О. Аудит: Навч. посібник / К. О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
41. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / [М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін.]; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [5-те вид., перероб. і допов.]. – К. : Алерта, 2009. – 1056 с.
42. Черниш С. С. Економічний аналіз : Навч. посібник / С. С. Черниш. – К. : ЦУЛ, 2010. – 312 с.
43. Швиданенко Г. О. Сучасна технологія діагностики фінансово-економічної діяльності підприємства / Г. О. Швиданенко. – К. : КНЕУ, 2002. – 192 с.
44 Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік / В. Р. Шевчук. – К. : Алерта, 2009. – 176 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Авторський колектив:
Є. В. Калюга, д-р екон. наук, професор; ***І. Д. Лазаришина***, д-р екон. наук, професор; ***В. К. Савчук***, д-р екон. наук, професор; ***С. І. Дерев'янко***, канд. екон. наук, доцент; ***О. М. Колеснікова***, канд. екон. наук, доцент; ***Н. П. Кузик***, канд. екон. наук, доцент; ***С. В. Тивончук***, канд. екон. наук, доцент; ***К. В. Шевчук***, канд. екон. наук; ***А. М. Шиш***, канд. екон. наук, доцент

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ
У ПИТАННЯХ ТА ВІДПОВІДЯХ

Технічний редактор

Підписано до друку
Умовн. друк арк.
Наклад 500 прим.