

Міністерство освіти і науки України  
Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича

**Т.М. Ковальчук, І.І. Никифорак**

# **ОБЛІК І АУДИТ**

**Навчальний посібник**  
Видання 2-ге, перероблене та доповнене



Чернівці

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича  
2020

УДК 657(075.8)  
К 563

Друкується за ухвалою Вченої Ради  
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича  
(протокол № 11 від 30 листопада 2020 року)

Рецензенти:

**П.Т. Саблук** – заслужений діяч науки і техніки України, доктор економічних наук, професор, академік НААН України;

**Я.Д. Крупка** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку й оподаткування Західноукраїнського національного університету;

**З.І. Галушка** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічної теорії, менеджменту та адміністрування Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

**Автори:** Ковальчук Т.М. (теми 1-5), Никифорак І.І. (теми 6-9).

**Ковальчук Т.М.**

К 563 Облік і аудит : навч. посібник / Т.М. Ковальчук, І.І. Никифорак;  
за ред. Т.М. Ковальчук. – Вид. 2-ге, доп. та перероб. – Чернівці :  
Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2020. – 520 с.  
ISBN 978-966-423-000-0

У посібнику висвітлено та проаналізовано базові принципи бухгалтерського обліку й аудиту, їх зростаючу роль в умовах ринкової економіки, обґрунтовано значення обліку для різних користувачів. Із урахуванням сучасних підходів висвітлено предмет і метод бухгалтерського обліку та його елементи. Розкрито організацію та методіку аудиту фінансової звітності. Весь матеріал подано з використанням чинної нормативно-правової бази. Після кожної теми наведено питання для самоконтролю, тестові завдання, виробничі ситуації.

Для здобувачів ЗВО економічних спеціальностей галузі знань 07 «Управління і адміністрування», викладачів і аспірантів, працівників бухгалтерії, керівників і менеджерів усіх рівнів управління та підприємств.

УДК 657(075.8)

ISBN 978-966-423-000-0

© Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича, 2020

© Ковальчук Т.М., Никифорак І.І., 2020

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	7
<b>Програма курсу</b> .....	9
<b>Методичні рекомендації до організації самостійної роботи</b> .....	14
<b>ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	24
1.1. Господарський облік, його види .....	26
1.2. Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємством .....	30
1.3. Вимірники в обліку .....	38
1.4. Регулювання бухгалтерського обліку на Україні .....	39
1.5. Користувачі інформації бухгалтерського обліку .....	43
1.6. Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти .....	47
1.7. Активи підприємства, їх суть та класифікація .....	53
1.8. Джерела господарських засобів, їх характеристика та класифікація .....	56
1.9. Господарські процеси як об'єкти обліку .....	60
1.10. Основні принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік .....	62
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	66
<i>Тестові завдання</i> .....	67
<b>ТЕМА 2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	77
<b>2.1. Метод бухгалтерського обліку та його елементи</b> .....	77
2.1.1. Суть методу бухгалтерського обліку та його складових елементів .....	78
2.1.2. Роль елементів методу бухгалтерського обліку на стадіях облікового процесу .....	84
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	88
<i>Тестові завдання</i> .....	89
<b>2.2. Бухгалтерський баланс</b> .....	94
2.2.1. Бухгалтерський баланс, його суть і значення .....	95
2.2.2. Види балансів .....	96
2.2.3. Зміни в балансі під впливом господарських операцій .....	98
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	104
<i>Вправи для виконання</i> .....	105
<i>Тестові завдання</i> .....	107
<b>2.3. Рахунки бухгалтерського обліку та подвійний запис</b> .....	111
2.3.1. Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку .....	112
2.3.2. Техніка записів на рахунках бухгалтерського обліку .....	117

2.3.3. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку.....	120
2.3.4. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку .....	124
2.3.5. Оборотні відомості за рахунками синтетичного й аналітичного обліку .....	146
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	152
<i>Вправи для виконання</i> .....	153
<i>Тестові завдання</i> .....	156
<b>2.4. Документація та інвентаризація</b> .....	161
2.4.1. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку... ..	162
2.4.2. Класифікація бухгалтерських документів .....	166
2.4.3. Документообіг, його стадії .....	173
2.4.4. Порядок і правила зберігання первинних документів та облікових реєстрів.....	178
2.4.5. Організація захисту економічної інформації.....	180
2.4.6. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку .	183
2.4.7. Загальний порядок проведення та документальне оформлення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей ...	186
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	192
<i>Вправи для виконання</i> .....	193
<i>Тестові завдання</i> .....	194
<b>2.5. Оцінювання та калькуляція в системі бухгалтерського обліку</b> .....	198
2.5.1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку .....	199
2.5.2. Класифікація видів оцінки.....	201
2.5.3. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку .....	208
2.5.4. Типологія видів калькуляції.....	209
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	220
<i>Тестові завдання</i> .....	221
<b>ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	225
3.1. Організація обліку на промислових підприємствах.....	226
3.2. Стадії (етапи) облікового процесу .....	233
3.3. Облікові реєстри та їх класифікація .....	234
3.4. Техніка облікової реєстрації.....	241
3.5. Способи виправлення помилок в облікових реєстрах .....	243
3.6. Форми бухгалтерського обліку .....	247
3.7. Облікова політика підприємства.....	272
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	283
<i>Тестові завдання</i> .....	284

<b>ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ</b> .....	289
4.1. Облік процесу постачання.....	290
4.2. Облік процесу виробництва .....	291
4.3. Облік процесу реалізації.....	299
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	301
<i>Вправи для виконання</i> .....	302
<i>Тестові завдання</i> .....	303
<b>ТЕМА 5. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ</b> .....	309
5.1. Поняття та принципи побудови звітності .....	310
5.2. Класифікація бухгалтерської звітності .....	316
5.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.....	318
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	330
<i>Тестові завдання</i> .....	330
<b>ТЕМА 6. АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	335
6.1. Суть аудиту, його місце в системі контролю.....	336
6.2. Предмет і об'єкти аудиту .....	340
6.3. Класифікація видів аудиту .....	343
6.4. Суть аудиторської діяльності та аудиторських послуг.....	348
6.5. Управління аудиторською діяльністю .....	351
6.6. Суб'єкти аудиторської діяльності.....	354
6.7. Постулати та принципи аудиту.....	357
6.8. Метод і методичні прийоми аудиту.....	362
<i>Питання для самоконтролю</i> .....	365
<i>Вправи для виконання</i> .....	366
<i>Тестові завдання</i> .....	370
<b>ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	376
7.1. Основні етапи проведення аудиту .....	377
7.2. Порядок залучення замовника аудиту.....	378
7.3. Планування аудиторської перевірки .....	381
7.4. Порядок вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю.....	383
7.5. Суть загального аудиторського ризику та способи його визначення.....	386
7.6. Аудиторські докази та методика їх одержання .....	390
7.7. Помилки й оцінка їх суттєвості в аудиті.....	397

7.8. Робочі документи аудитора, їх види та призначення.....	402
7.9. Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем....	404
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>407</i>
<i>Вправи для виконання.....</i>	<i>408</i>
<i>Тестові завдання.....</i>	<i>410</i>
<b>ТЕМА 8. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ.....</b>	<b>416</b>
8.1. Загальні принципи та джерела інформації аудиту фінансової звітності.....	417
8.2. Методика аудиту Балансу.....	420
8.3. Методика аудиту Звіту про фінансові результати.....	428
8.4. Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів.....	430
8.5. Методика аудиту Звіту про власний капітал.....	432
8.6. Аудиторська оцінка фінансового стану підприємства.....	434
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>440</i>
<i>Вправи для виконання.....</i>	<i>441</i>
<i>Тестові завдання.....</i>	<i>446</i>
<b>ТЕМА 9. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ.....</b>	<b>453</b>
9.1. Аудиторський висновок, його зміст, структура та види.....	454
9.2. Аудиторський звіт.....	459
9.3. Оцінка подальших подій в аудит.....	460
9.4. Реалізація матеріалів аудиту.....	462
<i>Питання для самоконтролю.....</i>	<i>466</i>
<i>Вправи для виконання.....</i>	<i>467</i>
<i>Тестові завдання.....</i>	<i>469</i>
<b>Система контролю й оцінювання навчальних досягнень студентів.....</b>	<b>475</b>
<b>Додатки.....</b>	<b>483</b>
<b>Список рекомендованої літератури.....</b>	<b>511</b>

## ВСТУП

Розвиток ринкових відносин в Україні, який супроводжується її інтеграцією у міжнародний економічний простір, викликає необхідність перегляду існуючих і розробки нових методів управління. Так, стабільність і конкурентні переваги суб'єктів господарювання залежать від якості інформаційних ресурсів, на основі яких приймаються управлінські рішення. Тому необхідною передумовою ефективного управління господарською діяльністю підприємства є створення належної інформаційної системи, основу якої становить бухгалтерська підсистема.

Бухгалтерський облік, опираючись на діалектику розвитку матеріального світу, що нас оточує, діючі економічні закони й категорії, законодавчі та нормативні акти, вивчає базові принципи обліку, основні його методологічні прийоми відповідно до сучасних вимог управління. Він дозволяє оптимально використовувати трудові, матеріальні, грошові та фінансові ресурси на підставі постійного спостереження, вимірювання, реєстрації та контролю усіх господарських процесів. На підґрунті спеціальних прийомів облік формує інформацію про господарську діяльність підприємства та її результати у вигляді фінансової звітності.

Інформація фінансової звітності необхідна різним групам користувачів для підготовки, обґрунтування та прийняття виважених управлінських рішень. Тому вони зацікавлені у забезпеченні надійності, достовірності та відсутності ризику викривлення інформаційних ресурсів. Розв'язання вказаної проблеми здійснюється за допомогою інституту незалежного аудиту, який є обов'язковим елементом інфраструктури розвинутої ринкової економіки.

**Головна мета посібника** – викласти у доступній формі основний зміст навчальної дисципліни «Облік і аудит»; допомогти здобувачам вищої освіти осмислити предмет, метод бухгалтерського обліку, його елементи в світлі сучасних підходів з урахуванням чинних нормативно-правових актів, місце в практиці прийняття ділових рішень; сприяти усвідомленню базових принципів, які лежать в основі національної системи бухгалтерського обліку й аудиту фінансової звітності; дати можливість студентам навчитися вільно оперувати в полі специфічних термінів, понять про суть бухгалтерського обліку та аудиту; засвоїти економічні підходи, способи пізнання фактів господарського життя, дати їм оцінку з точки зору економічної доцільності; розвинути у здобувачів вищої освіти самостійне мислення, спираючись на знання

теорії та практики обліку і аудиту; відпрацювати комунікативні та групові навички взаємодії; забезпечити симбіоз знань, вмінь, навичок та здатностей розв'язувати складні завдання у сфері обліку і аудиту.

Навчальний посібник підготовлено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Облік і аудит» для здобувачів ЗВО економічних спеціальностей у галузі знань 07 «Управління і адміністрування». Він зорієнтований, перш за все, на самостійну роботу студента. Із цією метою в кожному розділі наведено інструктивно-методичні матеріали, контрольні запитання, тестові завдання та виробничі ситуації, які дають можливість перевірити рівень засвоєного матеріалу.



## **ПРОГРАМА КУРСУ**

### **ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Суть бухгалтерського обліку, його характерні особливості. Мета і функції бухгалтерського обліку. Види бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання.

Регулювання бухгалтерського обліку на Україні. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Поняття про предмет бухгалтерського обліку. Об'єкти бухгалтерського обліку: ресурси, джерела утворення ресурсів, господарські процеси. Активи підприємства, їх суть та класифікація. Види та загальна характеристика необоротних і оборотних активів. Джерела власних активів підприємства (власний капітал), їх суть і загальна характеристика. Джерела залучених коштів підприємства (зобов'язання підприємства), їх класифікація. Суть і загальна характеристика поточних, довгострокових зобов'язань, забезпечень наступних витрат і платежів та доходів майбутніх періодів.

Загальне поняття про господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку. Процеси придбання, виробництва та реалізації. Формування показників доходів, витрат і фінансових результатів.

Принципи бухгалтерського обліку, їх характеристика.

### **ТЕМА 2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Поняття методу бухгалтерського обліку та його складових елементів.

Бухгалтерський баланс як елемент методу. Мета складання балансу. Зміст і побудова балансу. Характеристика статей активу та пасиву балансу. Балансове рівняння. Значення балансу.

Типи господарських операцій, їх вплив на структуру та валюту балансу. Поняття та будова рахунку бухгалтерського обліку.

Суть подвійного запису господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Кореспонденція рахунків. Бухгалтерські записи (проведення), їх види. Порядок визначення оборотів і сальдо за активними і пасивними рахунками.

Синтетичні рахунки, їх призначення. Аналітичні рахунки, їх призначення. Взаємозв'язок між синтетичними й аналітичними рахунками. Субрахунки та їх використання.

Узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку. Оборотно-сальдова відомість по синтетичних рахунках: її зміст, порядок складання, інформаційне та контрольне значення. Оборотні відомості по аналітичних рахунках, їх види та значення.

Взаємозв'язок даних синтетичного й аналітичного обліку.

Значення та принципи класифікації рахунків. Класифікація рахунків за економічним змістом. Класифікація рахунків за призначенням і структурою.

План рахунків бухгалтерського обліку: принципи його побудови, характеристика. Поняття робочого Плану рахунків підприємства.

Суть документації як елементу методу бухгалтерського обліку. Значення документації. Вимоги до складання первинних документів.

Класифікація документів за призначенням, за порядком та за місцем складання та за іншими ознаками.

Суть інвентаризації як елементу методу бухгалтерського обліку. Цілі та завдання інвентаризації. Види інвентаризації.

Загальний порядок проведення та документальне оформлення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

Оцінка як система вартісного виміру.

Суть калькуляції в бухгалтерському обліку.

### **ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Суть облікового циклу. Первинний, поточний та узагальнюючий облік. Облікові реєстри та їх класифікація. Хронологічний, систематичний та комбінований записи у бухгалтерському обліку. Помилки в бухгалтерських записах і способи їх виправлення.

Форми бухгалтерського обліку: суть і види.

Суть облікової політики. Функції керівника та головного бухгалтера щодо організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Методичний, технічний та організаційний аспекти облікової політики. Наказ про облікову політику: основний зміст і призначення.

### **ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Загальна характеристика процесу придбання матеріальних цінностей.

Документальне оформлення операцій з придбання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Оцінка основних засобів при придбанні за плату. Характеристика рахунків з обліку придбання основних засобів. Відображення придбання основних засобів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Облік придбання нематеріальних активів. Оцінка нематеріальних активів при придбанні. Характеристика рахунків з обліку придбання нематеріальних активів. Відображення придбання нематеріальних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Облік процесу придбання виробничих запасів. Документальне оформлення операцій з придбання виробничих запасів. Оцінка запасів при придбанні. Характеристика рахунків з обліку придбання виробничих запасів. Відображення придбання виробничих запасів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Облік придбання малоцінних і швидкозношуваних предметів.

Облік процесу реалізації. Характеристика рахунків з обліку реалізації. Собівартість реалізації. Відображення в обліку процесу реалізації та фінансових результатів від реалізації. Облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності. Порядок визначення фінансових результатів.

## **ТЕМА 5. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ**

Фінансова звітність як джерело зведеної інформації та елемент методу бухгалтерського обліку. Мета, склад і елементи, якісні характеристики та принципи фінансової звітності.

Класифікація фінансової звітності. Порядок складання, подання та оприлюднення фінансової звітності. Форми фінансової звітності, їх призначення.

Баланс (звіт про фінансовий стан), особливості його складання. Зміст і форма балансу, вимоги до розкриття статей.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупні доходи). Зміст і форма звіту, загальні вимоги до розкриття його статей.

Звіт про рух грошових коштів. Мета складання, зміст, форма звіту та загальні вимоги до розкриття його статей.

Звіт про власний капітал. Мета складання, зміст, форма звіту та загальні вимоги до розкриття його статей.

Примітки до річної фінансової звітності.

## **ТЕМА 6. АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Наукові підходи до визначення аудиту. Мета аудиту. Призначення та необхідність аудиту. Місце аудиту в системі фінансового контролю та системі управління. Ознаки аудиту. Класифікація аудиту.

Предмет аудиту, його зміст і структура. Об'єкти аудиту. Метод і методика аудиту. Методичні прийоми аудиту. Класифікація аудиту та її практичне застосування.

Суть аудиторської діяльності. Управління аудиторською діяльністю в Україні. Суб'єкти аудиторської діяльності. Атестація аудиторів і порядок підвищення кваліфікації аудиторів. Реєстрація суб'єктів аудиторської діяльності. Обмеження видів діяльності аудиторів і аудиторських фірм.

Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Види аудиторських послуг. Об'єкти обов'язкового аудиту. Контроль якості аудиторських послуг. Підстави притягнення суб'єктів аудиторської діяльності до юридичної відповідальності. Підстави звільнення суб'єктів аудиторської діяльності від відповідальності.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Принципи аудиту.

## **ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Основні етапи процесу аудиту. Процедура вибору замовника та укладання договору.

Планування аудиту, його мета і стадії. Збір загальних відомостей про замовника (знання бізнесу клієнта). Прийняття рішень про продовження аудиту для замовника та згоду на аудит для нового клієнта. Документальне оформлення відносин із замовником.

Оцінка системи внутрішнього контролю й організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Визначення рівня властивого ризику та ризику контролю. Тести контролю. Визначення аудиторського ризику. Модель аудиторського ризику. Залежність між компонентами моделі аудиторського ризику. Ризик не виявлення помилок. Поняття і значення суттєвості відхилень в аудиті. Визначення межі суттєвості відхилень.

Документальне оформлення процесу планування. Загальна стратегія та план аудиту, їх зміст. Порядок залучення сторонніх експертів до аудиту фінансової звітності.

Аудиторські докази, методика їх одержання. Аудиторські процедури, їх призначення та види. Аудиторська вибірка: значення, етапи, оцінка результатів вибіркової перевірки. Статистичні та нестатистичні вибірки. Помилки, оцінка їх суттєвості в аудиті.

Поняття і класифікація робочих документів аудитора. Робочі документи, підготовлені під час планування, підготовки, проведення перевірки, узагальнення її даних. Методика складання робочих документів аудитора та ведення особової справи замовника. Організаційні та методичні документи, що свідчать про застосування аудиторських процедур, аудиторський звіт і рекомендації.

Характеристика систем обробки облікової інформації на ПЕОМ. Планування аудиту у комп'ютерному середовищі: вивчення комп'ютерного середовища, визначення ступеня ризику неефективності систем обліку та аудиту, їх надійності. Характеристика та підходи до аудиту у простих та складних комп'ютерних системах.

## **ТЕМА 8. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Загальні принципи та джерела інформації аудиту фінансової звітності. Зміст перевірки даних бухгалтерського обліку. Основні процедури та методика перевірки даних обліку і звітності.

Методика аудиту Балансу. Завдання та послідовність аудиту активів, капіталу та зобов'язань.

Методика аудиту Звіту про фінансові результати. Завдання та послідовність аудиту доходів, витрат та результатів за видами діяльності.

Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів. Перевірка касових операцій та операцій на рахунках у банку.

Методика аудиту Звіту про власний капітал. Аудит формування зареєстрованого статутного капіталу підприємств та його особливості. Аудит руху та використання капіталу за видами.

Використання методики експрес-аналізу для економічного читання бухгалтерської звітності. Аудиторська оцінка фінансово-економічного потенціалу підприємства й ефективності його використання.

## **ТЕМА 9. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ**

Порядок висловлення аудиторської думки. Вимоги до складання підсумкових документів аудитора. Аудиторський звіт і додаткова документація, їх порівняльна характеристика. Структура та види аудиторського звіту.

Аудиторська оцінка перспектив безперервної діяльності підприємств.  
Можливості реалізації матеріалів аудиту.

## **МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ**

Сучасна філософія освітньої діяльності у стінах сучасного європейського закладу вищої освіти – це активна реакція освітянського середовища на мінливі потреби ринку праці, потреби формування загальних і фахових компетентностей, необхідних для якісного виконання професійних обов'язків. Одним із головних векторів підвищення якості вищої освіти і визначною умовою професійної підготовки висококваліфікованих фахівців є студентоцентризм. Орієнтація вищої освіти на особистість здобувача вищої освіти дозволяє підготувати конкурентоспроможного фахівця на сучасному ринку праці з гнучким креативним мисленням, ініціативного, громадсько-активного, здатного до прогресивних змін у суспільстві, стимулює його до відповідального навчання, виховує такі якості, як: професіоналізм, позитивне міжособистісне спілкування, відповідальність, прийняття самостійних рішень, формування потреби в постійному оновленні знань, самостверженні, самореалізації, самовдосконаленні. З метою надання, визнання, підтвердження кваліфікацій та освітніх компонентів у Європейському просторі вищої освіти використовується Європейська трансферно-накопичувальна система (ЄКТС), яка ґрунтується на визначені навчального навантаження здобувача вищої освіти, необхідного для досягнення навчальних визначених результатів навчання, та обліковується в кредитах ЄКТС.

Кредит передбачає всі види навчальної діяльності, необхідної для завершення повного року академічного навчання у закладі: лекції, практичні роботи, семінари, консультації, індивідуальну, самостійну роботу. Проте усі світові та запропоновані останнім часом національні стандарти в основу навчання ставлять самостійну роботу, що сприяє підвищенню рівня професійної підготовки фахівців з вищою освітою, формуванню здатності постійно поновлювати здобуті теоретичні знання, виробленню в людини необхідності та вміння навчатися впродовж усього життя.

Самостійна робота є засобом оволодіння студентами глибокими знаннями, формування у них ініціативності, активності та самостійності. Самостійність – одна із властивостей особистості, яка характеризується сукупністю знань, умінь і навичок, якими володіє особистість, а також ставленням особистості до процесу діяльності, її результатів і умов здійснення. Тому головне завдання викладача навчити студента самостійно здобувати й застосовувати знання, працювати ефективно і

творчо. Здатність студента самостійно, без допомоги викладача, виконувати завдання свідчить про найвищий рівень розвитку інтелектуальних умінь.

Робочим навчальним планом з дисципліни «Облік і аудит» самостійній роботі студентів (СРС) відведено біля 2/3 загального обсягу навчального часу на вивчення даної дисципліни.

Метою самостійної роботи є оволодіння студентами фундаментальними знаннями, професійними вміннями та навичками, набуття досвіду творчої дослідницької роботи. СРС сприяє розвитку відповідальності й організованості, творчого підходу до розв'язання проблем навчального та професійного характеру. Основні завдання СРС – засвоєння в повному обсязі освітньо-професійної програми, послідовне вироблення навичок ефективної самостійної професійної (практичної та науково-теоретичної) діяльності на рівні світових стандартів.

Зміст СРС визначається робочою програмою дисципліни, завданнями та рекомендаціями викладача. При вивченні курсу «Облік і аудит» СРС передбачає:

- вивчення нового матеріалу (робота над окремими навчальними елементами (темами) дисципліни, питаннями відповідно до робочої програми курсу, що виносяться на самостійне вивчення);
- поглиблене вивчення матеріалу (підготовка до аудиторних занять (лекційних, семінарських, практичних); робота з підручниками, лекційним матеріалом, науковою, додатковою літературою, вивчення нормативних матеріалів тощо);
- завершення розпочатих на практичних заняттях завдань;
- розв'язування тестів;
- виконання різних завдань, які передбачає робоча програма курсу;
- відвідування консультацій (індивідуальних і групових);
- написання рефератів;
- виконання ІНДЗ;
- підготовка до модульних і комплексних контрольних робіт;
- участь у науковій роботі кафедри;
- участь у наукових і науково-практичних конференціях, семінарах, конкурсах тощо.

Організація СРС спрямовується на оволодіння вміннями та навичками:

- організації самостійної навчальної діяльності;
- самостійної роботи в бібліотеці з каталогами;
- роботи з навчальною, навчально-методичною, науковою, науково-популярною літературою;

- конспектування літературних джерел;
- роботи з нормативно-правовими актами та довідковою літературою;
- опрацювання статистичної інформації;
- роботи на ПЕОМ, користування інтернетом;
- написання рефератів, есе, доповідей з проблем курсу;
- підготовки фіксованих виступів, наукових доповідей, статей, тез виступів на наукові конференції;
- проведення наукових досліджень, передбачених певними навчальними елементами (темами) дисципліни;
- застосування набутих знань для розв'язування виробничих ситуацій.

Ефективною вважається така організація самостійної роботи, яка планомірна, систематична та змістовна. За цих обставин СРС має забезпечити системність знань і засобів навчання; мобільність і критичність мислення; володіння засобами обробки інформації; здатність до творчої праці.

### ***РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО РОБОТИ НАД ЛЕКЦІЙНИМ МАТЕРІАЛОМ***

Робота над лекційним матеріалом передбачає два основні моменти: конспектування лекцій і опрацювання лекційного матеріалу.

Конспектування – це складання конспекту (короткого письмового викладу будь-чого – лекції, доповіді, письмового джерела). Конспект – важлива форма активізації викладання навчального предмета. Складання конспекту лекції – це різновид розумової діяльності студента для засвоєння знань, їх застосування, структурно-графічного конструювання. При конспектуванні лекції варто на кожній сторінці залишати місце (поле) для пізніших записів, які можуть розширити й доповнити конспект. Конспектуючи письмове джерело, потрібно спочатку прочитати його, подумати над текстом, виділити основні моменти, коротко сформулювати їх, а потім записати. При необхідності можна зробити критичний аналіз і занотувати власну думку. Після конспектування необхідно якомога швидше прочитати свої записи і розшифрувати окремі скорочення, уточнити суть нових понять і термінів, спробувати запам'ятати їх; виділити головні думки та питання, які вимагають додаткового опрацювання; за темою лекції зібрати необхідний науковий, нормативний, а при можливості – статистичний матеріал, законспектувати додаткові письмові джерела; відібрати питання, для вивчення яких потрібна консультація.



## **РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ОПРАЦЮВАННЯ ПІДРУЧНИКІВ, НАВЧАЛЬНИХ ПОСІБНИКІВ, НАУКОВОЇ ТА ДОВІДКОВОЇ ЛІТЕРАТУРИ**

Самостійна робота з підручником має важливе значення навіть у випадку блискучого розкриття будь-якої теми лектором. Тільки так можна отримати свідомі, міцні і глибокі знання, а також сформувати та реалізувати творчі якості майбутніх дослідників. Оскільки робочим навчальним планом біля 2/3 часу для вивчення предмета відводиться на СРС, не всі питання можуть бути висвітлені на лекції. На самостійне вивчення виносяться й окремі теми курсу.

При вивченні теми курсу потрібно за посібниками ознайомитися з матеріалами майбутньої (наступної) лекції. Це дасть можливість уже до початку лекції мати загальне уявлення про матеріал, що буде вивчатися, дозволить одержати відповідь на питання, що виникли, а сама лекція буде більш конкретно, перетвориться в лекцію-бесіду і, як наслідок, дозволить закласти теоретичну базу для глибшого сприйняття інформації під час лекції.

Робота з посібником має бути спрямована у першу чергу на пошук відповідей на конкретно сформульовані питання у робочій програмі курсу «Облік і аудит» або питання для підготовки до семінарських і практичних занять та іспиту. Для цього треба користуватися підручниками чи посібниками, рекомендованими у списку основної та додаткової літератури з даної дисципліни (Додаток Ю).

Читаючи посібник, треба навчитися працювати з текстом (виділяти головне, логічні частини в тексті, основні теоретичні положення, ключові слова, спеціальні терміни та поняття, складати план, шукати спільні та відмінні ознаки).

Серед книг і брошур важливе наукове значення мають монографії, що містять усебічне дослідження однієї проблеми або теми, збірники наукових праць, реферати, різні наукові матеріали.

Процес ознайомлення з літературними джерелами з проблематики, що вивчається, необхідно починати з ознайомлення з довідковою літературою (універсальні та спеціальні енциклопедії, словники, довідники тощо), потім проглянути бібліографічні покажчики бібліотек.

Студентам необхідно уважно опрацювати матеріал з кожного питання і глибоко осмислювати зміст прочитаного. Важливо виробити вміння порівнювати висвітлення одних і тих же питань у різних джерелах, знаходити відмінності, зіставляти різні точки зору з принципівих питань, формулювати і відстоювати власну думку. На підставі усвідомлення опрацьованого матеріалу студент зможе формулювати висновки.

## *Рекомендації до вивчення нормативних документів*

Самостійна робота з нормативними документами – найбільш ефективний метод навчання майбутнього бухгалтера, фінансиста, економіста, менеджера працювати з нормативною базою. Результатом вивчення нормативних документів може бути складання предметного покажчика. Це сприяє виробленню навичок виділяти найбільш головні, ключові питання, систематизувати їх, комплексно підходити до вивчення змісту нормативного акта.

### **МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ПІДГОТОВКИ ДО ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ**

Практичні заняття покликані показати та довести до свідомості студентів зв'язок теорії з практикою, навчити їх застосовувати теоретичні знання на практиці, розвинути у студентів уміння використовувати на практиці елементи методу бухгалтерського обліку. Практичні заняття максимально наближені до виробничих умов і, як правило, це ситуації взяті з практики обліку господарських операцій та аудиту фінансової звітності підприємства, тож у ході виконання практичних завдань студенти набираються досвіду ведення бухгалтерського обліку.

При підготовці до практичного заняття студент має самостійно опрацювати лекційний матеріал, нормативно-правове забезпечення, інструктивно-методичний матеріал і матеріал навчального посібника «Облік і аудит».

В організації самостійної роботи студентів велике значення мають практичні заняття, на яких викладач ставить завдання, пояснює його, але виконання роботи студенти повинні здійснювати самостійно. Це поглиблює пізнавальну діяльність студентів, глибоке засвоєння ними матеріалу.

Одним із видів самостійної роботи є виконання домашніх завдань, які забезпечують регулярну роботу студентів над матеріалом. Важливо, щоб виконання домашніх завдань проводилося свідомо, розрахунки мають робитися не механічно, а супроводжуватися міркуваннями, глибоким аналізом і висновками.

## ***МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ДО ІНДЗ***

Науково-дослідна робота студентів – головна умова підготовки майбутнього фахівця, економіста-дослідника нового типу мислення, якому притаманний високий динамізм і для якого головним є культ пошуку пізнання, а не лише культ знань; ефективним засобом формування майбутнього вченого. Вона сприяє зміцненню зв'язків студентів з науковими школами і виконує частково функцію удосконалення навчального процесу, виховує риси дослідника, підвищує якість професійної підготовки фахівців. Індивідуальні науково-дослідні завдання (ІНДЗ) сприяють поглибленому вивченню студентами теоретичного матеріалу, закріпленню й узагальненню отриманих знань, формуванню вмінь використання знань для комплексного виконання відповідних професійних завдань, розвитку навиків самостійної пошукової роботи, допомагають становленню студентів як науковців, оволодінню методикою наукових досліджень; підвищенню власної наукової активності, розумових здібностей. Види ІНДЗ з курсу «Облік і аудит» визначаються робочою програмою. Індивідуальні завдання виконуються студентами самостійно із забезпеченням необхідних консультацій з боку викладача.

### ***Структура наукової роботи***

Усі види наукових робіт мають такі складові: титульна сторінка, зміст, вступ, основна частина, висновки, список використаної літератури, додатки.

**У вступі** обґрунтовується тема дослідження, визначається її актуальність, об'єкт, предмет, мета, завдання, гіпотези пошукової роботи, методи дослідження, характеризується новизна дослідження.

**Основна частина** присвячується теоретичному аналізу літератури та практичної діяльності в обраному напрямі. Кількість розділів залежить від складності теми та специфіки змісту дослідження. Оптимальна структура основної частини – 2 розділи, до кожного з яких входить 2 або 3 підрозділи (параграфи).

**Висновки** мають відповідати визначеним завданням, впливати із проведеного дослідження.

### ***Вимоги до змісту наукових робіт***

1. Титульна сторінка містить назви Міністерства, університету, факультету, кафедри, де виконана наукова робота, прізвище, ім'я, по батькові автора, курс, спеціальність, групу, форму навчання, назву

наукової роботи, науковий ступінь, учене звання, прізвище, ім'я, по батькові наукового керівника, місто, рік написання роботи.

2. Зміст – це друга після титульного аркуша сторінка, де визначено структуру (план) наукової роботи з назвами розділів, підрозділів і номери початкових сторінок.

3. Ілюстрації (карти, схеми, фотографії, діаграми, креслення) і таблиці необхідно подавати після тексту, де вони згадуються вперше, або на наступній сторінці. Ілюстрації позначають словом «Рис.» і нумерують послідовно в межах розділу, за винятком ілюстрацій, поданих у додатках. Номер ілюстрації складається з номера розділу і порядкового номера ілюстрації, між якими ставиться крапка, наприклад: «Рис. 1.2» (другий рисунок першого розділу). Номер рисунка, його назва та пояснювальні підписи розміщують послідовно під ілюстрацією.

4. Таблиці нумерують послідовно (за винятком таблиць, поданих у додатках) у межах розділу, наприклад: «Таблиця 1.2» (друга таблиця першого розділу), та розміщують цей напис у правому верхньому куті над відповідним заголовком таблиці.

5. Формули. Пояснення значень символів і числових коефіцієнтів треба подавати безпосередньо під формулою в тій послідовності, у якій вони наведені у формулі. Значення кожного символу та числового коефіцієнта треба подавати з нового рядка.

Рівняння та формули треба виділяти в тексті вільними рядками (вище та нижче від кожної формули потрібно залишити не менше одного вільного рядка).

6. Посилання. Під час написання наукової роботи необхідно посилатися на джерела, документи і перевірити достовірність відомостей про цитування документа. Посилатися потрібно на найновіші публікації. У тексті наукової роботи посилання на джерела необхідно позначати порядковим номером за списком джерел, що виділений квадратними дужками, наприклад: .... у працях [1– 4...]. Можливе посилання у виносках, при цьому оформлення посилань також повинно відповідати бібліографічному списку за переліком посилань із зазначенням номера.

7. Список використаних джерел необхідно скласти згідно з державним стандартом у порядку появи посилань у тексті (або в алфавітному порядку прізвищ авторів чи заголовків, якщо авторів більше ніж троє).

8. Додатки належить оформляти на сторінках, наступних після списку використаних джерел, при цьому кожний додаток необхідно подавати з нової сторінки. Додаток повинен мати заголовок, який друкується вгорі (симетрично до тексту сторінки) з великої літери.

Тематика наукових робіт не обмежується Додатком Я1.

Робота оформляється за схемою курсової роботи вищих навчальних закладів освіти. Кожна робота повинна ґрунтуватись на певній науковій базі (посилання на відповідну літературу, її перелік) і відображати власну позицію дослідника. Наукова база зазначається в кінці роботи у вигляді списку використаної літератури. Обсяг науково-дослідницької роботи не повинен перевищувати 30 друкованих сторінок. Оригінал роботи друкується на папері формату А4.

Одним із видів індивідуальних завдань студента є **реферати**. Вони повинні сприяти поглибленню та розширенню теоретичних знань студентів з окремих тем дисципліни «Облік і аудит», розвивати у студентів пізнавальні здібності та навички СР з навчальною та науковою літературою.

Реферат є доповіддю на визначену тему, що містить огляд наукових і нормативних джерел чи скорочений виклад змісту монографії, статті або інших джерел з основними фактичними даними і висновками. Реферат – це творча робота, яка повинна бути виконана й оформлена згідно з вимогами, він повинен містити розгорнуті аргументи, роздуми, порівняння. Вимогами до викладу реферату є актуальність, точність, стислість, виразність, простота.

Реферуючи ту чи іншу працю, потрібно намагатися якнайповніше, чітко та послідовно передати її зміст у максимально стислій, і за можливостями, узагальненій формі.

Головні вимоги до написання реферату такі: осмислення теми дослідження, усвідомлення логіки викладення реферату, врахування вимог до оформлення.

Критерії оцінювання якості складання реферату:

- обґрунтування актуальності теми;
- формулювання мети реферативної роботи;
- складання плану;
- виділення головного, суттєвого при розкритті теми;
- виділення головного при роботі з літературними джерелами;
- висловлення особистого ставлення до об'єктів (процесів, явищ), що вивчаються;
- використання логічних прийомів мислення;
- наукова аргументованість викладеного матеріалу;
- підведення підсумків до написання висновків;
- дотримання умов оформлення рефератів.

Як правило, загальний обсяг реферату не більше 7-10 стандартних сторінок формату А4. Тематика рефератів наведена в додатку Я2.

### *Основні етапи роботи:*

1. Вибір теми.
2. Підбір і аналіз літератури з обраної теми та складання попереднього плану роботи.
3. Написання тексту й оформлення роботи.
4. Виголошення реферату на семінарі або його представлення.

### ***Зміст і оформлення реферату***

Реферат складається зі: вступу, основної частини, висновків і бібліографічного списку.

**У вступі** обґрунтовується актуальність досліджуваної проблеми, мета і завдання дослідження.

**В основній частині** послідовно висвітлюються питання плану. Виклад кожного питання завершується коротким висновком.

**Висновки** мають впливати із проведеного дослідження.

У тексті реферату мають бути посилання на літературу. Реферат завершується бібліографічним списком. До нього необхідно внести використані джерела (статті, монографії, підручники, посібники, нормативно-правові акти, Інтернет-ресурси тощо).

На семінарському занятті студент протягом 5-7 хв. коротко доповідає основні положення реферату. Мета повідомлення – засвоєння іншими студентами основних аспектів розглянутої теми. Суттєвим недоліком в організації цієї роботи є *дослівне читання реферату та його обговорення без попереднього ознайомлення з ним опонентів*.

Повідомлення сприяє глибокому осмисленню змісту проблеми, розкриттю найважливіших положень. Студент вчиться вільно володіти матеріалом, використовувати різноманітні форми презентації. Після виголошення реферату, відповіді на питання, обговорення написаного, студенту виставляється оцінка.

Найліпші реферати можуть бути рекомендовані до друку як наукові статті, подаватися на конкурси студентських наукових робіт.

### ***Тест як форма навчання, контролю й оцінювання знань***

З метою виявлення актуального, наявного у студента на даний момент часу, рівня та структури (систематичності) знань запроваджується тестування.

Тест – метод виявлення конкретних якостей особистості та інтенсивності їх вираження, обсягу та якості знань, навичок і вмінь студента за допомогою спеціально підготовлених питань, задач, ситуацій тощо.

Тестування дозволяє контролювати навчальний процес на кожному занятті. Для перевірки знань при вивченні курсу «Облік і аудит» використовуються кілька видів тестових завдань:

1. Відкриті тестові завдання, зорієнтовані на вибір студентами однієї правильної відповіді із 5 наведених.
2. Закриті тестові завдання другого рівня складності, зорієнтовані на перевірку запам'ятовування (дописування пропущеного слова, речення, формули тощо).
3. Тестові завдання на зіставлення третього рівня складності, зорієнтовані на виявлення відповідності між, наприклад, категоріями, принципами, які знаходяться в лівій частині аркуша, та відповідними визначеннями, що наведені у випадковому порядку в правій частині аркуша.

Головними критеріями якості тестів з курсу «Облік і аудит» є:

- об'єктивність – результати тестування не залежать від того, хто проводить тест;
- валідність (від англ. valid – справжній, придатний, те, що має чинність);
- придатність тесту для виміру саме тієї якості, на оцінювання якої він спрямований. Валідність тесту дозволяє з'ясувати: що вимірює тест і чи відповідає він тій меті, для якої використовується. Наприклад, якщо тест використовується для оцінювання знань студента з курсу «Облік і аудит», то тест має вимірювати саме ці знання, а не загальну ерудицію чи знання у сфері економіки;
- надійність – виражає ступінь точності й постійності, характеризує свободу від погрешностей процедури тестування. Повторне тестування для перевірки надійності зазвичай проводиться через два тижні. У разі коефіцієнта кореляції вище 0,75 надійність тесту вважається досить прийнятною.

Тестування як форма оцінювання забезпечує об'єктивність і оперативність оцінки знань.

# ТЕМА 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

## Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про види господарського обліку, види бухгалтерського обліку, його суть, основні завдання, функції, предмет, класифікацію об'єктів, та принципи, а також ознайомлення з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», засвоєння основ нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку.

### **Питання для вивчення:**

Господарський облік, його види.

Суть бухгалтерського обліку, його види.

Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємством.

Вимірники, що застосовуються в обліку.

Державне регулювання бухгалтерського обліку.

Користувачі інформації бухгалтерського обліку.

Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти.

Активи підприємства, їх суть і класифікація.

Джерела власних активів підприємства (власний капітал), їх суть і загальна характеристика.

Джерела залучених коштів підприємства (зобов'язання підприємства), їх класифікація.

Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.

Основні принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік.

### **Після вивчення теми 1 студент повинен:**

#### • **знати:**

- суть поняття «господарський облік»;
- види господарського обліку, їх суть, взаємозв'язок і відмінності між ними;
- визначення бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку згідно із Законом;
- вимоги до бухгалтерського обліку;
- вимірники господарського обліку;
- державне регулювання бухгалтерського обліку;
- основні нормативно-правові акти, що регулюють ведення бухгалтерського обліку (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти фінансової звітності);



- користувачів інформації бухгалтерського обліку;
  - суть предмета бухгалтерського обліку;
  - об'єкти бухгалтерського обліку;
  - суть і класифікацію активів;
  - суть і класифікацію зобов'язань;
  - господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку;
  - принципи бухгалтерського обліку;
- **уміти:**
    - аналізувати відмінності між видами обліку;
    - формулювати визначення бухгалтерського обліку відповідно до Закону;
    - класифікувати господарський та бухгалтерський обліки;
    - характеризувати структуру державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні;
    - характеризувати державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні;
    - класифікувати користувачів інформації бухгалтерського обліку.
    - виділяти об'єкти обліку, формулювати їх суть і правильно ідентифікувати;
    - класифікувати господарські засоби за функціональною роллю у процесі відтворення, за джерелами утворення та цільовим призначенням;
    - класифікувати джерела власних активів;
    - класифікувати зобов'язання;
    - характеризувати господарські процеси;
    - формулювати суть принципів бухгалтерського обліку;
- **набути навиків:**
    - аналізу відмінностей видів господарського обліку;
    - розуміння ролі бухгалтерського обліку в системі управління;
    - використання вимірників в обліку;
    - роботи з нормативно-правовим забезпеченням обліку;
    - визначення об'єктів обліку;
    - розрізняти засоби підприємства та джерела їх утворення;

## 1.1. Господарський облік, його види

*Люди уже давно зрозуміли  
необхідність обліку, але ще  
не зовсім розуміють, що і як  
потрібно обліковувати.*

*Р. Емерсон*

Із поняттям «облік» усі неодноразово зустрічаються у своєму житті, однак при цьому не кожен знає його зміст.

**Облік** – це спостереження, вимірювання, реєстрація та узагальнення даних. Ці елементи є складовими будь-якого виду обліку і дозволяють здійснювати контроль за станом кожного функціонуючого суб'єкта, створювати належну інформацію про нього для прийняття рішень. Незважаючи на те, що складові обліку (спостереження, вимірювання, реєстрація та узагальнення даних) скрізь однакові, суб'єкти обліку – різні.

**Господарський облік** – це спостереження, вимірювання та реєстрація господарських факторів, які є справжніми явищами або справжніми процесами господарювання, з метою контролю і керівництва ними.

Для всебічного відображення складної та багатогранної господарської діяльності використовуються різні види господарського обліку: оперативний, бухгалтерський, статистичний. Кожен із них відрізняється складом явищ, які відображаються; об'єктами; призначенням; способами здійснення.

**Оперативний облік** – це система поточного спостереження і контролю за окремими господарськими операціями по ходу їх безпосереднього здійснення.

**Статистичний облік** представляє собою систему вивчення і контролю масових соціально-економічних явищ у процесі суспільного життя. Його показники характеризують закономірності та тенденції розвитку господарства.

**Бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень [21].

Бухгалтерська інформація необхідна апаратові управління підприємством для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а також широкому колу користувачів як із прямим фінансовим інтересом (сьогоднішнім і потенційним інвесторам, кредиторам), так і з непрямим

(податковим органам, фінансовим консультантам, регулюючим органам).

Згідно зі *статтею 3 ГКУ*, під **господарською діяльністю** розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством [7, ст.55].

Суб'єктами господарювання є:

1) господарські організації – юридичні особи, створені відповідно до Цивільного кодексу України, державні, комунальні та інші підприємства, створені відповідно до цього Кодексу, а також інші юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані в установленому законом порядку;

2) громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці [7, ст.55].

Об'єктами господарських правовідносин є майно суб'єктів господарювання, тобто сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються в діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів, і права на нього [7, ст.139].

Найбільш розповсюдженою формою господарювання є підприємство.

**Підприємство** – самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому Господарським кодексом України та іншими законами [7, ст. 62].

*Підприємство:*

- діє на основі статуту або модельного статуту (якщо законом не встановлено інше);

- є юридичною особою;
- має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків, печатку з своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом;
- не має у своєму складі інших юридичних осіб.

Відповідно до ст.2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства поділяють на такі види [21]:

1. Мікропідприємства, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

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

2. Малі підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств і показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

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

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

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

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

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

Підприємництво здійснюється на основі вільного вибору видів діяльності (рис. 1.1)



**Рис. 1.1. Види діяльності підприємства**

## 1.2. Місце бухгалтерського обліку в управлінні підприємством

Досягнення мети, цілеспрямованої поведінки будь-якої системи при зміні умов її функціонування може забезпечити управління системою. Управління – це свідомий вплив людини на економічні та соціальні процеси (об'єкти), на пов'язаних з ними людей, який здійснюється з метою надання процесам певної спрямованості, отримати бажані результати. Управління як система складається з двох підсистем: керуючої (суб'єкт управління – керівні органи) та керованої (об'єкт управління – господарські процеси). Вплив людей на ресурси здійснюється через механізм управління, складовими частинами (функціями) якого є: планування (оперативне, перспективне), регулювання, організація господарської діяльності, стимулювання робітників, облік, контроль і аналіз господарської діяльності. Воно здійснюється на основі інформації про зміни елементів системи або її зв'язків, шляхом відповідного регулювання. Модель функціонування об'єкта управління будується за допомогою облікової інформації, що слугує передумовою для прийняття управлінських рішень.

**Метою** ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

### **Завдання бухгалтерського обліку:**

- безперервне, суцільне, взаємопов'язане й документальне спостереження за економічними та соціальними процесами і явищами на підприємстві;
- забезпечення достовірною та своєчасною інформацією всіх внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;
- забезпечення контролю за наявністю та рухом майна, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів згідно із затвердженими нормативами та кошторисами;
- попередження негативних результатів господарської діяльності підприємства;
- виявлення внутрішніх резервів забезпечення його фінансової стійкості.

У бухгалтерському обліку відображається вся діяльність підприємства. Суцільне, безперервне, документальне відображення взаємозв'язаних господарських операцій (фактів, явищ господарського життя) у грошовій оцінці, їх реєстрація й узагальнення дозволяє

формувати повну і достовірну інформацію про підприємство, необхідну для підготовки та прийняття обґрунтованих управлінських рішень на всіх рівнях управління, для оцінки підприємства на ринку, виявлення фінансового стану конкурентів, залучення інвестицій, виконання інших завдань.

Зі схеми (рис. 1.2) видно роль бухгалтерського обліку і як засобу інформаційного забезпечення управління процесом відтворення, і як засобу, який відображає формування та вимірювання новоствореної вартості. У зв'язку з тим, що створена у процесі відтворення вартість змінює своє значення у часі, перед бухгалтерським обліком виникає необхідність аналітичного зіставлення поточних величин із їх значеннями у минулому і майбутньому.

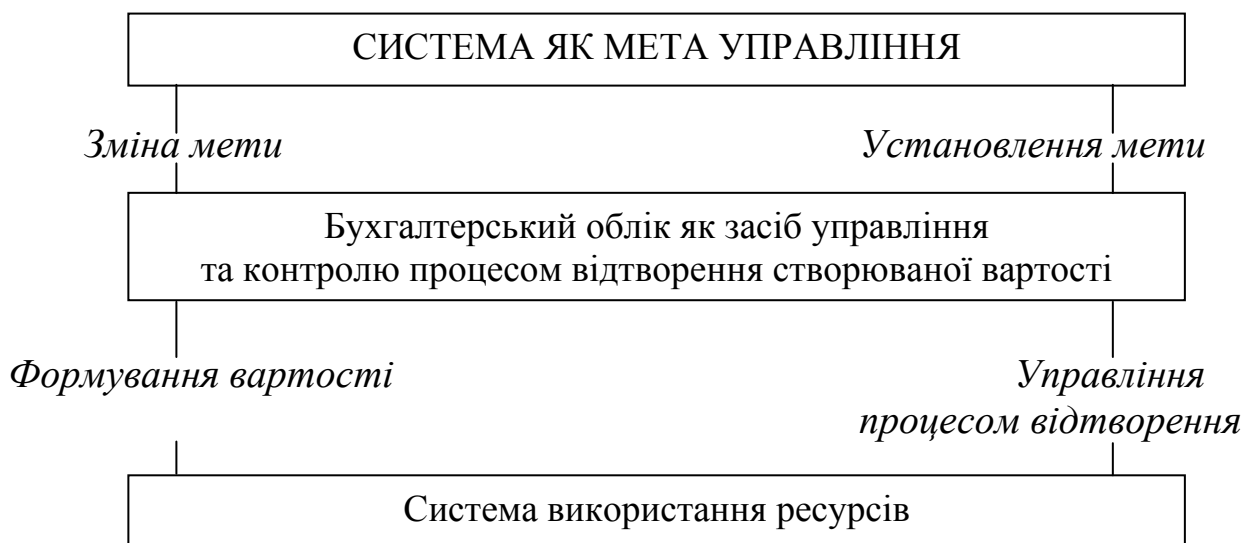


Рис. 1.2. Зв'язок бухгалтерського обліку із системою використання ресурсів

Отже, бухгалтерський облік служить тією ланкою, що пов'язує господарську діяльність і людей, які приймають рішення. Він вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для дальшого використання; обробляє дані, зберігає їх до потрібного моменту, а потім переробляє так, щоб вони стали корисною інформацією; передає за допомогою звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття рішень.

Отже, дані про господарську діяльність є входом у систему бухгалтерського обліку, а корисна інформація для осіб, які приймають рішення, – виходом з неї.

У системі управління підприємством бухгалтерський облік виконує такі функції:

- інформаційну – забезпечення інформацією про діяльність господарюючого суб'єкта різних користувачів;

- контрольну – необхідність здійснення методами бухгалтерського обліку контролю за збереженням та ефективним використанням ресурсів, виконанням планових завдань тощо;
- комунікаційну – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління;
- прогнозу – забезпечення стратегічного планування (прогнозу) й координування розвитку підприємства в майбутньому на підставі аналізу фактичних результатів діяльності;
- аналітичну – здійснення на основі первинних і зведених даних економічного аналізу наявності, стану та руху ресурсів і результатів діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень у короткостроковому та довгостроковому періоді.

**Вимоги до бухгалтерського обліку.** Для успішного використання облікової інформації необхідно, щоб облік відповідав певним вимогам. До таких вимог належать:

- 1) зіставність планових (прогнозних) та облікових показників;
- 2) точність і об'єктивність;
- 3) достовірність облікових даних;
- 4) оперативність обліку;
- 5) повнота і простота обліку;
- 6) економічність обліку.

Отже, облікова інформація – основа прийняття управлінських рішень як усередині підприємства, так і поза ним.

Знання бухгалтерського обліку дозволяє набути не тільки навиків рахівництва, але й уміння приймати виважені управлінські рішення. Інформація бухгалтерського обліку є важливим підґрунтям для таких рішень як всередині підприємства, так і поза ним. Бухгалтерський облік забезпечує кількісну інформацію для реалізації таких функцій, як планування, контроль і аналіз.

**Бухгалтерський облік і планування.** Планування – це процес формування порядку дій. Він охоплює: постановку цілей, визначення шляхів їх досягнення та вибір оптимальних альтернатив. На всіх цих стадіях бухгалтер повинен моделювати фінансові проблеми та шляхи їх розв'язання. Облікові дані попередніх періодів є вихідною базою для планування, а дані поточного обліку – засобом контролю за виконанням планів, підґрунтям для коригування планових завдань.

**Бухгалтерський облік і контроль.** Контроль як функція управління полягає у своєчасному виявленні відхилень від планів, визначенні того, наскільки господарські дії відповідають плану і законодавчим актам.



**Бухгалтерський облік і аналіз.** Економічний аналіз здійснюється на базі бухгалтерського обліку, який є головним джерелом інформації. Економічний аналіз передбачає оцінку, діагностику і прогнозування управлінських рішень, дає оцінку їх обґрунтованості, встановлює причини виявлених відхилень. Він дає можливість з'ясувати, чи була досягнена поставлена мета (зворотній зв'язок), а якщо ні, то з'ясувати, що було причинами: хибне планування або контроль, або сама мета була обрана неправильно. Економічний аналіз обґрунтовує плани, робить їх реальними, збалансованими ресурсами.

Отже, бухгалтерський облік як одна із функцій управління взаємозв'язаний із іншими функціями, розвиває і доповнює їх.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. Він займає особливе місце в системі господарського обліку порівняно з іншими видами. Бухгалтерський облік суцільний і неперервний у часі (при веденні бухгалтерського обліку потрібно фіксувати всі, без винятку, факти господарської діяльності); відображає всі об'єкти в єдиному грошовому вимірнику; строго документований (підґрунтям для будь-якого бухгалтерського запису має служити документ); ведеться спеціальною службою підприємства – бухгалтерією; строго регламентується законодавством і нормативними документами.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Усі види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів.

Бухгалтерський облік можна розділити на кілька видів, кожен із яких вимагає спеціальних знань і регулюється особливими правилами та є важливим питанням його організації (рис. 1.3).

Сьогодні серед науковців ведуться дискусії щодо класифікації видів обліку. Поділ бухгалтерського обліку на види (підсистеми) або виділення самостійних облікових систем – одна із сучасних проблем теорії бухгалтерського обліку. Так, В.Г. Швець констатує, що в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за сферою діяльності на виробничо-господарський, бюджетний і банківський; за обліковими функціями – на фінансовий, податковий і управлінський [32, с.16]. Крім того, як окремі види обліку, вчені виділяють креативний, екологічний та соціальний облік.

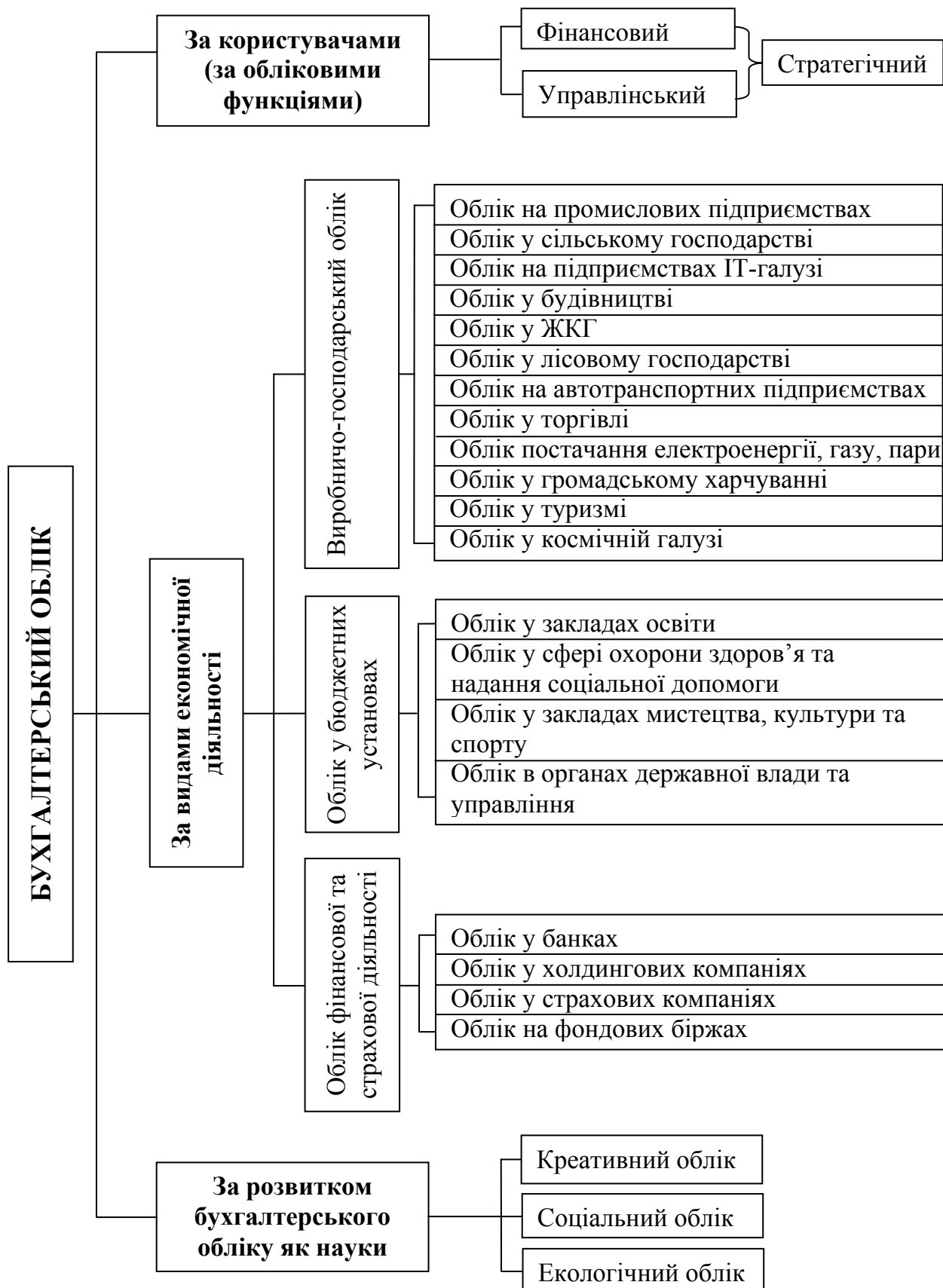


Рис. 1.3. Види бухгалтерського обліку

Об'єктивна необхідність адаптації національної системи обліку до світових облікових систем зумовила його типологію на два види – фінансовий та управлінський.

**Фінансовий облік** – це сукупність правил і процедур, які забезпечують підготовку та оприлюднення інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства відповідно до законодавства [6, с.15].

Фінансовий облік – це інформаційна система, яка вимірює, обробляє і передає інформацію як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам. Отже, ту частину бухгалтерського обліку, яка забезпечує складання фінансової звітності, називають фінансовим обліком.

**Внутрішньогосподарський (управлінський) облік** – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [21].

Метою управлінського обліку є формування інформаційної системи підприємства. Головне завдання управлінського обліку – підготовка достовірної інформації, яка є джерелом для прийняття рішень у системі внутрішньогосподарського управління (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку**

<b>Ознака порівняння</b>	<b>Фінансовий облік</b>	<b>Управлінський облік</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1. Користувачі	Зовнішні користувачі (інвестори, кредитори, податкові та інші урядові органи, банки, тощо) та внутрішні користувачі	Різні рівні внутрішньогосподарського управління
2. Види систем обліку	Система подвійного запису	Необмежений системою подвійного запису. Використовується будь-яка система, що дає результат
3. Свобода вибору рішень	Обов'язкове дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку	Немає норм і обмежень, єдиний критерій – придатність
4. Вимірники, які використовуються	Національна валюта за курсом, який діє на момент виникнення факту господарської операції	Будь-які грошові, натуральні чи трудові вимірники
5. Основні об'єкти обліку й аудиту	Господарська одиниця в цілому	Різні стратегічні підрозділи господарської одиниці, центри витрат, відділення, бригади тощо

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
6. Частота складання звітності	Періодично на регулярній основі	Коли потрібно. Може складатися і на нерегулярній основі
7. Ступінь надійності одержаної інформації	Вимагають об'єктивності, повноти і достовірності, піддається перевірці, історичний за природою	Значним чином залежить від цілей, футуристичний за своєю природою
8. Ступінь достовірності інформації	Розкриває результати операцій підприємства і має відкритий характер	Призначений для певного кола осіб, має закритий характер

**Бюджетний облік.** Успішне виконання державного та місцевого бюджетів може бути забезпечене лише за умови чіткої організації бюджетного обліку. Діяльність бюджетних установ є дуже різноманітною: соціальна сфера управління державою та місцеве самоврядування, незалежне судочинство тощо.

Забезпечення зберігання бюджетних коштів через відображення усіх операцій, щодо виконання бюджетів усіх рівнів у бухгалтерських документах, складання бухгалтерського балансу та звітності може бути лише за умови чіткої організації бухгалтерського обліку, який прийнято називати бюджетним обліком. Його метою є надання користувачам повної, своєчасної та правдивої інформації про доходи, видатки, кредитування за вирахуванням погашення та фінансування бюджетів, а також підвищення результатів виконання бюджетів для прийняття рішень. Бюджетним обліком називається бухгалтерський облік виконання бюджету та кошторисів бюджетними установами [2].

**Стратегічний облік** – система забезпечення керівництва підприємства інформацією, що допоможе досягти стратегічну (лідерську) позицію на ринку стосовно конкурентів [14, с.68]. Система стратегічного обліку пов'язана з цілями стратегічного управління.

Оскільки сучасне підприємство розглядається як відкрита соціально-економічна система, яка має зв'язки із глобальним і конкретно-економічним оточенням, для прийняття ефективних як тактичних, так і стратегічних рішень необхідна релевантна й адекватна інформація про кожну із підсистем цієї складної системи.

Кінцевий результат господарської діяльності багато в чому залежить від того, наскільки добре підприємство керує внутрішніми факторами мікросередовища та враховує вплив зовнішніх факторів макросередовища, які завжди пов'язані з невизначеністю. Тому стратегічний облік має враховувати фактори зовнішнього середовища,

бути орієнтованим до обліку невизначеності, ґрунтуватись на стратегіях, які розробляються підприємством.

Система стратегічного обліку передбачає відображення тих подій, що відбудуться в майбутньому, тобто здійснюється симуляція реальних подій, на основі яких складається стратегічна звітність (стратегічні баланси, внутрішні стратегічні звіти тощо) [14, с. 521].

**Креативний облік** – абсолютно нове поняття, яке часто інтерпретують як творчий облік. Коріння цієї «творчості», – як констатують американські вчені Мет'юс М.Р. і Перера М.Х.Б., – сягають глибини століть, протягом яких подібна творчість зводилася до вуалювання та спотворення облікових даних, тепер воно розглядається як прямий наслідок облікової політики та втрачає свій негативний відтінок. Креативний облік є справою вибору кожного підприємства, проте можна відзначити спільні проблемні сторони діяльності, які характерні для більшості підприємств усіх галузей економіки. До них можна віднести: облік маркетингових досліджень; облік за сегментами ринку; облік витрат на логістику; облік на наукові дослідження та розробки; облік витрат на природоохоронну діяльність; облік трансакційних витрат; облік адміністративних витрат; облік витрат на якість продукції; облік корпоративної діяльності; облік витрат на збір та утилізацію відходів; облік інших об'єктів [22, с.8].

Креативний облік – це творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження. Креативний облік може бути доповненням до фінансового чи управлінського обліку [18, с.90].

**Екологічний облік.** У зв'язку з тим, що проблема забруднення довкілля стає загально-планетною, розв'язуватися вона має людством у цілому. Наукові дослідження та практичний досвід свідчить про те, що витрати та зобов'язання, зумовлені природоохоронною діяльністю стають настільки значимими, що недостатня увага до них істотно збільшує ризик помилкової оцінки фінансового стану підприємств (організацій), що формуються в бухгалтерському обліку і звітності.

**Екологічний облік** на підприємстві – це система виявлення, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень [11].

Екологічний облік має створити подвійне інформаційне забезпечення для ефективних систем екологічного менеджменту, зокрема показники екологічного стану підприємства повинні

відображатися безпосередньо у фінансовій звітності підприємства, або у спеціально розробленій звітності щодо цього.

**Соціальний облік.** Соціально-економічні зміни ХХІ століття призвели до необхідності врахування в обліку великої кількості змінних, які відображають соціальні наслідки прийняття того чи іншого рішення.

**Соціальний облік** – це інформаційна система, яка повинна відображати результат впливу діяльності підприємства на суспільство (негативний чи позитивний). Існування сучасного суспільства неможливе без бухгалтерського обліку як однієї з інформаційних систем [23, с.21].

### 1.3. Вимірники в обліку

Кількісне відображення господарських операцій в різних видах господарського обліку забезпечується використанням облікових вимірників – натуральних, трудових, вартісних (рис. 1.4).

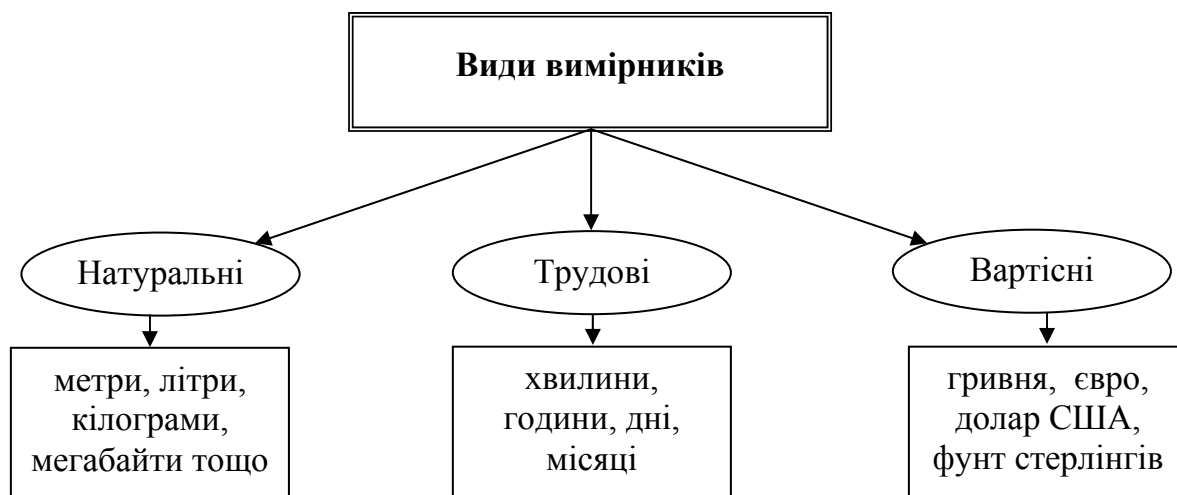


Рис. 1.4. Види вимірників в обліку

**Натуральні вимірники** необхідні для одержання інформації, як правило, про однорідні об'єкти обліку в кількісному виразі. Залежно від фізичних властивостей і особливостей об'єктів, які обліковуються, використовуються різні натуральні вимірники (шт., м, га, т, ц, кг, л, м<sup>3</sup>).

**Трудові вимірники** призначені для вимірювання й обчислення робочого часу, витраченого на виконання тієї чи іншої роботи або виду діяльності. Вони виражаються в різних одиницях витрат праці: людино-годинах, людино-днях, нормо-годинах тощо і на їх основі формуються показники працємисткості продукції, окремих трудових операцій, технологій, частин продукції, працємисткість робіт; на підґрунті інформації про затрати праці, виражені у трудових вимірниках

нараховують заробітну плату, визначають показники продуктивності праці.

**Грошові (вартісні) вимірники** є узагальнюючими, дозволяють визначити показники неоднорідних об'єктів в одному еквіваленті та відповідають грошовим знакам у національній валюті (гривня з копійками). Іноземна валюта перераховується в гривні за курсом, установленим Національним банком України. Використання грошового вимірника зумовлене товарно-грошовими відносинами.

#### 1.4. Регулювання бухгалтерського обліку на Україні

Система регулювання бухгалтерського обліку законодавчо встановлює єдині правові та методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Сьогодні у вітчизняній практиці обліку склалася трьохрівнева система державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

##### Система державного регулювання обліку в Україні

Рівень регулювання	Джерела регулювання	Документи, які регулюють облік	Галузь впливу
1	2	3	4
I.	Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України	Конституція України, , Господарський кодекс України, Цивільний кодекс України, Податковий кодекс України, Кодекс законів про працю України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента, Постанови Уряду	Установлюють єдині правові засади ведення підприємництва та регламентують основи організації та ведення бухгалтерського обліку
II.	Міністерство фінансів України, Національний банк України та інші органи виконавчої влади	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – система національних стандартів	Регулюють загальні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку, подання фінансової звітності, правила і порядок обліку окремих об'єктів

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
III.	Міністерство фінансів України, та інші органи виконавчої влади	План рахунків, Інструкції щодо його застосування, Методичні рекомендації та вказівки	Визначають систему реєстрації та групування об'єктів обліку, регулюють методи оцінки майна, порядок проведення інвентаризації

**I рівень – законодавчий.** Головним нормативним документом державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [21] зі змінами та доповненнями, який забезпечує одноманітність обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання користувачам необхідної достовірної інформації про майновий стан підприємств, їхні доходи і витрати. Він установлює єдині правові та методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Закон закріплює методологічні основи збирання, реєстрації й узагальнення інформації, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно з діючим законодавством [21, ст.2].

Згідно зі ст.6 цього Закону, **державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:**

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Законом регламентуються принципово важливі положення та моменти в організації, веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності:

- визначення термінів та сфера дії Закону;
- мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;



- валюта бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні;
- організація бухгалтерського обліку на підприємстві;
- первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку;
- інвентаризація активів і зобов'язань;
- загальні вимоги до фінансової звітності;
- консолідована та зведена фінансова звітність;
- застосування міжнародних стандартів;
- звітний період та порядок подання й оприлюднення звітності;
- контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік і фінансову звітність.

**II рівень – методологічний (нормативний).** Питання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності регулює Міністерство фінансів України.

Дорадчим органом при Міністерстві фінансів України є Методологічна рада з бухгалтерського обліку, яка утворюється з висококваліфікованих науковців, спеціалістів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів і аудиторів України.

**Методологічна рада з бухгалтерського обліку** – це науково-практичний центр з питань методології бухгалтерського обліку та звітності, його комп'ютеризації та вдосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку, розробки заходів і нормативних документів щодо подальшої гармонізації національної системи бухгалтерського обліку з рекомендаціями міжнародних стандартів обліку, організації розробки та розгляду проєктів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки, підвищення кваліфікації бухгалтерів тощо.

Підзаконними нормативними актами Міністерства фінансів, які регламентують бухгалтерський облік, є національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

**Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку** – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової

звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Національні Положення (стандарти) складаються структурно з таких частин:

- загальні положення, де визначаються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про об'єкти обліку;
- вказується, як і хто із суб'єктів господарської діяльності їх застосовують;
- наводиться короткий глосарій вживаних термінів та їх тлумачення;
- необхідні пояснення (примітки), які регулюють процедуру практичного застосування окремих вимог, що складають основу того чи іншого положення (стандарту);
- дата набуття чинності.

В Україні для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **міжнародні стандарти фінансової звітності** – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності [21, ст.1].

**III рівень – методичний.** Головним документом третього рівня державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні є *План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій* [11].

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. У ньому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) та субрахунків (рахунків другого порядку). Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка. Контитування документів первинного обліку, ведення реєстрів бухгалтерського обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу і коду синтетичного рахунка.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитися до Плану рахунків Міністерством фінансів України за відповідними клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій.

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) зі збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків.

*Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій* [11] встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань і факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій та інших відокремлених підрозділів юридичних осіб. Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).

Інструкція про застосування Плану рахунків спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції наведена коротка характеристика і призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку).

### **1.5. Користувачі інформації бухгалтерського обліку**

У силу переваг, які притаманні бухгалтерському обліку, його нерідко називають «мовою бізнесу», загальною мовою ділового спілкування учасників розвиненого ринку. Мовою бухгалтерського обліку інформація доводиться до його виконавців. Користувачами бухгалтерської звітності є юридичні та фізичні особи, які зацікавлені в інформації про підприємство. У зв'язку з цим інтерес до облікової інформації має широке коло користувачів. Незважаючи на те, що коло користувачів інформації незмінне, їх вимоги до інформації різні. Відмітності зумовлені, перш за все, характером їх інтересів. Усіх користувачів інформації бухгалтерського обліку можна розділити на внутрішніх та зовнішніх.

Внутрішні користувачі – це особи, які зайняті в апараті управління, власники, менеджери, яким інформація необхідна для планування, контролю й оцінки ділових операцій.

Зовнішні користувачі – це споживачі інформації з прямим, непрямим фінансовим інтересом, а також без фінансового інтересу.

Отже, користувачів інформації бухгалтерського обліку можна розділити на такі чотири групи:

- 1) ті, хто керує підприємством;
- 2) ті, хто знаходиться поза підприємством і має прямий фінансовий інтерес до нього, тобто прямо зацікавлений в успішній його діяльності;
- 3) ті, хто проявляє непрямий фінансовий інтерес до підприємства;
- 4) ті, хто не має фінансового інтересу, крім ділового співробітництва (рис. 1.5).

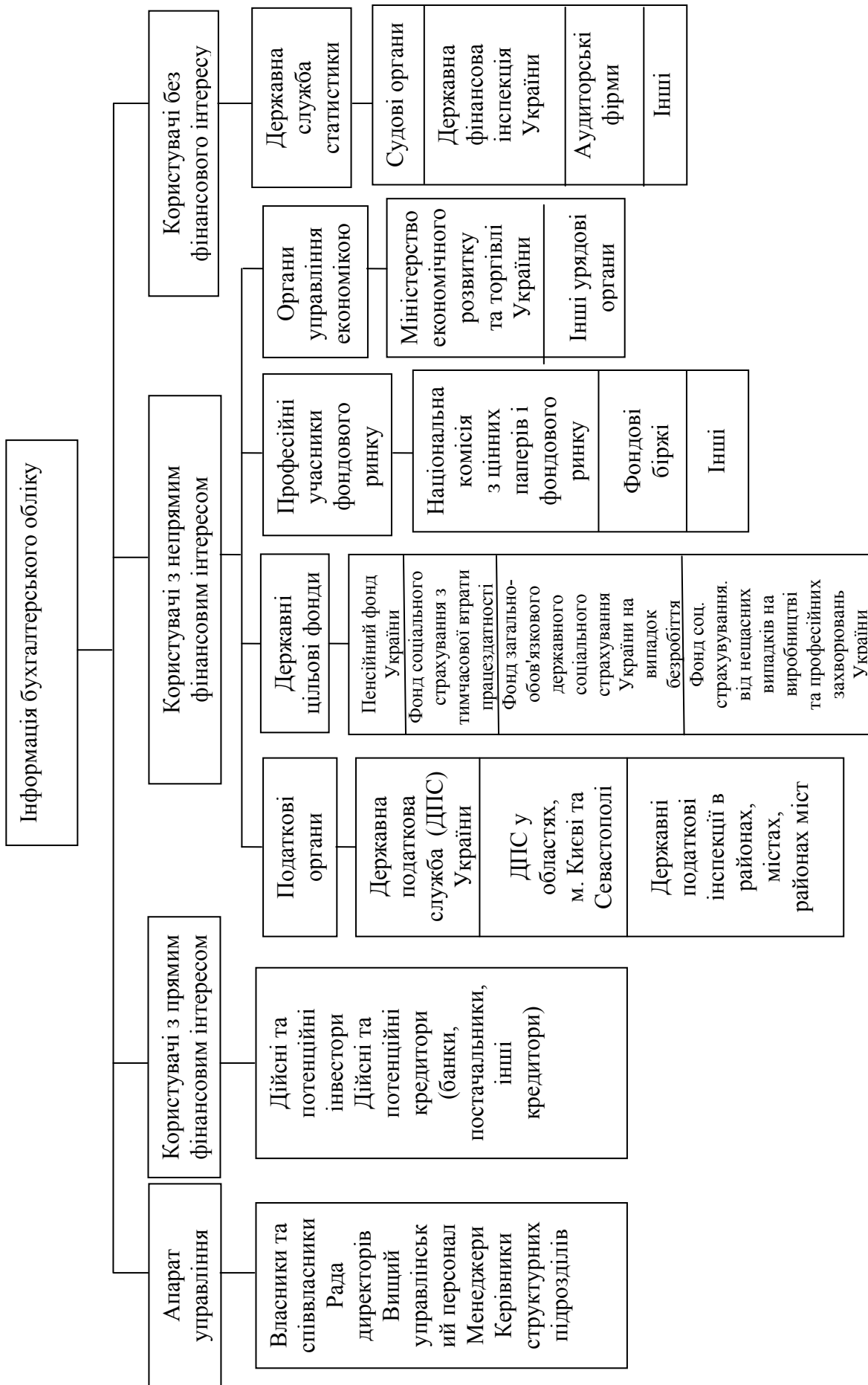
Адміністрація підприємства – це вищий управлінський персонал, рада директорів, менеджери, керівники і спеціалісти підрозділів. Представники адміністрації – одні з головних користувачів інформації бухгалтерського обліку. Їх склад для кожного підприємства визначається залежно від виконуваних ними функцій і рівня посади, яку обіймає представник. Адміністрація підприємства несе повну відповідальність за управління діяльністю підприємства і досягнення цілей, які стоять перед ним. Підприємства мають різні цілі, але успіху і виживання у жорстких умовах конкуренції можна досягти, зосередивши зусилля на двох головних цілях: прибутковості та ліквідності (співвідношення платіжних коштів і зобов'язань). Прибутковість – це здатність заробляти прибуток, достатній для залучення й утримання інвестованого капіталу. Ліквідність – це наявність достатніх платіжних коштів для оплати боргів у встановлені строки.

Для менеджерів найважливішою є інформація про суми чистого прибутку, норму прибутку, собівартість, рентабельність окремих видів продукції; для власників – чи відповідає норма прибутку підприємства їх очікуванню.

Основними критеріями при визначенні складу інформації для кожного працівника адміністрації є:

- відповідність складу інформації функціям працюючого;
- вартість інформації;
- необхідність дотримання комерційної таємниці.

Користувачами інформації з прямим фінансовим інтересом є сьогоденні та потенційні інвестори, банки, постачальники основних засобів, виробничих запасів та інші кредитори. Вони користуються інформацією, в основному, яка міститься у фінансових звітах. За даними фінансових звітів вони роблять висновки про фінансові перспективи, ліквідність і платоспроможність підприємства. Справжні та потенційні кредитори цікавляться, чи має підприємство кошти для виплати відсотків і своєчасного погашення боргів.



**Рис. 1.5. Користувачі інформації бухгалтерського обліку**

Користувачами інформації з непрямим фінансовим інтересом є податкові органи, Пенсійний фонд, органи соціального страхування, професійні учасники фондового ринку та органи державного управління економікою та суспільством. Податкові органи мають право, на відміну від інших користувачів, використовувати не тільки звітну, але й іншу інформацію, яка необхідна для перевірки правильності сплати податків. Працівникам Пенсійного фонду подається облікова інформація, необхідна для перевірки правильності відрахувань.

Акціонерні товариства, акції яких публічно продаються, повинні регулярно подавати звіти в Національну комісію з цінних паперів і фондового ринку. Цей державний орган регулює випуск, купівлю та продаж цінних паперів.

Підприємства, зареєстровані на фондових біржах, повинні подавати своїм біржам спеціальні звіти.

Уся облікова інформація подається вищим органам управління, а також аудиторам, які здійснюють за договором аудиту перевірки, а підприємств державної форми власності – ревізорам Державної фінансової інспекції України. Публічні акціонерні товариства, підприємства-емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Сторонні організації, які мають право на використання всієї або частини внутрішньої облікової інформації, зобов'язані зберігати комерційну таємницю підприємства. Перелік повідомлень, які становлять комерційну таємницю, визначається керівництвом підприємства і затверджується наказом керівника.

Урядові організації, які займаються плануванням і прогнозуванням економічної діяльності, широко використовують дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Для економіки України розроблена система обліку національного доходу, дані якого використовуються виконавчою та законодавчою гілками влади. Органам Державної служби статистики України подається звітність, при складанні якої, як правило, використовуються дані бухгалтерського обліку. Фінансові консультанти, які надають консультації інвесторам і кредиторам, також мають непрямий фінансовий інтерес до фінансової діяльності та перспектив бізнесу. Профспілки вивчають фінансові звіти як частину свого завдання при підготовці до укладення колективних договорів.

Групи користувачів, покупців і суспільства в цілому все більше цікавляться фінансовим станом і прибутками підприємства, оскільки це впливає на інфляцію, соціальні проблеми і якість життя.

## 1.6. Предмет бухгалтерського обліку та його об'єкти

Бухгалтерський облік як і кожна наука має свій предмет, об'єкти, суб'єкти і методологію.

Наукове дослідження бухгалтерського обліку – це процес цілеспрямованого дослідження об'єкта за допомогою наукових методів, метою якого є встановлення закономірностей його виникнення, розвитку та перетворення в інтересах раціонального використання. Об'єкт – це те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника. Об'єкт і предмет дослідження, як категорії наукового процесу, співвідносяться як загальне і часткове.

Правильно визначити предмет науки бухгалтерський облік – це визначити сферу її застосування та місце серед інших економічних наук.

Наука рекомендує практиці оптимальні найраціональніші прийоми, практика перевіряє їх, поліпшує, що узагальнюється наукою і знову передається практиці. Тому зміст предмета бухгалтерського обліку формувався історично залежно від рівня розвитку світу економіки. На ранніх етапах її існування побутувала думка, що предметом бухгалтерського обліку є факти господарського життя. Доказом того є узагальнення наукових уявлень, пов'язаних з переконанням, що бухгалтер фіксує господарську діяльність підприємства, яка і є предметом бухгалтерського обліку, зроблені Я.В. Соколовим [27, с. 6-7] (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Трактування предмета бухгалтерського обліку

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Д.Л. Кріппа	мета обліку полягає у дослідженні результатів господарської діяльності, яка пов'язана з постійними змінами об'єму і складу майна.
С. Спіненді	предметом обліку є багатство підприємства, що вивчається не лише з погляду управління підприємством, але і з точки зору причин його виникнення, трансформації, росту.
І.Ф. Шер	предметом бухгалтерії можуть бути лише зовнішні та внутрішні господарські і правові факти, що вже відбулися
К. Арнольд	предметом бухгалтерського обліку є речі, які здатні до примноження чи зменшення, оскільки вони мають у собі за ціною певну цінність
Е. Мудров	предметом обліку визначав всілякий промисел, всіляку працю, яка має на мету прибуток
Р. Делапорт	предметом бухгалтерського обліку визначав рух цінностей у часі і просторі

Отже, підсумовуючи вищезазначене, можна стверджувати, що за оглядом історії розвитку бухгалтерської думки на ранішньому її етапі предметом бухгалтерського обліку вважалася практична діяльність (факти господарської діяльності), пов'язані з динамікою матеріальних і вартісних об'єктів обліку. На таке «звужене» визначення предмета бухгалтерського обліку вплинули в основному усталена практика, нормативно-правові акти, що регламентували загальні правила складання та подання бухгалтерських документів тощо.

Деякі дослідники предметом бухгалтерського обліку вважали юридичні відносини, що виступають як відображення юридичних прав і вимог учасників господарського процесу [27, с. 6-7] (табл. 1.4).

**Таблиця 1.4**

**Трактування предмета бухгалтерського обліку**

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Д. дель Кастілло	предметом обліку - є договори, якими він іменував кожен факт господарського життя. За рахунками він бачив агентів – адміністрацію і контрагентів.
Д. Чербоні	предметом бухгалтерського обліку є права й обов'язки фізичних та юридичних осіб

Згодом предмет бухгалтерського обліку розширили фаховим відображенням фактів та явищ господарської діяльності. Дослідники стверджували, що бухгалтер обліковує не самі господарські процеси, не майно підприємства, а лише інформацію, яка породжує права і відповідальність осіб, які беруть участь у цих процесах «Поняття факту дозволяє визначити межу системи бухгалтерського обліку, яка абстрактно визначається предметом бухгалтерського обліку. Межа відокремлює економічну інформацію діючого підприємства, яка відбирається методами бухгалтерського обліку з маси фактів і є корисною для системи та забезпечує зворотній зв'язок у ній» [23, с. 152] (табл. 1.5)

**Таблиця 1.5**

**Трактування предмета бухгалтерського обліку**

<i>Автор</i>	<i>Визначення предмета</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
І.В. Малишев	«Предметом бухгалтерського обліку є економічні процеси, що супроводжуються змінами в складі господарських засобів та їх джерел в умовах госпрозрахункових відносин» [1, с. 18].
Л.І. Вороніна	«Предмет бухгалтерського обліку – ділова активність суб'єкта підприємництва, виражена в особливій формі – економічних показниках» [7, с. 32].
М. С Пушкар	«Предметом бухгалтерського обліку є не самі об'єкти (активи і пасиви) в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка корисна для управління» [23, с. 152].



**Продовження табл. 1.5**

1	2
В.Г. Швець	«Предмет бухгалтерського обліку в широкому розумінні – все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність і ресурси. У вузькому розумінні предметом бухгалтерського обліку є сукупність процедур, пов'язаних із виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням і передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття управлінських рішень»[32, с. 34].

Неоднозначна позиція М.В. Кужельного та В.Г. Лінника, які ототожнюють предмет і об'єкт бухгалтерського обліку. Вчені стверджують, що «термін «предмет» і термін «об'єкт», як правило, означають аналогічне» [13, с. 32].

Особливого значення та інтересу до формулювання предмета бухгалтерського обліку набуває підхід до його визначення через один з елементів методу (табл. 1.6).

**Таблиця 1.6**

**Трактування предмета бухгалтерського обліку**

Автор	Визначення
І. Ахматов	Предмет науки полягає в тому, щоб придумувати рахунки для різних справ, щоб через це завжди знати стан останніх. Предметом бухгалтерського обліку є не саме господарство, а його відображення на рахунках [27, с. 79-240]
Ж.Б. Дюмарше	Предметом бухгалтерського обліку є оцінка, і вона є не метою, а предметом бухгалтерського обліку і задана йому зовні, а тому не є плодом творчості бухгалтера, а лише дозволяє йому об'єднати різні об'єкти, що потрапляють у коло уваги бухгалтерського обліку. Без оцінки немає обліку [27, с. 335].
Джордж Г. Сортер	Предметом бухгалтерського обліку є вартість. В основу предмета обліку має бути покладена інформаційна подія, під якою він розумів елементарну інформаційну одиницю про факт господарського життя, тобто бухгалтерське повідомлення – документ [27, с. 380].

Якщо бухгалтерський облік як практична функція управління відображає факти та явища господарського життя, фактичні результати господарських процесів за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку, то бухгалтерський облік як наука досліджує ці процеси для вдосконалення діючих методів і методик для їх адекватного відображення.

Розвиток фактів і явищ господарського життя, що потребують відображення, постійно розширюється під впливом різних чинників. Тому при визначенні предмета бухгалтерського обліку найбільшою

проблемою є внутрішня динамічність того підгрунття, на якому базується ця дефініція. «Предмет бухгалтерського обліку змінюється в залежності від суспільно-економічних формацій, способів виробництва і форм власності» [1, с. 14]).

Отже, предмет бухгалтерського обліку в його сьогоднішніх інтерпретаціях, залежить від рівня розвитку економіки. З цим твердженням погоджуються всі дослідники теорії бухгалтерського обліку. Проте бухгалтерський облік у своїй методологічній та методичній складових самостійно не ставив завдання з ідентифікації та інформаційної інтерпретації «нового». «Лише розширивши свій предмет професійним відображенням фактів та явищ господарської діяльності з оцінкою та поясненнями «нового», ідентифікацією та інтерпретуванням нових об'єктів, вища надбудова бухгалтерської науки вийде на новий якісний рівень». [1, с. 14]. Найяскравіше ці позиції озвучені в інтерпретаціях, згрупованих у табл. 1.7.

**Таблиця 1.7**

**Трактування предмета бухгалтерського обліку у працях науковців**

<i>Автор</i>	<i>Визначення предмета</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
В.І. Стражев	Предметом бухгалтерського обліку є фактичні результати економічних (вартісних) процесів у господарській діяльності і фактична величина вартості господарських засобів та їх джерел у грошовому вимірнику. Або, користуючись поняттями ринкової економіки, предметом бухгалтерського обліку є: або фактичний стан і зміни капіталу підприємства, або фактичний стан і зміни вартості майна підприємства і його джерел (зобов'язань) у грошовому вимірнику[1, с.7].
Е. Хендріксен, М. ван Бреда	«Соціальні і економічні наслідки різних способів формулювання облікової політики та їх суть і є предметом сучасних наукових досліджень» [31, с. 139].
С.І. Голов	Предметом бухгалтерського обліку як практичної діяльності є ретроспективні та перспективні параметри господарської діяльності підприємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік, і власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою). Предметом бухгалтерського обліку як науки є історичні, сучасні та майбутні методологічні, організаційні та інші аспекти бухгалтерського обліку у взаємозв'язку із відповідними елементами середовища, в якому він здійснюється. [5, с. 453].
Н.М. Малюга	предметом бухгалтерського обліку є відносини власності, зумовлені фактами господарського життя, у результаті яких відбувається зміна стану майна, зобов'язань, капіталу та фінансових результатів підприємства, тобто вивчення того, що підлягає відображенню в бухгалтерському обліку[14, с. 41].

Продовження табл. 1.7

1	2
В.М. Жук	Предметом бухгалтерського обліку є реальні, визначені соціально-правовими відносинами, господарські процеси та явища, які в обліку відображаються та контролюються запитами інституцій. Зазначимо, запитами не тільки тих інституцій, які його регулюють та зорганізують, а й тих, що використовують його інформацію для прийняття управлінських чи інших рішень [9, с. 101].

Заслуговує на увагу визначення предмета бухгалтерського обліку дане Я.В. Соколовим, який зазначає: «Предмет обліку не даний йому у вигляді кругообігу господарських благ чи у вигляді процесу відтворення, або у вигляді самих благ і джерел їх утворення, а заданий йому інтересами осіб, які беруть участь у господарських процесах, та цілями, які ставляться перед бухгалтерським обліком і пов'язані з прийняттям управлінських рішень» [28, с. 64]. За переконанням ученого, предмет бухгалтерського обліку задається інтересами інститутів (держави, як регулятора, власників, співвласників, менеджерів та інших інституцій), перемінні інтереси яких повсякчас визначаються особливостями та змінами середовища, в якому реалізуються господарські процеси, та змінами світу глобальної економіки. Сьогодні світ економіки характеризується багатофакторністю, високою динамічністю, високою роллю інформаційного ресурсу і ментальністю господарюючих суб'єктів, що має значний вплив на суть сучасних економічних результатів для досягнення цілей у конкретних умовах.

Отже, предмет бухгалтерського обліку знаходиться в постійному розвитку, Суб'єктивне представлення предметності, тобто визначений ракурс об'єктивної реальності, заданий теоретичними і емпіричними засобами та способами її освоєння суб'єктами пізнання, наділяє відмітними рисами бухгалтерський облік як науку.

Предмет бухгалтерського обліку складається з численних об'єктів.

**Об'єктом пізнання бухгалтерського обліку** як науки є вся діяльність бухгалтерії (головний об'єкт) та її різноманітні елементи різного рівня (наприклад, облік основних засобів, виробничих запасів тощо), аж до окремих дій (заповнення облікової форми, одержання первинних документів). Об'єктом бухгалтерського обліку може бути також бухгалтерська діяльність у межах усієї країни або світу. Об'єктами бухгалтерського обліку є складові його предмета, які відображаються в системі бухгалтерського обліку та забезпечують інформаційні потреби всіх його користувачів (табл. 1.8)

## Трактування об'єкта бухгалтерського обліку

Автор	Визначення об'єкта
Н.М. Малога	об'єктами бухгалтерського обліку є явища та процеси, які пов'язані з діяльністю підприємства, виражені за допомогою грошового вимірника та зафіксовані в первинних документах. Це засоби підприємства та джерела їх утворення, господарські процеси та їх результати [16, с. 64]
Ю.І. Сігідов, А.І. Трубілін	Об'єктом бухгалтерського обліку є майно організації, її зобов'язання та господарські операції, які здійснюються організацією у процесі її діяльності [26, с. 35]. ...далі об'єкти бухгалтерського обліку групують наступним чином: майно організації, джерела утворення майна, господарські і фінансові процеси і фінансові результати та роблять висновок: «Об'єктами бухгалтерського обліку є майно, джерела утворення майна, (зобов'язання організації) та господарські операції» [17, с. 35]
В.І. Стражев	Об'єктом бухгалтерського обліку є економічні (вартісні) процеси в господарській діяльності у взаємозв'язку з іншими процесами (і в першу чергу з натуральними), тобто це процеси створення, розподілу і перерозподілу вартості продуктів праці (виробів, робіт і послуг) у грошовому вимірнику. Ця вартість змінюється або міститься в господарських операціях і в стані та змінах господарських засобів та їх джерел під впливом господарських операцій. Об'єктом бухгалтерського обліку як науки є ті ж економічні (вартісні) процеси в господарській діяльності зі створення, розподілу та перерозподілу вартості продуктів праці (виробів, робіт і послуг), але які розглядаються під кутом зору більш повного і достовірного відображення результатів цих процесів в існуючих або рекомендованих методиках (положеннях) для задоволення різних потреб користувачів інформації бухгалтерського обліку [1, с. 6]

До об'єктів бухгалтерського обліку відносять майно (господарські засоби), джерела його утворення та його рух у процесі відтворення. Об'єктом обліку є також факти та події господарської діяльності.

Тож за економічним змістом і призначенням прийнято поділяти **об'єкти бухгалтерського обліку** на три групи:

- 1) *активи (господарські засоби);*
- 2) *пасиви (джерела формування господарських засобів);*
- 3) *господарські процеси та їх результати.*

**Суб'єкт бухгалтерського обліку** – підприємство, організація чи фізична особа-підприємець, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати звітність користувачам згідно із чинним законодавством.

## 1.7. Активи підприємства, їх суть і класифікація

Усі господарські засоби (майно) підприємства відображають у активі балансу, тому їх прийнято називати активами.

**Активи** – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому [18].

Крім того, прийняте групування господарських засобів за двома ознаками:

- за функціональною роллю у процесі відтворення (рис. 1.6);
- за джерелами утворення (рис. 1.7).

За функціональною роллю у процесі відтворення засоби поділяються на засоби:

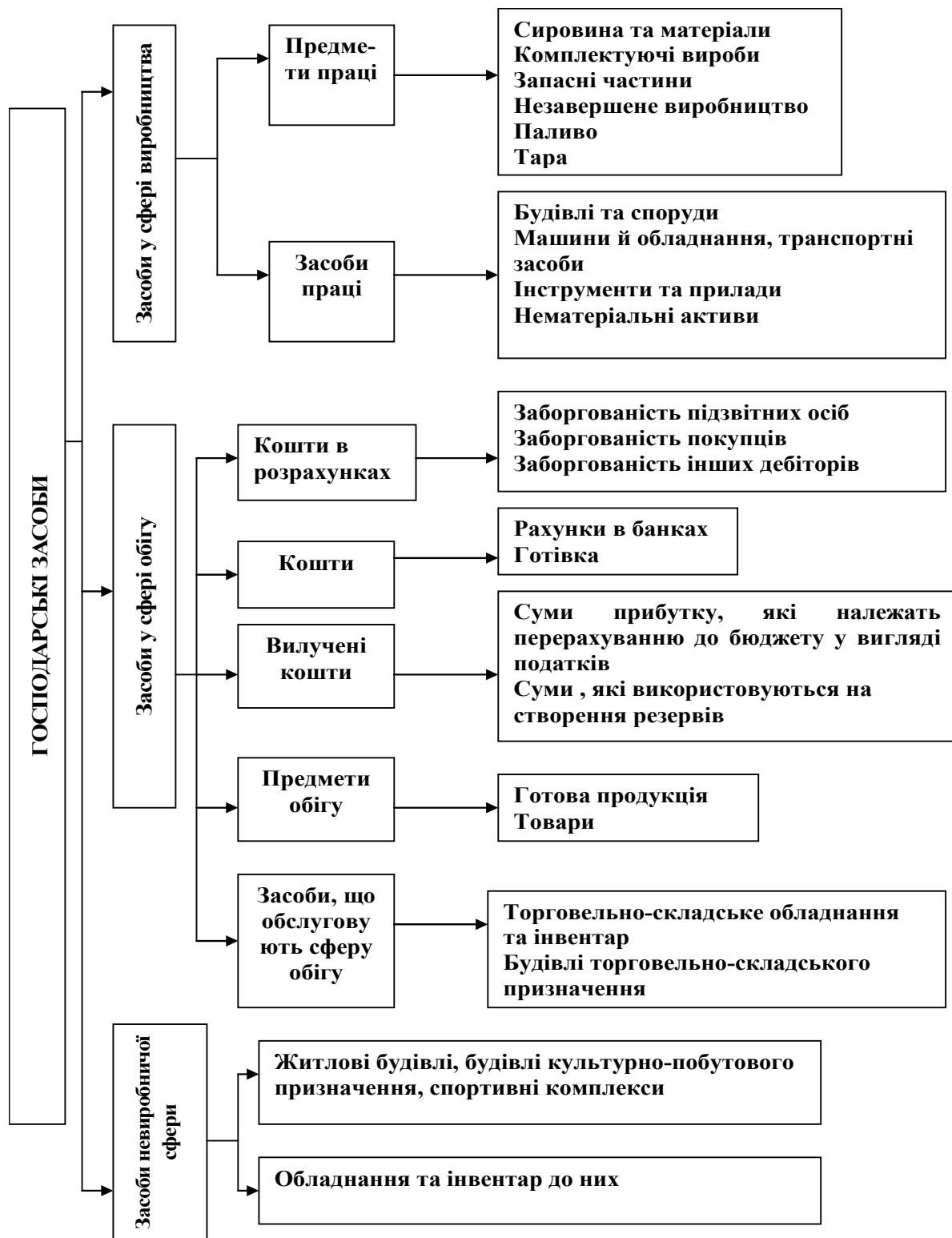
- виробництва;
- сфери обігу;
- невиробничої сфери.

*Засоби виробництва* залежно від їх призначення та функцій, які вони виконують, поділяються на засоби та предмети праці.

До *засобів праці* належать будівлі, споруди, машини, обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар, які беруть участь у процесі виробництва й обігу. У бухгалтерському обліку їх називають **основними засобами**. Їх вартість відносять до собівартості продукції, робіт і послуг частинами протягом нормативного строку шляхом щомісячного нарахування амортизації за встановленими нормами. Витрати виробництва й обігу відносяться на зменшення доходів, одержаних підприємством за звітний період.

Також до засобів праці відносять нематеріальні активи, навіть якщо вони не мають уречевленої форми існування. Під **нематеріальними активами** розуміють умовну вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших активів, які визначаються об'єктом права власності конкретного підприємства.

Основними характерними рисами нематеріальних активів є: відсутність матеріально-речової (фізичної) структури; використання протягом тривалого часу; здатність приносити користь підприємству; високий ступінь невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку від їх використання.



**Рис. 1.6. Класифікація господарських засобів за функціональною роллю у процесі відтворення**

Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою початкову вартість на витрати виробництва протягом нормативного строку їх служби шляхом нарахування зносу (амортизації) за встановленими підприємством нормами.

До *предметів праці* відносять: сировину і матеріали, комплектуючі вироби, паливо, тару, запасні частини, будівельні матеріали, залишки незавершеного виробництва в цехах. Тобто це *матеріальні запаси*, з яких виготовляється продукція або які безпосередньо беруть участь у процесі її виготовлення. Матеріальні запаси повністю завершають свій оборот протягом одного виробничого циклу, тому свою вартість одразу переносять на вироблену з них продукцію. Ця особливість вимагає з боку суб'єкта господарювання постійного оновлення й придбання матеріальних цінностей.

*Напівфабрикати* – це продукція, процес виготовлення якої повністю завершений на певній стадії виробництва, яка передається для подальшої обробки в інші цехи або на склад готової продукції для реалізації.

До *засобів сфери обігу* належать: грошові кошти, кошти в розрахунках, вилучені кошти, предмети обігу, засоби, що обслуговують сферу обігу.

*Грошові кошти* – це оборотні засоби, які обслуговують усі стадії процесу кругообігу та відновлюються після кожного циклу. Вони необхідні для придбання різних виробничих матеріалів, оплати праці і різноманітних господарських витрат, платежів фінансовим органам, банку та іншим установам. До грошових коштів належать кошти в касі, на поточних та інших рахунках, які можуть бути використані для поточних операцій.

*Кошти в розрахунках* – заборгованість фізичних і юридичних осіб підприємству. За винятком так званих безнадійних боргів. Ці невисоколіквідні засоби перетворюються у грошові кошти згідно із заздальгідь установленим графіком платежів.

*Вилучені кошти* – це умовний об'єкт бухгалтерського обліку, який визначає величину господарських засобів, вилучених з тих чи інших причин із господарського обороту.

*Готова продукція* – це така продукція, котра повністю пройшла передбачені технологією виробництва стадії та процеси, перевірена відповідно до технічних умов і стандартів та оприбуткована на склад або прийнята замовником.

*Товари* – це будь-які вироби, призначені не для власного споживання, а для продажу.

*Засоби невиробничої сфери* використовуються для обслуговування працівників підприємства та створення для них соціально-побутових умов.

## 1.8. Джерела господарських засобів, їх характеристика та класифікація

У зв'язку з тим, що господарські засоби підприємства можуть бути одержані за рахунок різних джерел (власних і позичених коштів), усі вони є об'єктом обліку.

Класифікація за джерелами утворення господарських засобів наведена на рис. 1.7.

**За джерелами утворення та цільовим призначенням** господарські засоби поділяються на:

- власні, які ще називають власним капіталом;
- залучені (позичені), які називають зобов'язаннями.

Власний капітал – різниця між активами і пасивами підприємства [18]. При визнанні елементів власного капіталу дуже важлива його класифікація за джерелами формування. За цією ознакою власний капітал ділиться на дві групи:

1. Вкладений капітал – це капітал, сформований за рахунок внесків власників підприємства, а також унаслідок конвертування боргових зобов'язань підприємства в акції або частки (паї).

2. Накопичений капітал – це капітал, сформований внаслідок господарської діяльності підприємства.

Вкладений капітал складається з таких елементів:

- зареєстрований капітал (статутний капітал, пайовий капітал);
- додатково вкладений капітал (емісійний дохід, інші внески засновників понад зареєстрований статутний капітал).

*Зареєстрований капітал* охоплює статутний та пайовий капітал:

*Статутний капітал* – це сукупність у грошовому виразі вкладів засновників (власників) у майно при створенні підприємства для забезпечення його діяльності у розмірах, визначених засновницькими документами, які є джерелом утворення основних і частково оборотних засобів, нематеріальних активів, необхідних для діяльності підприємства.

*Пайовий капітал* – це сукупність коштів фізичних та юридичних осіб, добровільно розміщених у товариствах для здійснення господарської діяльності. Формується за рахунок сум пайових внесків.

*Додатковий капітал* – незареєстрований капітал (додатково вкладений), складається з емісійного доходу, вартості безоплатно отриманих активів, сум до оцінки активів тощо.

До накопиченого капіталу належать такі елементи:

- нерозподілений прибуток (непокритий збиток);
- резервний капітал;
- інший додатковий капітал.



*Резервний капітал* створюється для покриття збитків акціонерного товариства, а також для виплати дивідендів за привілейованими акціями. Законами можуть бути додатково передбачені також інші напрями використання резервного капіталу.

Відповідно до змін у Законі України «Про акціонерні товариства», починаючи з 02 березня 2011 року, для акціонерних товариств резервний капітал формується у розмірі не менше ніж **15 відсотків** статутного капіталу товариства шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства або за рахунок нерозподіленого прибутку. До досягнення встановленого статутом розміру резервного капіталу розмір щорічних відрахувань не може бути меншим ніж **5 відсотків** суми чистого прибутку товариства за рік.

До складу джерел господарських засобів відносяться *резерви*, до яких входять *страхові резерви* (формується страховими організаціями) та *забезпечення майбутніх витрат і платежів*. Останні створюються для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів з подальшим віднесенням їх до витрат поточного періоду. А саме: на оплату відпусток персоналу та відрахування на соціальні заходи, на забезпечення гарантійних зобов'язань і забезпечення матеріального заохочення.

*Прибуток* – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [18]. У схематичному уявленні прибуток – це те, що залишається підприємству після оплати факторів виробництва (робоча сила, капіталовкладення, сировина).

Другою важливою складовою частиною джерел утворення господарських засобів є залучені засоби, або зобов'язання.

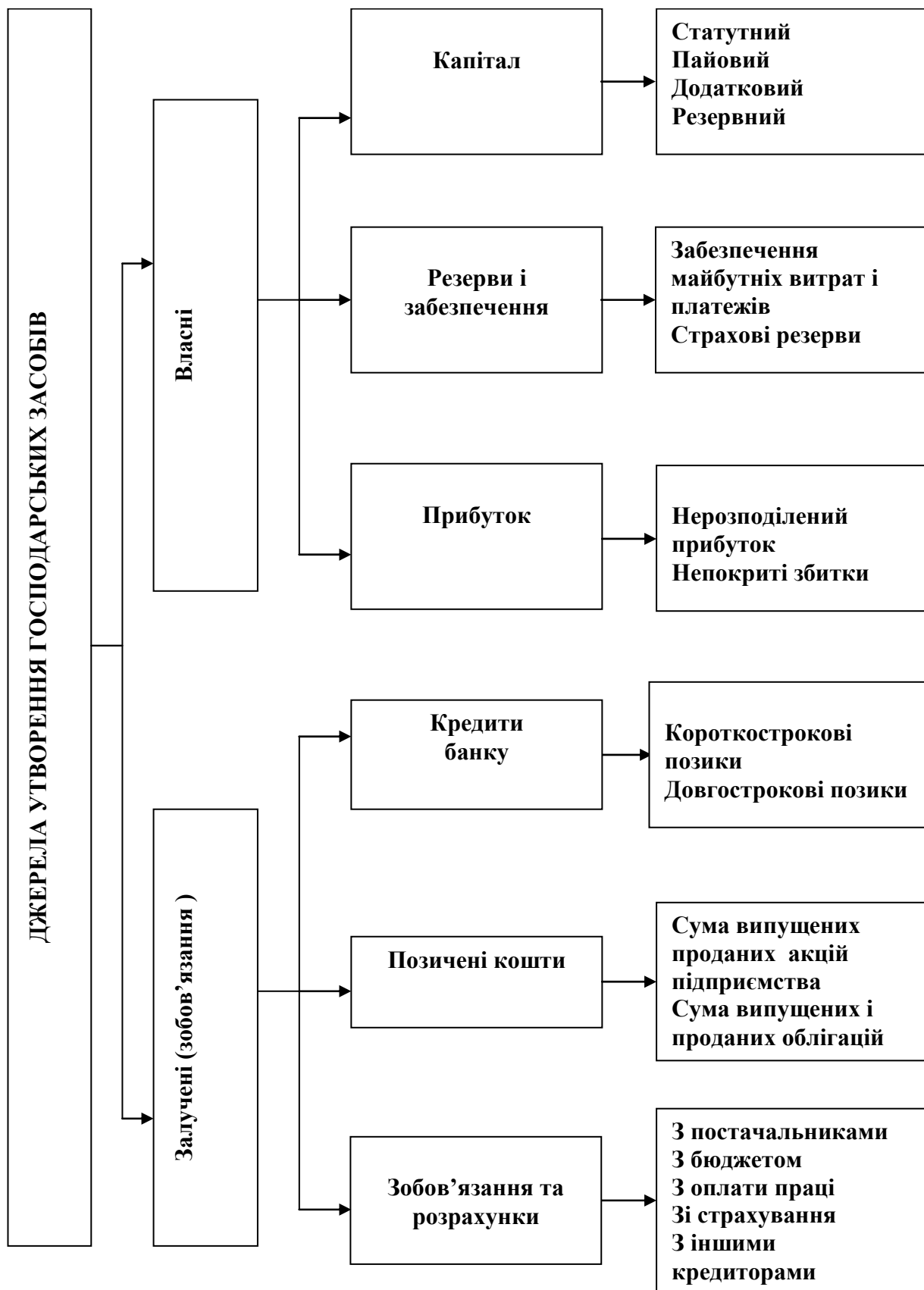


Рис. 1.7. Класифікація господарських засобів за джерелами утворення

**Зобов'язання** – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди [21].

Види та склад зобов'язань, згідно з П(С)БО 11 «Зобов'язання» [20], сформовано в таблиці 1.9.

**Таблиця 1.9**

**Класифікація зобов'язань**

№	Види зобов'язань	Вклад зобов'язань
1	Довгострокові	Довгострокові кредити банків Інші довгострокові фінансові зобов'язання Відстрочені податкові зобов'язання Інші довгострокові зобов'язання
2	Поточні	Короткострокові кредити банків Поточні заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями Короткострокові векселі видані Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (перед постачальниками та іншими кредиторами) Інша поточна заборгованість: перед бюджетом, органами соціального страхування, позабюджетними фондами, за рахунками з оплати праці, із внутрішніх розрахунків тощо
3	Забезпечення	Створюються для відшкодування майбутніх витрат на оплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань, додаткове пенсійне забезпечення тощо
4	Непередбачені зобов'язання	Відображення на позабалансових рахунках підприємства
5	Доходи майбутніх періодів	Отримані наперед кошти за послуги (продукції, роботи), які будуть надані в майбутньому (за надані в оренду приміщення, за періодичні видання передплати тощо)

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

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

*Кредити банку* – сума одержаних короткострокових і довгострокових позик банку (непогашених).

*Непередбачене зобов'язання* – це:

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

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити [20].

### 1.9. Господарські процеси як об'єкти обліку

Основна мета підприємств сфери матеріального виробництва – це виробництво конкурентоспроможної продукції, надання послуг тощо. Тож, для забезпечення безперебійної та ритмічної діяльності, підприємство повинно здійснювати господарські процеси.

**Господарський процес** – це сукупність однорідних операцій, спрямованих на виконання певного господарського завдання. **Господарська операція** – це дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат підприємства, тобто господарська операція відображає факти господарського життя суб'єкта господарювання, які впливають на фінансовий стан. Через господарські операції майно підприємства піддається змінам, які здійснюються на основних етапах господарської діяльності: постачання, виробництво та реалізація. У суб'єкта господарювання можуть бути й інші операції (нарахування амортизації, ремонт основних засобів, розрахунки за претензіями тощо). Однак основний зміст його роботи становить процес постачання, виробництва та реалізації. Аналізуючи господарські операції, у практичній роботі бухгалтер повинен з'ясувати три основні питання:

- 1) коли відбулася господарська операція (проблема ідентифікації);
- 2) яке вартісне вираження господарської операції (проблема оцінки);
- 3) як має бути класифікована господарська операція (проблема класифікації).

При з'ясуванні цих питань необхідно керуватися прийнятими у країні принципами бухгалтерського обліку.

Господарські процеси характерні для всіх видів господарської діяльності, мета яких отримання вигоди або прибутку. Види економічної діяльності відрізняються лише за тривалістю й обсягом того чи іншого процесу. При цьому послідовність їх здійснення залишається незмінною.

Усі господарські процеси взаємопов'язані та взаємозумовлені, постійно змінюють один одного, внаслідок чого відбувається безперервний кругообіг капіталу. Формула кругообігу капіталу має такий вигляд:

$$\Gamma \text{ — } T \text{ — } \left\{ \begin{array}{l} PC \\ Pp \\ Zp \end{array} \right. \text{ — } V \text{ — } T' \text{ — } \Gamma' \quad (1.1.),$$

де  $\Gamma$  – гроші;  
 $T$  – товари;  
 $PC$  – робоча сила;  
 $Pp$  – предмети праці;  
 $Zp$  – засоби праці;  
 $V$  – виробництво;  
 $T' = T + \Delta T$ ;  
 $\Gamma' = \Gamma + \Delta \Gamma$ .

Весь кругооборот капіталу можна розділити на три стадії: постачання, виробництво та реалізація. Дві з них складають процес обігу, одна – виробництво.

Перша стадія (постачання) передбачає витрату підприємством певної частини коштів на закупівлю засобів і предметів праці та найм робочої сили відповідної кваліфікації. При цьому, з одного боку беруть участь гроші як міра вартості та засіб платежу, з іншого – цінності, які купує господарська одиниця.

Друга стадія (виробництво) передбачає взаємодію в технологічному процесі засобів і предметів праці та робочої сили, результатом дії якої є отримання з виробництва й оприбуткування на склад підприємства готової продукції (нового товару) та нової вартості.

Третя стадія (реалізація) є завершальною стадією кругообігу господарських засобів. Вона виражається у збуті виробленої продукції покупцям шляхом купівлі-продажу. У випадку, якщо виручка більша від собівартості реалізованої продукції, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток.

Бухгалтерський облік, відображаючи господарські операції підприємства, забезпечує спостереження, вимірювання, реєстрацію та контроль за господарськими процесами.

Господарські процеси – найважливіший об'єкт бухгалтерського обліку, оскільки вони характеризують рух засобів у процесі кругообігу капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин (рис. 1.8).



**Рис. 1.8. Господарські процеси підприємства**

Кожен господарський процес (постачання, виробництво, реалізація) має цільовий характер і економічну доцільність. Мета процесу постачання – забезпечення підприємства необхідними ресурсами; виробництва – використання факторів виробництва з метою отримання продукції; реалізації – збут продукції й отримання прибутку. У кожному господарському процесі, як і в операційному циклі в цілому, необхідно прагнути до забезпечення економічної ефективності.

Об'єкти бухгалтерського обліку в процесі постачання – це витрати на придбання, транспортування, навантаження та розвантаження придбаних засобів виробництва, а також розрахунки з постачальниками.

Об'єкти бухгалтерського обліку у процесі виробництва – це витрати на виробництво продукції, обсяг виробленої продукції та її собівартість.

Об'єкти обліку процесу реалізації – це обсяг реалізованої продукції, собівартість реалізованої продукції, розрахунки, які виникли під час реалізації та фінансові результати цього процесу.

Отже, бухгалтерський облік відображає безперервну зміну господарських активів, тобто їх кругообіг. У процесі постачання господарські активи із грошової форми переходять у товарну, тобто набувають форми засобів виробництва і предметів праці. Для процесу виробництва необхідно використовувати живу працю, необоротні та оборотні активи для створення нового продукту (готової продукції, товарів, робіт, послуг). У процесі реалізації готова продукція, товари, роботи, послуги знову набувають грошової форми.

### **1.10. Принципи, на яких ґрунтується бухгалтерський облік**

Принципи ведення бухгалтерського обліку – це основа, вихідне, базове положення бухгалтерського обліку як науки, яке визначає всі наступні твердження, які впливають з нього.

Статтею 4 «Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону [21] визначено, що бухгалтерський облік і фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

**повне висвітлення** – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

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

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

**безперервність** – оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

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

**превалювання сутності над формою** – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

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

**інших принципах**, визначених міжнародними стандартами або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, або національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі залежно від того, які з наведених стандартів застосовуються підприємством.

### Література

1. Аджан К.Я. *Основы бухгалтерского учета: пособие* / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.
2. Атамас П.Й. *Облік у бюджетних установах. Навч. посібник, [для студ. вищ. навч. закл.]* / П. Й. Атамас — К.: Центр навчальної літератури, 2009. – 288 с.
3. *Бухгалтерський фінансовий облік: підручник* / Під заг. ред. Ф.Ф.Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

4. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року №2456-VI із змінами, внесеними згідно із Законом №704-IX від 16.06.2020 р.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К: МІМ; Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
6. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, – 2007. – 976 с.
7. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет: [пер с англ]; \К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
9. Жук В.М. Предмет та об'єкти бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності / В.М. Жук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(17). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 100-105.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій. Затверджено Міністерством фінансів України 30 листопада 1999 р. за №291 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 19.09.2019 р.
11. Кирсанова Т.А., Кирсанова Е.В., Лукьянихин В.А., Экологический контроллинг – инструмент экоменеджмента / под. ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Козацький вал, 2004. – 222 с.
12. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку: Наукова доповідь. / Кірейцев Г.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 24 с.
13. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
14. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки [Текст]: монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
15. Максимов Л. Тенденції розвитку екологічно орієнтованого бухгалтерського учета // Бухучет и аудит – 2005 – с. 569-598.
16. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.



17. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку I «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №226 від 31.05.2019 р.
19. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №905-IX від 17.05.2020 р.
20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку II «Зобов'язання» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №20 від 31 січня 2000 року із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 16.09.2019.
21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.
22. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-блани, 2006. – 334 с.
23. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія // М.С. Пушкар – Тернопіль: Картблани, 2002. – 157с.
24. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
25. Ришар Жан. Бухгалтерський облік: Теорія і практика / Ж. Ришар; (пер. С франц. под ред. Я.В.Соколова). – М.: Финансы и статистика, 2000, – 160 с.
26. Сигидов Ю. И., Трубилин А. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Рид Групп, 2011. 335 с.
27. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
28. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
29. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
30. Стражев В.И. Объект и предмет бухгалтерского учета: их сущность // Бухгалтерский учет и анализ. – 2010. – С.3-8.
31. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
32. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-е видання перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 535с.

## Питання для самоконтролю

1. Господарський облік.
2. Види господарського обліку.
3. Оперативний облік.
4. Суть статистичного обліку.
5. Суть бухгалтерського обліку відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
6. Завдання бухгалтерського обліку.
7. Функції бухгалтерського обліку.
8. Бухгалтерський облік як функція управління.
9. Взаємозв'язки бухгалтерського обліку з іншими функціями управління.
10. Зв'язок бухгалтерського обліку з системою використання ресурсів.
11. Вимоги до обліку.
12. Ознаки типології видів бухгалтерського обліку.
13. Суть фінансового обліку.
14. Управлінський облік.
15. Основні спільні та відмітні риси фінансового й управлінського обліку.
16. Стратегічний облік, його суть і значення.
17. Суть креативного обліку.
18. Роль екологічного обліку.
19. Соціальний облік, його суть і значення.
20. Вимірники, що використовуються в обліку.
21. Структура державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні.
22. Характеристика Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
23. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку.
24. Завдання Методологічної ради з бухгалтерського обліку.
25. Характеристика МСФЗ.
26. Користувачі інформації бухгалтерського обліку.
27. Предмет бухгалтерського обліку.
28. Суб'єкти бухгалтерського обліку.
29. Об'єкти бухгалтерського обліку.
30. Визначення активів.
31. Ознаки, за якими прийнято здійснювати поділ активів.
32. Класифікація господарських засобів за функціональною роллю у процесі відтворення.
33. Класифікація господарських засобів за джерелами утворення.
34. Визначення зобов'язань.
35. Визначення власного капіталу.
36. Класифікація зобов'язань.
37. Принципи бухгалтерського обліку.

## Тестові завдання

### 1. Які складові повинні бути в господарському обліку?

- а) первинний облік, аналітичний облік, синтетичний облік;
- б) документація, облікова реєстрація, складання балансу;
- в) спостереження, вимірювання, реєстрація;
- г) оцінка, калькуляція, подвійний запис;
- д) рахунки, баланс, звітність.

### 2. Господарський облік поділяється на такі види:

- а) статистичний, бухгалтерський, стратегічний;
- б) статистичний, бухгалтерський, податковий;
- в) аналітичний, статистичний, екологічний;
- г) фінансовий, управлінський, креативний;
- д) оперативний, статистичний, бухгалтерський.

### 3. Які вимоги висуваються до господарського обліку?

- а) первинність, вторинність, оперативність, гнучкість, систематизованість, нагромаджуваність, хронологічність і повнота даних обліку;
- б) документаційність, аналітичність, систематизованість, облікова реєстрація, складання балансу та бухгалтерської звітності;
- в) документальність, оперативність, спостережність, вимірюваність, оцінюваність, звітність і кількісне відображення;
- г) порівнюваність показників обліку з показниками плану, точність, об'єктивність, ясність, доступність, своєчасність, економічність і раціональність;
- д) обов'язкове первинне спостереження, складання документів, реєстрація на рахунках обліку, складання головної книги та бухгалтерського балансу.

### 4. Бухгалтерський облік – це:

- а) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам для прийняття рішень;
- б) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень;
- в) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень;

- г) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для складання фінансової звітності;
- г) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, архівування та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

**5. Які види вимірників застосовуються в бухгалтерському обліку?**

- а) натуральний, трудовий, міри довжини;
- б) натуральний, трудовий, валютний;
- в) міри довжини, маси, грошовий;
- г) кількісний, затрат часу, грошовий;
- г) міри довжини, затрат часу, грошовий.

**6. Для чого призначені натуральні вимірники?**

- а) для визначення кількості затраченої праці;
- б) для одержання відомостей про господарські засоби і процеси в їх натуральному вираженні;
- в) для вимірювання об'ємів інформації;
- г) для узагальненого відображення засобів підприємства, джерел утворення, процесів і результатів діяльності;
- г) для одержання відомостей про суму боргових зобов'язань.

**7. Дані, якими оперує бухгалтерський облік, обов'язково повинні мати:**

- а) фінансове вираження;
- б) натуральне вираження;
- в) грошове вираження;
- г) натуральне та грошове вираження;
- г) трудове вираження.

**8. Для узагальненого відображення об'єктів бухгалтерського обліку застосовується вимірник:**

- а) кількісний;
- б) міри довжини;
- в) натуральний;
- г) грошовий;
- г) трудовий.

**9. У бухгалтерському обліку відображаються господарські процеси:**

- а) вибірково;
- б) безперервно;
- в) на початок місяця;

- г) на кінець місяця;
- г) за даними минулого місяця.

**10. Бухгалтерський облік виконує такі функції:**

- а) інформаційну, контрольну, аналітичну;
- б) спостережну, вимірнувальну, реєстраційну;
- в) оціночну, калькуляційну, звітну;
- г) первинну, поточну, узагальнюючу;
- г) групувальну, поточну, зведену.

**11. Метою якого виду обліку є складання бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів?**

- а) екологічного;
- б) стратегічного;
- в) управлінського;
- г) податкового;
- г) фінансового.

**12. Який вид обліку передбачає вивчення зовнішнього середовища підприємства у взаємозв'язку із внутрішнім?**

- а) статистичний;
- б) креативний;
- в) управлінський;
- г) стратегічний;
- г) макроекономічний.

**13. Головним нормативним документом державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності є:**

- а) Податковий кодекс України;
- б) Конституція України;
- в) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- г) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій;
- г) Бюджетний кодекс України.

**14. Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, – це:**

- а) бухгалтерський облік;
- б) облікова політика;
- в) фінансова політика;
- г) фінансовий облік;
- г) П(С)БО.

**15. Методологічна рада з бухгалтерського обліку – це:**

- а) дорадчий орган при Міністерстві фінансів України;*
- б) дорадчий орган при Міністерстві економічного розвитку і торгівлі України;*
- в) структурний підрозділ бухгалтерії;*
- г) дорадчий орган, Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;*
- д) дорадчий орган при Верховній Раді України.*

**16. Стандартні вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку – це:**

- а) стандартизація;*
- б) облікова політика;*
- в) фінансова політика;*
- г) фінансовий облік;*
- д) бухгалтерський стандарт.*

**17. Укажіть користувачів інформації бухгалтерського обліку з непрямым фінансовим інтересом:**

- а) власники та співвласники, Рада директорів, менеджери, керівники структурних підрозділів;*
- б) дійсні інвестори, дійсні кредитори, потенційні інвестори, потенційні кредитори;*
- в) податкові органи, державні цільові фонди, професійні учасники фондового ринку, органи управління економікою;*
- г) потенційні інвестори, потенційні кредитори, Державна служба статистики, судові органи;*
- д) Державна служба статистики, судові органи, Державна фінансова інспекція України, аудиторські фірми.*

**18. Укажіть користувачів інформації бухгалтерського обліку з без фінансового інтересу:**

- а) власники та співвласники, Рада директорів, менеджери, керівники структурних підрозділів;*
- б) дійсні інвестори, дійсні кредитори, потенційні інвестори, потенційні кредитори;*
- в) податкові органи, державні цільові фонди, професійні учасники фондового ринку, органи управління економікою;*
- г) потенційні інвестори, потенційні кредитори, Державна служба статистики, судові органи;*
- д) Державна служба статистики, судові органи, Державна фінансова інспекція України, аудиторські фірми.*

**19. Предметом бухгалтерського обліку в широкому розумінні є:**

- а) все те, що пов'язане з отриманням необхідної інформації про суб'єкт господарювання, його господарську діяльність та ресурси;*
- б) поняття предмета бухгалтерського обліку в науковій літературі відсутнє;*
- в) процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень;*
- г) сукупність процедур, пов'язаних з виявленням, вимірюванням, реєстрацією, накопиченням, узагальненням, зберіганням і передачею інформації про господарську діяльність користувачам для прийняття рішень;*
- г) жодне з тверджень не можна вважати правильним.*

**20. Суб'єкт бухгалтерського обліку – це:**

- а) господарські засоби і їхні джерела;*
- б) підприємство, організація чи фізична особа-підприємець, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати звітність користувачам згідно із законодавством;*
- в) бухгалтерія підприємства;*
- г) рух капіталу в процесі відтворення;*
- г) залежно від об'єкта бухгалтерського обліку.*

**21. Не є об'єктами бухгалтерського обліку:**

- а) господарські засоби та їхні джерела;*
- б) фінансова звітність;*
- в) господарські процеси;*
- г) активи, зобов'язання та капітал;*
- г) немає правильної відповіді.*

**22. Які класифікації господарських засобів використовують у бухгалтерському обліку?**

- а) за складом і розміщенням, за джерелами формування;*
- б) за функціональною роллю у процесі відтворення;*
- в) не використовують жодної;*
- г) за джерелами формування;*
- г) за активністю використання.*

**23. Заборгованість інших осіб підприємству називається:**

- а) кредиторською;*
- б) дебіторською;*
- в) сумнівною;*
- г) бюджетною;*
- г) відстроченою.*

**24. Об'єкти бухгалтерського обліку прийнято поділяти на такі групи:**

- а) господарські засоби, джерела формування господарських засобів, господарські процеси;*
- б) активи, пасиви, господарські засоби;*
- в) активні засоби, пасивні засоби;*
- г) майно, доходи, витрати;*
- г) необоротні активи, оборотні активи, власний капітал, зобов'язання.*

**25. Активи – це:**

- а) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, призвело до отримання економічних вигод;*
- б) ресурси, утворені доходами підприємства;*
- в) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому;*
- г) ресурси, які активно використовуються і переносять свою вартість на вартість створюваного продукту;*
- г) правильна відповідь відсутня.*

**26. Предмети праці в бухгалтерському обліку називають:**

- а) запасами;*
- б) оборотними активами;*
- в) необоротними активами;*
- г) основними засобами;*
- г) первинними документами.*

**27. Не належать до основних засобів:**

- а) будівлі, споруди;*
- б) грошові кошти;*
- в) автотранспорт;*
- г) тварини;*
- г) машини й обладнання.*

**28. Майно підприємства формується за рахунок:**

- а) власних коштів;*
- б) власних і залучених джерел господарських засобів;*
- в) прибутку;*
- г) дебіторської заборгованості;*



г) кредитів банків.

**29. До поточних активів підприємства відносять:**

- а) паливо, бібліотечні фонди, валютну готівку в касі підприємства;
- б) сировину та матеріали, капітальні інвестиції, готову продукцію;
- в) купівельні напівфабрикати, товари, поточні біологічні активи;
- г) власний капітал і кредиторську заборгованість;
- д) кредити банків і кредиторську заборгованість.

**30. До джерел утворення господарських засобів підприємства відносять:**

- а) власний капітал, зобов'язання, поточні фінансові інвестиції;
- б) грошові кошти на поточному рахунку в банку та підзвітні суми;
- в) власний капітал, цільове фінансування, довгострокові та поточні зобов'язання;
- г) заборгованість покупців, заборгованість кредиторів, кредити банку;
- д) резервний капітал, заборгованість іноземних покупців, доходи майбутніх періодів.

**31. Дія або подія, яка викликає зміни у структурі активів і зобов'язань, власному капіталі підприємства, називається:**

- а) господарською діяльністю;
- б) господарською практикою;
- в) господарською проводкою;
- г) господарською операцією;
- д) господарським процесом.

**32. Власний капітал і зобов'язання називають також:**

- а) господарськими засобами;
- б) джерелами господарських засобів;
- в) необоротними активами;
- г) активами;
- д) усі наведені варіанти відповіді правильні.

**33. Активи, призначені для використання протягом більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік), називають:**

- а) довгостроковими;
- б) необоротними;
- в) оборотними;
- г) цінними паперами;
- д) грошовими.

**34. Зобов'язання – це:**

- а) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої призвело до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;*
- б) заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди;*
- в) пасиви;*
- г) кредити банків;*
- д) кредиторська заборгованість.*

**35. Готова продукція — це:**

- а) уся виготовлена продукція;*
- б) продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає стандартам, пройшла технічний контроль і здана на склад або замовнику;*
- в) продукція, яка здана на склад;*
- г) продукція, що знаходиться у виробництві;*
- д) товарна продукція.*

**36. «Застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства» – це принцип:**

- а) обачності;*
- б) повного висвітлення;*
- в) автономності;*
- г) послідовності;*
- д) безперервності.*

**37. «Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі» – це принцип:**

- а) обачності;*
- б) повного висвітлення;*
- в) автономності;*
- г) послідовності;*
- д) безперервності.*

**38. «Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та**

**зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства» – це принцип:**

- а) обачності;*
- б) повного висвітлення;*
- в) автономності;*
- г) послідовності;*
- д) безперервності.*

**39. «Постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності» – це принцип:**

- а) нарахування та відповідності доходів і витрат;*
- б) повного висвітлення;*
- в) автономності;*
- г) послідовності;*
- д) безперервності.*

**40. «Оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі» – це принцип:**

- а) нарахування та відповідності доходів і витрат;*
- б) повного висвітлення;*
- в) автономності;*
- г) послідовності;*
- д) безперервності.*

**41. «Операції обліковуються відповідно до їх суті, а не лише, виходячи з юридичної форми» – це принцип:**

- а) нарахування та відповідності доходів і витрат;*
- б) превалювання сутності над формою;*
- в) історичної (фактичної) собівартості;*
- г) єдиного грошового вимірника;*
- д) періодичності.*

**42. «Пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання» – це принцип:**

- а) нарахування та відповідності доходів і витрат;*
- б) превалювання сутності над формою;*
- в) історичної (фактичної) собівартості;*
- г) єдиного грошового вимірника;*
- д) періодичності.*

## ТЕМА 2. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### 2.1. МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ЕЛЕМЕНТИ

#### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Мета вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про метод бухгалтерського обліку, його складові елементи та стадії облікового процесу.

#### **Питання для вивчення:**

Метод бухгалтерського обліку.

Характеристика елементів методу бухгалтерського обліку.

Стадії (етапи) облікового процесу.

#### **Після вивчення теми 2.1 студент повинен:**

- **знати:**

- значення методу бухгалтерського обліку;
- елементи методу бухгалтерського обліку;
- роль елементів методу бухгалтерського обліку на стадіях бухгалтерського обліку.

- **вміти:**

- характеризувати елементи методу бухгалтерського обліку;
- визначати роль елементів методу бухгалтерського обліку на стадіях бухгалтерського обліку.

- **набути навиків:**

- застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

### 2.1.1. Суть методу бухгалтерського обліку та його елементів

Правильне розуміння об'єкта, що вивчається, може бути отримане лише при правильному підході до його вивчення, тільки за певних методів дослідження. Метод – це спосіб побудови й обґрунтування наукового знання, шлях дослідження та практичного перетворення дійсності. Як і будь-який науковий метод, метод бухгалтерського обліку не є вільним вибором прийомів дослідження: його прийоми та принципи визначаються особливостями та закономірностями самого предмета дослідження. Глибоке пізнання об'єктів дослідження можливе лише на підґрунті інтеграції методів, запозичених з інших наук, але при збереженні мети, яка ставиться перед бухгалтерським обліком.

Метод лише тоді правильний, науковий, коли він правильно відображає об'єктивні закономірності предмета дослідження (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, господарських процесів), тобто адекватний об'єкту і предмету пізнання. Проте яким би правильним не був науковий метод, успіх у дослідженні дійсності може забезпечити досвід його застосування. Тому головне завдання полягає в тому, щоб навчитися правильно застосовувати той чи інший науковий метод. Розрізняють теоретичні й експериментальні методи, евристичні й алгоритмічні, кількісні та якісні.

Ефективність методу характеризується його об'єктивною основою (ступенем відповідності об'єктивним законам дійсності) та суб'єктивною стороною (формується людиною і втілює в собі її цілі, прагнення). Проте ефективність методу, якою б вона не була, не визначає успіху його використання. Тут важливою його складовою є досвід застосування методу.

Усі методи наукового дослідження, які використовуються в бухгалтерському обліку, можна розділити на три групи:

- універсальні філософські методи пізнання;
- загальнонаукові методи;
- методи бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік стоїть біля витоків пізнання вектора руху економіки підприємницьких структур та їх об'єднань, акціонерних товариств і корпорацій, регіонів та галузей економічної діяльності [3, с.20].

Процес пізнання облікових об'єктів забезпечується універсальними, загальнонауковими та спеціальними методами.

Універсальні методи – це методи, що діють у всіх сферах пізнання та практики, регулюють і спрямовують різну пізнавальну та свідому діяльність. Таким є діалектичний метод, який має важливе значення для пізнання в будь-якій сфері діяльності, пронизує собою весь процес

пізнання, задає загальний напрям дослідження, принципи підходу до вивчення об'єктів, орієнтує на розкриття закономірностей об'єктивних зв'язків і на аналіз суперечностей. Отже, діалектичний метод дозволяє розв'язувати наукові проблеми не тільки на підґрунті досвіду, але й об'єктивного аналізу, який характеризує внутрішні зв'язки явищ і процесів.

Діалектичний підхід до оцінки явищ і процесів господарської діяльності дозволяє розкрити їх справжні закономірності та рушійні сили розвитку, науково передбачити майбутнє й знаходити реальні способи його створення.

Оволодіння діалектичним мисленням дозволяє розглядати дійсність у всій її багатогранності, у постійному русі, суперечності, боротьбі нового зі старим.

Бухгалтерський облік, ґрунтуючись на діалектичному принципі відображення, вивчає такі проблеми, як пізнаваність активів, зобов'язань, капіталу, господарських процесів, їх результатів; принципи формування, зміни і розвитку об'єктів; методи одержання знання про них та їх перевірки.

Діалектика як всеохолюючий метод пізнання передбачає вивчення об'єкта в цілому і кожного з його компонентів об'єктивно, тобто такими, якими вони є насправді, незалежно від бажань, позиції та поглядів суб'єктів пізнання; вимагає підходити до вивчення об'єктів, предметів, явищ, процесів у взаємозв'язку з усіма іншими об'єктами, предметами, явищами та процесами господарської діяльності, у розвитку, з урахуванням конкретності істини як синтезу багатьох його визначень і єдності різноманітностей; вивчає об'єкти в єдності теорії та практики. Вона попереджає про неприпустимість суб'єктивізму – антинаукової та шкідливої альтернативи об'єктивності пізнання й оцінки результатів діяльності.

Розробка на основі діалектичного методу його складових (методів, прийомів). Їх використання дозволяє, спираючись на закони діалектики, реєструвати й узагальнювати факти господарського життя, подаючи його як єдність протилежностей.

Принцип об'єктивності доповнюється принципом системності. Системне пізнання і перетворення світу пропонує:

- розгляд об'єкта дійсності (теоретичної та практичної, як системи, тобто як органічної множини взаємодіючих елементів);
- установлення складу, структур і організації елементів і частин системи, виявлення провідних взаємодій між ними;
- виявлення зовнішніх зв'язків системи, виділення головних;
- визначення функцій системи та її ролі серед інших систем;

- аналіз діалектики, структури та функцій системи;
- виявлення на цій основі закономірностей і тенденцій розвитку системи [2].

Як будь-яка система, бухгалтерський облік виділяється з навколишнього середовища підприємства на основі певної процедури, що передбачає виділення об'єкта спостереження (господарська діяльність і формування інформаційних ресурсів про неї); спостерігача (бухгалтерія) та мети спостереження (інформація для управління, зниження рівня ентропії) [4, с. 34]. Отже, система бухгалтерського обліку реалізує функцію пізнання господарських фактів і забезпечує внутрішні комунікаційні зв'язки та зв'язки із зовнішнім середовищем вертикального та горизонтального типу, враховуючи взаємозалежність та специфіку елементів системи управління як основи координування процесу їх взаємодії.

Системний підхід потрібно розглядати як певний методологічний підхід людини до дійсності, який являє собою певну сукупність принципів. Це, по суті, системний світогляд. Призначення системного підходу полягає в тому, що він спрямовує людину на системне бачення дійсності. Він вимагає розглядати об'єкти дослідження із системних позицій, точніше – з позицій системного влаштування (побудови).

Системний підхід полягає в тому, що будь-який більш чи менш складний об'єкт розглядається як самостійна система зі своїми особливостями функціонування та розвитку. Ґрунтуючись на ідеях цілісності та відносної незалежності об'єктів, які знаходяться в цілісному світі, принцип системності пропонує подання досліджуваного об'єкта, як деякої системи, що характеризується: елементним складом; структурою, як формою взаємозв'язку елементів; функціями елементів і цілого; єдністю внутрішнього та зовнішнього середовища системи; законами розвитку системи та її складових. Взаємодія між системою бухгалтерського обліку та зовнішнім середовищем здійснюється за допомогою входів та виходів системи. Вхід системи – це дія на неї зовнішнього середовища (на вході в систему фіксуються різні ресурси, які надходять, наприклад, від постачальників). Вихід системи – результат функціонування системи для досягнення певної мети (наприклад, готова продукція).

Принцип системності вимагає розгляду об'єктів дослідження як систем. Бухгалтерський облік – це система спостереження, вимірювання і класифікації господарських фактів, їх відображення та співвимірювання у структурі взаємопов'язаних рахунків, яка узагальнює інформацію для управління господарською діяльністю і контролю за нею [4, с.65]. У цьому визначенні В.Ф. Палієм і Я.В. Соколовим виділено такі *системні риси*: *мета бухгалтерського обліку* – управління

господарською діяльністю і контроль за нею; *його зміст* – дані про господарські факти й операції, які перетворюються в інформацію про господарську діяльність; *робочий процес* – спостереження, вимірювання та класифікація даних про господарські факти, відображення і узагальнення інформації про господарську діяльність; *структура елементів* – узаємопов'язані рахунки.

Рахунки бухгалтерського обліку взаємопов'язані між собою подвійним записом на них даних про господарські факти в єдину систему. Кожен рахунок – це також система, яка складається з багатьох елементів, яким властиві внутрішньосистемні зв'язки та зв'язки із системою вищого рівня – балансом.

Робочий процес бухгалтерського обліку виражається системою: первинний облік → бухгалтерська обробка даних → звітність.

Первинний облік – це спостереження, вимірювання та реєстрація даних про господарські факти. Бухгалтерський облік – це обробка даних (класифікація, відображення та співвимірювання даних про господарські факти методами бухгалтерського обліку та створення інформації про хід і результати господарської діяльності). Отже, робочий процес – це створення інформаційної системи шляхом вимірювання, обробки та передачі користувачам корисної інформації у формі звітів.

У бухгалтерському обліку поряд із діалектичним методом широко застосовується історичний та логічний методи.

Історичний метод – це метод, за допомогою якого подумки відтворюється еволюція (історичний процес розвитку об'єктів з урахуванням усіх деталей, випадків, фактів, малозначущих і значних, у їх послідовному розвитку й у зв'язку з часом).

Проте дослідження об'єкта, що розвивається, передбачає не тільки знання його емпіричної історії, але й знання його суті, внутрішніх закономірностей розвитку, об'єктивної логіки. Логічне виявляється в обґрунтованих законах, суттєвих сторонах явища або процесу і служить для узагальнення відображення історичного процесу.

Логічний метод – це спосіб відтворення об'єкта як результат певного процесу, в ході якого сформувався умови наступного існування та розвитку. Отже, логічний метод передбачає виявлення історичної перспективи, розглядання об'єкта в єдності сучасного, минулого і майбутнього, тому історичне й логічне в науковому пізнанні утворюють діалектичну єдність.

Отже, пізнання сутності предмета досягається через пізнання змісту його методу. Визнаним методом пізнання економічних явищ і процесів та основою наукового мислення в усіх галузях економічної науки є діалектичний метод.



Розробка на цьому підґрунті методу бухгалтерського обліку набуває конкретного вираження у сукупності всіх його складових (способів, прийомів). Їх використання дозволяє, опираючись на закони діалектики, реєструвати й узагальнювати факти господарського життя, подавати їх як результат єдності протилежностей.

У бухгалтерському обліку широко використовуються спеціальні прийоми, зумовлені суттю самого предмета, а також висуненими перед ним вимогами та завданнями. Усе це зумовлює необхідність глибокого осмислення і розуміння системи способів і прийомів, які становлять основу методу бухгалтерського обліку.

Методом науки про бухгалтерський облік у широкому розумінні виступає моделювання реальної картини господарської діяльності. Це моделювання забезпечується наявністю в обліку плану рахунків (при цьому немає значення, чи він затверджується урядом, як в Україні та Франції, чи розробляється кожним підприємством окремо, як у США, Великобританії та інших країнах), а також форм фінансової звітності (баланс, прибутки та їх розподіл і т. ін.) [5, с.140].

**Метод бухгалтерського обліку** – сукупність способів і прийомів, які забезпечують суцільне, неперервне і документальне відображення фактів господарського життя з метою пізнання їх змісту (предмета бухгалтерського обліку) і здійснення управління ними та контролю у процесі кругообігу засобів, тобто *це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет.*

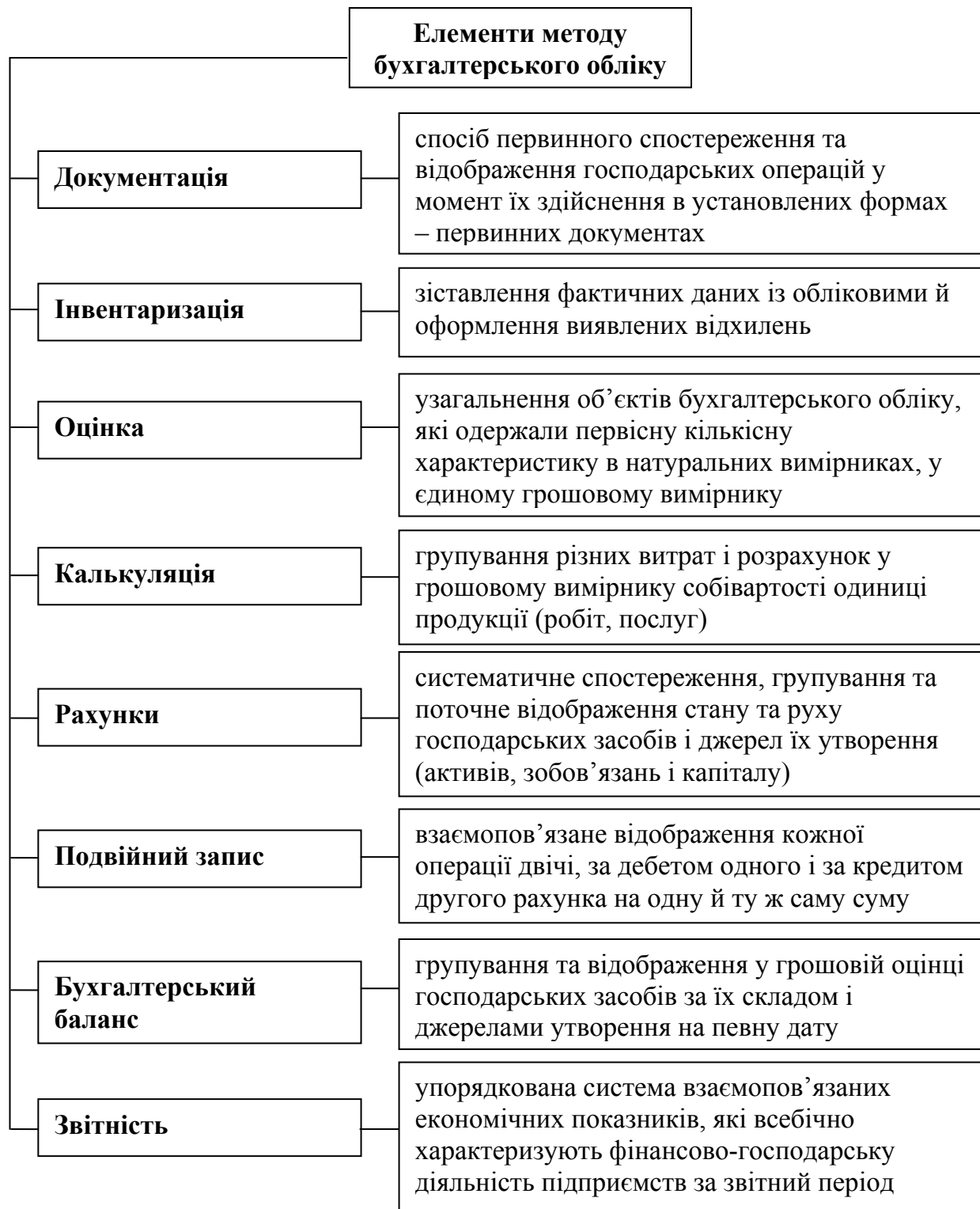
Основними елементами методу бухгалтерського обліку є документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис, баланс, звітність (рис.2.1).

Розвиток і диференціація методів мислення призвели до формування вчення про методи – методології.

Методологія – це загальний підхід до вивчення об'єктів бухгалтерського обліку, який охоплює систему методів і способів організації та побудови теоретичної та практичної діяльності.

Методологія – вчення про методи, за допомогою яких людина пізнає об'єкт дослідження або предмет науки [4, с.141].

Методологія науки бухгалтерського обліку передбачає наявність відповідної мети в самому методі, тобто має дотримуватися принцип цілеспрямованості, на якому ґрунтується кожен метод дослідження.



**Рис. 2.1. Елементи методу бухгалтерського обліку, їх зміст**

Дослідження проблем методології бухгалтерського обліку та визначення напрямів подальшого її розвитку зумовлене потребами якнайповнішого використання можливостей бухгалтерського вимірювання та відображення факторів економічного відтворення, процесів, що відбуваються за їх участю, та результатів діяльності підприємницьких структур. **Розв'язання таких проблем буде результативним за умови, що методологія бухгалтерського обліку розглядатиметься й удосконалюватиметься як складова методології економічної науки, а не ізольовано, не як**

**методологія самостійної наукової дисципліни.** Такий висновок має свою аргументацію.

По-перше, бухгалтерський облік є суспільною економічною наукою і користувачами його інформації є і мають право бути всі члени суспільства, незважаючи на те, що їх економічні інтереси суттєво різняться. Визнання пріоритетів у задоволенні інформаційних потреб постає в даному випадку як нова й актуальна проблема. Для її розв'язання важливо керуватися фундаментальними висновками, які схвалила Конференція ООН з питань навколишнього середовища, й майбутнього розвитку цивілізації ще у 1992 році на рівні глав держав і членів урядів:

— про неможливість урятування людства у рамках ринкової системи, рушійною силою якої є приватна власність, оскільки вона ґрунтується на прагненні до нестриманого зростання споживання і веде до різкої поляризації рівня життя, отже, породжує нові та вкрай загострює існуючі соціальні конфлікти;

— про необхідність нової моделі, що спиралась би на підойми централізованого регулювання на рівні держави і світової співдружності в цілому, а також на інтегровані інтереси суспільства і лише потім — на інтереси приватного підприємництва.

Виходячи із вищезазначеного, можна стверджувати, що пріоритетами у визначенні користувачів бухгалтерської інформації можуть бути ті, що й пріоритети в реалізації економічних інтересів за підтриманою ООН новою моделлю розвитку національних економік (другий висновок).

По-друге, методологія – це філософія науки, а **методологія бухгалтерського обліку – це філософія бухгалтерської науки.** Її призначенням є розв'язання двох основних задач:

— аналіз ускладнень і проблем у науковому та інших видах мислення;

— визначення в ході аналізу альтернативних теоретичних концепцій шляхів і розробка пропозицій щодо розв'язання таких проблем та завдань (у даному випадку йдеться про вирішення проблем підвищення наукового рівня складових методу бухгалтерського обліку).

По-третє бухгалтерський облік як наукова дисципліна забезпечує одночасне використання кількісних і якісних методів у процесах вимірювання, системного відображення й аналізу об'єктів економічного відтворення. Враховуючи це, вимоги до його методологічного рівня повинні систематично переглядатися [3, с.19].

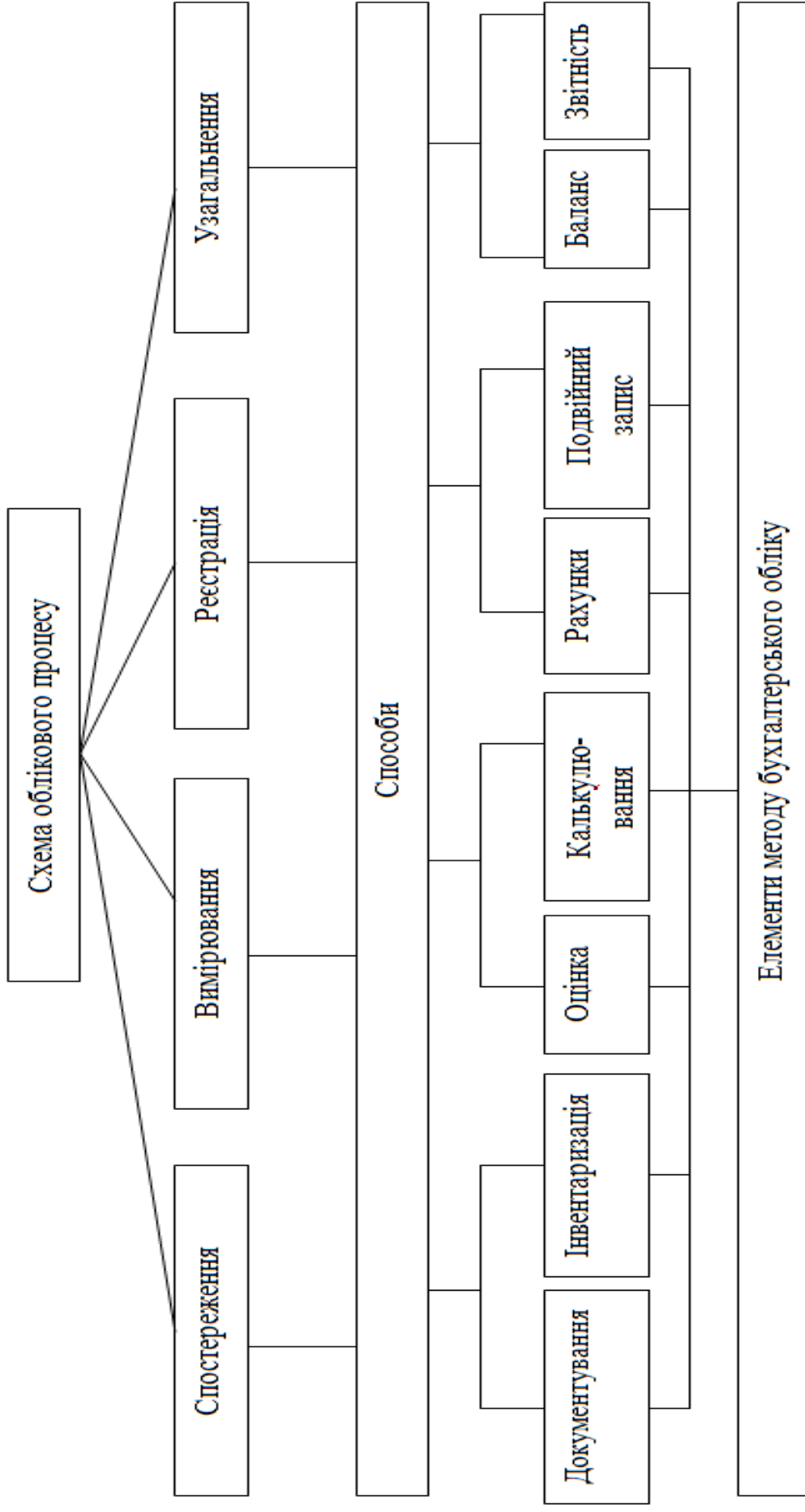
Сьогодні виникла необхідність звернутися до нових методологій, які появилися на базі комп'ютеризації, системного підходу та синергетики. Це призвело до протиріччя в методології науки. З одного

боку, здійснюється повсемісна комп'ютеризація наукових досліджень, отримання та обробка великих масивів інформації, програмування досліджуваних процесів, створення математичних моделей, що принципово розширило інструментальні й операційні можливості дослідження. З іншого – зберігається необхідність використання традиційних способів аналізу науки бухгалтерський облік як цілісності науково-пізнавальної діяльності та знання, адже не всі галузі знань перейшли на комп'ютерне моделювання та програмування. Висунення гіпотез, побудова теорій пропонує творчу та філософсько-методологічну діяльність учених.

### **2.1.2. Роль елементів методу бухгалтерського обліку на стадіях облікового процесу**

Якщо розглядати технологію формування й узагальнення облікової інформації як послідовність чітко регламентованих етапів у вигляді первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування й узагальнення фактів господарського життя підприємства, то цілком логічно запропонувати, що кожному з етапів повинні відповідати свої специфічні способи (рис. 2.2). Так, на етапі первинного спостереження на перший план виступає документація, оскільки в обліку спостереження може бути зафіксоване лише в документі, який заповнюється з дотриманням визначених вимог, що надають документу юридичної сили.

Однак господарська діяльність економічних суб'єктів показує, що в умовах чітко налагодженого контролю за реєстрацією господарських операцій не можна в повному обсязі виконати це завдання. Ряд операцій неможливо оформити в момент їх здійснення. Так, деякі товарно-матеріальні цінності в силу своїх фізико-хімічних властивостей мають тенденцію до усушки, утруски, розпорошення, випаровування, бою тощо. Втрати можуть бути спричинені суб'єктивними причинами (пересортиця, недостача, крадіжки). Це неминучий природний збиток. В інших випадках втрати, нестачі виникають через необережність у роботі матеріально-відповідальних осіб, халатності, наявності свідомих і несвідомих помилок, обману, а іноді і прямої махінації. Виявити і оформити такі факти, встановити розмір відхилень відносно інформації, зафіксованої в первинних документах і відображеної в обліку, можливо лише за умови виявлення цих фактів у процесі інвентаризації шляхом періодичної перевірки стану основних і оборотних засобів у натурі, а також наявності коштів. При цьому одночасно виконуються завдання перевірки і документального підтвердження фактичної наявності майна.



**Рис 2.2. Взаємозв'язок формування інформації бухгалтерського обліку й елементів його методу**

Отже, інвентаризація є продовженням документації. Вона доповнює й уточнює достовірність даних поточного бухгалтерського обліку і фінансової звітності. За її допомогою забезпечується організація більш чіткого контролю за наявністю і рухом майна та джерел його формування, роботою матеріально-відповідальних осіб.

Господарські операції торкаються об'єктів обліку, які мають різні одиниці вимірювання. Одні з них – вагові вимірники, другі – міри довжини та площі, треті – міри кількості тощо. Зокрема, кожен із вимірників використовується лише для відображення в обліку характеристики однорідних предметів.

Затрати праці виражаються у трудових вимірниках і характеризують кількість витраченого робочого часу. Однак зіставити й узагальнити різноманітні засоби, економічні явища та процеси, порівняти витрати з доходами і визначити фінансовий результат можна лише за допомогою вартісного вимірювання.

З цією метою в бухгалтерському обліку використовується спосіб, який називається оцінкою. За її допомогою здійснюється переведення натуральних і трудових вимірників у вартісний вимірник.

Оцінка – це спосіб вираження за допомогою вартісного вимірювання наявності та руху господарських засобів. Вона тісно пов'язана з усіма іншими елементами методу бухгалтерського обліку, є передумовою їхнього функціонування. Від її обґрунтованості та правильності застосування залежить об'єктивність характеристики наявних ресурсів та ефективність їх використання, точність визначення фінансового результату. Оцінка – це визначальний фактор у ринковій економіці. При всьому різноманітті оцінок, усі вони залежать від: місця формування ціни – на рівні підприємства (внутрішній аспект) або в умовах угод на ринку (зовнішній аспект); характеру формування ціни – в порядку відчуження відповідного активу шляхом продажу, безкоштовної передачі, або шляхом придбання; часового фактору – на основі минулих подій, теперішнього періоду або майбутнього моменту.

Усі об'єкти бухгалтерського обліку оцінюються в поточному обліку і звітності у грошовій оцінці держави. Валютні кошти оцінюються у двох вимірниках – в іноземній валюті та національній. Згідно з принципом обачності, оцінка має бути такою, щоб не збільшувати активи і не зменшувати зобов'язання, бо це призведе до невиправданого збільшення капіталу, виходячи з балансового рівняння:

$$A = P + K \quad (2.1),$$

де А – активи;  
П – пасиви;  
К – капітал.

Тому в балансі активи відображаються за найменшою з двох вартостей – історичною або фактичною (чистою вартістю реалізації). Основні засоби відображаються за остаточною вартістю за вирахуванням зносу.

У кожному стандарті бухгалтерського обліку наводяться методи оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку при їх надходженні, вибутті та на дату балансу.

Зіставлення поточних витрат і кінцевих результатів досягається через оцінку в їх вартісному вимірюванні, яка ґрунтується на даних калькуляції фактичної собівартості.

Калькуляція (лат. *calculation* – обчислення) – визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) в грошовому виразі за окремими складовими (статтями витрат); сфера бухгалтерського обліку, яка займається визначенням витрат, які відносяться до виробництва, управління й обігу на підприємстві.

Отже, оцінка й калькуляція виступають визначальним критерієм для цілей оцінки вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. Калькуляція є необхідною умовою обґрунтування грошової оцінки, а грошова оцінка – невід'ємною складовою калькуляції.

У зв'язку з тим, що у складі та функціональній ролі окремих об'єктів бухгалтерського обліку спостерігаються дуже великі відмінності, виникає об'єктивна необхідність їх групування в обліку за економічною однорідністю. Розв'язати цю задачу можна за допомогою системи рахунків бухгалтерського обліку.

Рахунок – це спосіб групування за економічно однорідними групами і відображення руху і стану об'єктів обліку (активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат). Господарські операції на рахунках відображаються методом подвійного запису. Подвійний запис – це продукт кругообігу господарських засобів, який відображає двоїстість самих господарських процесів, яка проявляється в тісному взаємозв'язку і взаємозумовленості, як результат здійснення господарських операцій.

Рахунки і подвійний запис використовуються з метою реєстрації, поточного групування й узагальнення облікової інформації про об'єкти бухгалтерського обліку, які фіксуються господарськими операціями.

Система рахунків бухгалтерського обліку перебуває у тісному взаємозв'язку з іншими його елементами (документацією, подвійним записом, оцінкою, калькуляцією, балансом, звітністю).

Через рахунки й подвійний запис досягається систематичне узагальнення підсумків господарської діяльності шляхом складання бухгалтерського балансу. Бухгалтерський баланс містить залишки рахунків, які формують майно суб'єкта, його власний і залучений капітал.

Підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності підприємства знаходить відображення у звітності, якою користуються як внутрішні, так і зовнішні користувачі, що мають різні інтереси. Тому звітність повинна бути складена за відповідними правилами та стандартами.

У кінцевому підсумку бухгалтерський баланс і звітність виступають як спосіб узагальненого відображення і співвимірювання поточної облікової інформації про активи та джерела їх формування.

### **Література**

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*
2. *Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236с.*
3. *Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку: Наукова доповідь. – / Г.Г. Кірейцев – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 24 с.*
4. *Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теорія бухгалтерського учёта: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.*
5. *Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія // М.С.Пушкар – Тернопіль: Картблани, 2002 – 157 с.*
6. *Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.*

### **Питання для самоконтролю**

1. *Метод бухгалтерського обліку.*
2. *Методи, які забезпечують процес пізнання облікових об'єктів.*
3. *Діалектика як всеохоплюючий метод пізнання.*
4. *Роль діалектичного методу в бухгалтерському обліку.*
5. *Роль історичного та логічного методів.*
6. *Системний підхід як методологічний елемент.*
7. *Призначення системного підходу.*
8. *Роль системного підходу у пізнанні об'єктів бухгалтерського обліку.*
9. *Баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.*
10. *Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку.*
11. *Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку.*
12. *Документація як елемент методу бухгалтерського обліку.*
13. *Баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.*
14. *Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.*
15. *Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.*



16. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку.  
17. Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку.  
18. Стадії (етапи) облікового процесу.

### Тестові завдання

**1. Скільки виділяють елементів методу бухгалтерського обліку?**

- а) 3;
- б) 8;
- в) 10;
- г) залежно від обраної облікової політики;
- г) немає правильної відповіді.

**2. Який з перелічених методичних прийомів не належить до елементів методу бухгалтерського обліку?**

- а) оцінка;
- б) калькуляція;
- в) дисконтування;
- г) подвійний запис;
- г) звітність.

**3. Систематичне та хронологічне спостереження за фактами господарського життя здійснюється за допомогою:**

- а) документації та інвентаризації;
- б) оцінки та калькуляції;
- в) рахунків та подвійного запису;
- г) балансу та звітності;
- г) принципів бухгалтерського обліку.

**4. Обчислення витрат, пов'язаних із певним господарським процесом, забезпечує:**

- а) калькуляція;
- б) система рахунків;
- в) суцільна документація;
- г) інвентаризація;
- г) баланс.

**5. Спосіб первинного спостереження та відображення господарських операцій у момент їх здійснення в установлених формах – це:**

- а) документація;
- б) інвентаризація;
- в) оцінка;
- г) калькуляція;
- г) подвійний запис.

**6. Зіставлення фактичних даних із обліковими й оформлення виявлених відхилень – це:**

- а) документація;*
- б) інвентаризація;*
- в) оцінка;*
- г) калькуляція;*
- г) подвійний запис.*

**7. Узагальнення об'єктів бухгалтерського обліку, які одержали первісну кількісну характеристику в натуральних вимірниках, в єдиному грошовому вимірнику – це:**

- а) документація;*
- б) інвентаризація;*
- в) оцінка;*
- г) калькуляція;*
- г) рахунки.*

**8. Групування різних витрат і розрахунків у грошовому вимірнику собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) – це:**

- а) документація;*
- б) інвентаризація;*
- в) оцінка;*
- г) калькуляція;*
- г) рахунки.*

**9. Систематичне спостереження, групування та поточне відображення стану і руху господарських засобів і джерел їх утворення (активів, зобов'язань і капіталу) – це:**

- а) документація;*
- б) інвентаризація;*
- в) оцінка;*
- г) калькуляція;*
- г) рахунки.*

**10. Взаємопов'язане відображення та контроль кожної операції одночасно на двох рахунках в одній і тій же сумі – це:**

- а) баланс;*
- б) звітність;*
- в) оцінка;*
- г) калькуляція;*
- г) рахунки.*

**11. Групування та відображення у грошовій оцінці господарських засобів за їх складом і джерелами утворення на певну дату – це:**

- а) баланс;
- б) звітність;
- в) оцінка;
- г) калькуляція;
- г) рахунки.

**12. Упорядкована система взаємопов'язаних економічних показників, які всебічно характеризують господарську діяльність підприємств за звітний період, – це:**

- а) баланс;
- б) звітність;
- в) оцінка;
- г) калькуляція;
- г) рахунки.

**13. Методи наукового дослідження, які використовуються в бухгалтерському обліку можна розділити на такі три групи:**

- а) універсальні філософські методи пізнання, загальнонаукові методи, методи бухгалтерського обліку;
- б) загальнонаукові методи, статистичні методи, універсальні філософські методи пізнання;
- в) методи бухгалтерського обліку, методи логіки, методи епістемології;
- г) універсальні філософські методи пізнання, аналіз і синтез, балансове узагальнення;
- г) загальнонаукові методи, методи бухгалтерського обліку, методи системного аналізу.

**14. Методи, що діють у всіх сферах пізнання та практики, регулюють і спрямовують різну пізнавальну та свідому діяльність, – це:**

- а) універсальні філософські методи пізнання;
- б) статистичні методи;
- в) індукція і дедукція;
- г) аналіз і синтез;
- г) балансове узагальнення.

**15. Який підхід дозволяє розкрити справжні закономірності явищ та процесів і рушійні сили їх розвитку, науково передбачити майбутнє й знаходити реальні способи його створення?**

- а) логічний;
- б) системний;
- в) історичний;
- г) діалектичний;
- г) ієрархічний.

**16. Відповідно до принципу системного підходу, бухгалтерський облік – це система:**

- а) спостереження, вимірювання і класифікації господарських фактів, їх відображення та співвимірювання у структурі взаємопов'язаних рахунків, яка узагальнює інформацію для управління господарською діяльністю і контролю за нею;
- б) спостереження, вимірювання й узагальнення фактів у грошовій оцінці;
- в) управління господарськими фактами, їх відображення та співвимірювання у структурі взаємопов'язаних рахунків, яка узагальнює інформацію для вироблення управлінських рішень;
- г) спостереження, вимірювання та класифікації господарських фактів;
- д) спостереження, вимірювання та класифікації господарських фактів, їх відображення та співвимірювання у структурі балансу, яка узагальнює інформацію для управління господарською діяльністю і контролю за нею.

**17. Якою системою виражається робочий процес бухгалтерського обліку?**

- а) первинний облік → подвійний запис → звітність;
- б) первинний облік → подвійний запис → баланс;
- в) первинний облік → бухгалтерська обробка даних → звітність;
- г) бухгалтерська обробка даних → головна книга → звітність;
- д) первинний облік → бухгалтерський облік → статистична звітність.

**18. За допомогою якого методу подумки відтворюється еволюція розвитку об'єкта?**

- а) хронологічного;
- б) систематичного;
- в) історичного;
- г) логічного;
- д) діалектичного.

**19. Спосіб відтворення об'єкта як результат певного процесу, в ході якого сформувалися умови наступного його існування та розвитку, – це метод:**

- а) логічний;
- б) системний;
- в) історичний;
- г) діалектичний;
- д) ієрархічний.

**20. Метод бухгалтерського обліку – це сукупність способів і прийомів, які забезпечують:**

- а) суцільне, неперервне та документальне відображення фактів господарського життя з метою пізнання їх змісту і здійснення управління ними та контролю у процесі кругообігу засобів, тобто це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет;*
- б) балансове узагальнення фактів господарського життя з метою пізнання їх змісту (предмета бухгалтерського обліку) і здійснення управління ними та контролю у процесі кругообігу засобів, тобто це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет;*
- в) суцільне, хронологічне та систематичне відображення фактів господарського життя з метою пізнання їх змісту і здійснення управління ними та контролю у процесі кругообігу засобів, тобто це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет;*
- г) суцільне, неперервне відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку фактів господарського життя з метою пізнання їх змісту та здійснення управління ними, тобто це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет;*
- д) суцільне, неперервне відображення у звітності фактів господарського життя, тобто це сукупність способів, за допомогою яких вивчається предмет.*

**21. Які елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують процес спостереження?**

- а) рахунки та подвійний запис;*
- б) документація та інвентаризація;*
- в) оцінка та калькуляція;*
- г) баланс і звітність;*
- д) документація й оцінка.*

**22. Які елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують процес вимірювання?**

- а) рахунки та подвійний запис;*
- б) документація та інвентаризація;*
- в) оцінка та калькуляція;*
- г) баланс і звітність;*
- д) документація й оцінка.*

**23. Які елементи методу бухгалтерського обліку забезпечують процес узагальнення?**

- а) рахунки та подвійний запис;*
- б) документація та інвентаризація;*
- в) оцінка та калькуляція;*
- г) баланс і звітність;*
- д) документація й оцінка.*

## 2.2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про основи балансового узагальнення об'єктів бухгалтерського обліку, структуру балансу, його суть; вивчення видів операцій, які впливають на зміни в балансі.

#### **Питання для вивчення:**

Бухгалтерський баланс, його суть і значення.

Актив і пасив балансу. Види балансів, оцінка та групування статей балансу.

Зміни в балансі під впливом господарських операцій.

#### **Після вивчення теми 2.2 студент повинен:**

- **знати:**

- суть балансу як елементу методу бухгалтерського обліку;
- види балансів та їх функції;
- поняття і значення бухгалтерського балансу;
- типи змін у балансі під впливом господарських операцій;
- зв'язок балансу з рахунками бухгалтерського обліку.

- **уміти:**

- формулювати поняття та призначення балансу;
- розмежовувати статті балансу в активі та пасиві;
- обґрунтовувати економічну зумовленість рівності активу та пасиву балансу;
- визначати тип операції за ознакою її впливу на баланс;
- відносити відповідні об'єкти бухгалтерського обліку до певних статей активу та пасиву балансу;
- формувати бухгалтерський баланс з елементарними статтями.

- **набути навички:**

- визначення статей активу й пасиву балансу;
- визначення типу операцій за ознакою їх впливу на баланс, а також складання бухгалтерського балансу.

### 2.2.1. Бухгалтерський баланс, його суть і значення

У бухгалтерському обліку термін «баланс» має два значення. *Перше* – це один із елементів методу бухгалтерського обліку. Виходячи із цього, бухгалтерський баланс – це спосіб групування й узагальненого відображення у грошовому вимірнику господарських засобів підприємства за складом і розміщенням, а також за джерелами їх утворення на певну дату. *Друге* – це звітна таблиця, одна із форм бухгалтерської звітності, яка містить повідомлення про стан і розміщення господарських засобів підприємства на певну дату.

Термін «баланс» латинського походження, що в дослівному перекладі означає: *bis* – двічі, *lans* – чаша терезів, тобто символізує дві чаші терезів, як символ рівноваги.

Графічно бухгалтерський баланс – це таблиця, яка ділиться по вертикалі на дві частини для відокремленого відображення видів засобів та їх джерел. У верхній частині, яка називається «актив», відображаються засоби за складом і розміщенням, а у нижній – «пасив» – ті ж засоби, але за джерелами їх утворення.

Термін «актив» і «пасив» також латинського походження (*activus* – активний, діяльний, діючий; *passivus* – пасивний, бездіяльний, протилежний активному). Тому в активі відображається та група засобів, яка показує діючі засоби, а в пасиві групування засобів, яке показує зобов'язання підприємства за одержані засоби та їх призначення.

Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в активі та пасиві відображаються одні й ті ж засоби, але згруповані за різними ознаками: за складом і розміщенням і за джерелами утворення. Вона має велике контрольне значення, бо є єдиним із засобів перевірки правильності облікових записів, її відсутність свідчить про помилки в записах.

#### **Вимоги до балансу**

До бухгалтерського балансу висуваються такі вимоги:

- рівність активу і пасиву (пояснюється принципом подвійного запису);
- достовірність (правдивість показників балансу підтверджується документуванням усіх господарських операцій, записами на бухгалтерських рахунках і в облікових регістрах, проведенням інвентаризації);
- реальність (відповідність оцінок статей балансу об'єктивній дійсності);

- наступність (полягає в єдності методів оцінки і правил складання балансу);
- ясність (доступність облікової інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів);
- нейтральність (баланс має бути нейтральним, тобто не створювати переваг для тих чи інших груп користувачів інформації);
- співставність показників (усі дані про майновий і фінансовий стан підприємства наводяться у зіставних показниках на початок і кінець звітного періоду).

### **Функції балансу**

Бухгалтерський баланс виконує такі функції:

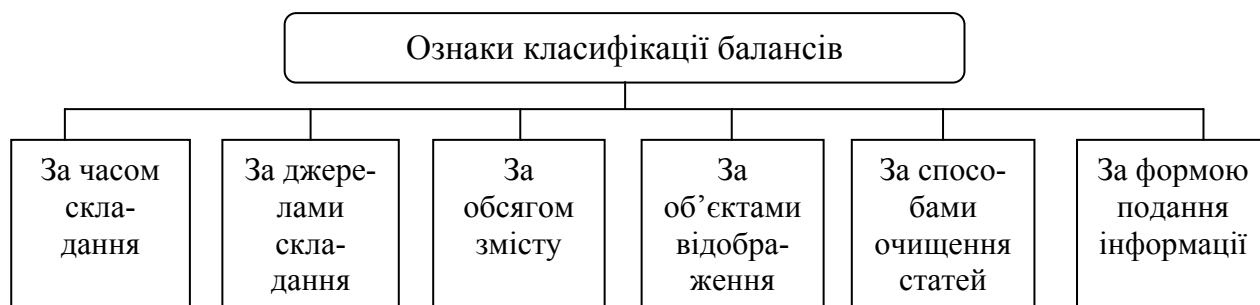
- знайомить користувачів з майновим станом господарюючого суб'єкта, тобто чим він володіє;
- за даними балансу можна з'ясувати, чи зуміє підприємство в найближчий час узяти на себе зобов'язання перед третіми особами, тобто платоспроможність підприємства;
- дозволяє оцінити діяльність керівництва підприємства (важливе значення має кінцевий фінансовий результат усіх видів діяльності підприємства).

Отже, бухгалтерський баланс широко використовується для управління підприємством.

Зміст і будова балансу залежить від особливостей галузей економіки. Так, в активі балансу промислового підприємства значну питому вагу складають основні засоби та поточні активи у сфері виробництва, торговельного – засоби в товарних запасах, призначених для продажу.

### **2.2.2. Види балансів**

У бухгалтерському обліку використовуються кілька видів балансів, які можна класифікувати за такими ознаками (рис. 2.3).



**Рис 2.3. Типологія видів балансів**



Види балансів наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Види балансів**

<b>Ознаки класифікації</b>	<b>Бухгалтерські баланси</b>	<b>Суть</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<b>За часом складання</b>	Вступні	Складаються на початку діяльності господарської одиниці. В активі відображається склад майна та прав підприємства, які воно отримало при створенні, а в пасиві – джерела їх формування. Перед складанням такого балансу проводиться інвентаризація й оцінка наявних у підприємства активів
	Поточні	Складаються періодично протягом усього строку функціонування господарської одиниці згідно із ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
	Початкові та заключні	Це звітні документи про господарську діяльність підприємства за рік. Вони складаються на основі перевірених бухгалтерських записів (звірка оборотів і залишків за рахунками, інвентаризація засобів і розрахунків)
	Проміжні	Складаються за квартал, півріччя, 9 місяців на підставі даних поточного обліку
	Санаційні	Розробляються у випадку, коли підприємство знаходиться у важкому фінансовому стані (банкрутство тощо). Для складання таких балансів залучаються спеціальні аудиторські фірми
	Ліквідаційні	Складаються для характеристики майнового стану підприємства на дату припинення його діяльності як юридичної особи
	Попередні (провізорні)	Складаються завчасно на кінець звітного періоду з урахуванням очікуваних змін у складі активних і пасивних статей до моменту їх складання й очікуваних даних про господарські операції, які будуть здійснені до закінчення звітного періоду. Метою складання попередніх балансів є завчасне виявлення очікуваного фінансового стану суб'єкта господарювання на кінець звітного періоду
	Розділяючі та об'єднуючі	Складаються в періоди розподілу (об'єднання) юридичних осіб
<b>За джерелами складання</b>	Інвентарні	Складаються за даними інвентаризаційних описів майна та прав підприємства, джерел їх утворення
	Книжні	Розробляються за даними поточного бухгалтерського обліку
	Генеральні	Найдостовірніше відображають господарську діяльність підприємства та складаються за даними поточного бухгалтерського обліку, які підтверджені інвентаризаціями об'єктів обліку

**Продовження таблиці 2.1**

1	2	3
<i>За обсягом змісту</i>	Одиничні	Відображають діяльність одного підприємства
	Консолідовані (зведені)	Характеризують діяльність групи підприємств (материнського та дочірніх)
<i>За об'єктами відображення</i>	Самостійні	Складають підприємства, які є юридичними особами
	Окремі	Складають філії, представництва
<i>За способом очищення статей</i>	Баланси-брутто	Містять регулюючі статті (знос основних засобів та нематеріальних активів, резерв сумнівних боргів, неоплачений капітал тощо). Використовуються для наукових досліджень, виконання інформаційних функцій балансу тощо
	Баланси-нетто	Баланси, із яких виключено регулюючі статті. У сучасних умовах зросло значення чистого балансу, тому що він дозволяє визначити реальну вартість активів підприємства
<i>За формою представлення інформації</i>	Сальдові	Характеризують у грошовій оцінці активи підприємства та джерела їх утворення станом на певну дату. Складаються бухгалтерією шляхом підрахунку сальдо (залишків) за рахунками
	Оборотні	Крім залишків активів і джерел їх утворення на початок і кінець періоду, містять дані про рух об'єктів обліку (дебетові та кредитові обороти за звітний період). За будовою вони відрізняються від сальдових балансів. Оборотний баланс має більше значення як проміжний бухгалтерський документ, який використовується у процесі складання вступного, заключного та ліквідаційного балансу

### 2.2.3. Зміни в балансі під впливом господарських операцій

Бухгалтерський баланс взаємозв'язаний із рахунками бухгалтерського обліку. Після реєстрації поточних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку в кожному із них виводиться кінцеве сальдо, яке відображається в оборотній відомості, а після певної обробки – і в балансі.

У процесі господарської діяльності відбувається безперервний рух засобів, зміна їхнього складу, розміщення та зміни в джерелах формування. Господарські засоби та їх джерела під впливом господарських операцій збільшуються або зменшуються, що призводить до зміни окремих статей балансу в активі та пасиві. У деяких випадках ці зміни зумовлюють появу нових статей балансу або зникнення інших.

Схематично зміни в балансі під впливом чотирьох типів операцій можна зобразити так (рис. 2.4).

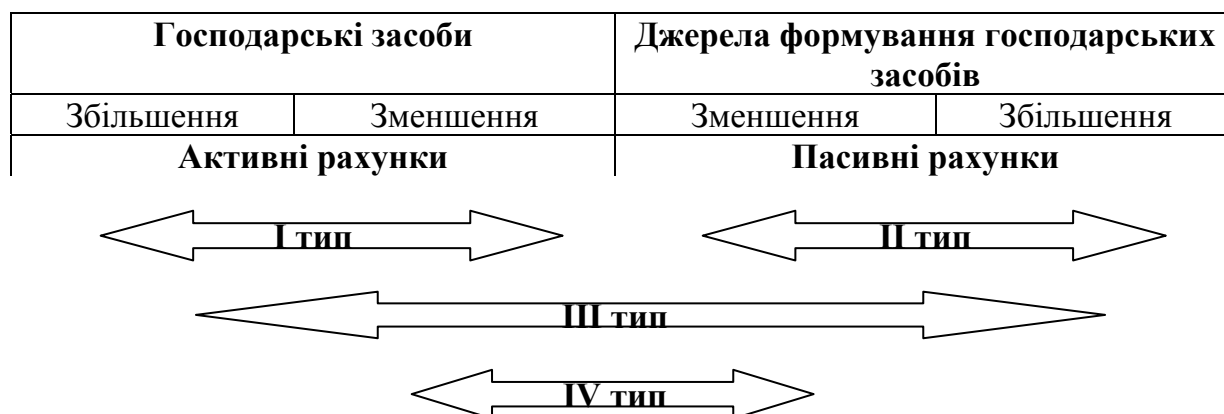


Рис. 2.4. Вплив різних типів господарських операцій на валюту балансу

Для вивчення характеру цих змін, розуміння їхнього змісту складемо баланс (типову форму якого спрощено з навчальною метою) з невеликою кількістю статей і розглянемо кілька господарських операцій (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Баланс підприємства станом на 01.09. 202\_ р. (початковий баланс)**

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	830 000	Статутний капітал	617 000
Виробничі запаси	384 300	Нерозподілений прибуток	254 633
Незавершене виробництво	37 115	Короткострокові позики	348 300
Готівка	837	Розрахунки за виплатами працівникам	77 000
Рахунки в банках	127 081	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	82 400
<b>Баланс</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс</b>	<b>1 379 333</b>

Протягом місяця на підприємстві здійснено такі господарські операції.

**Операція 1.** Отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати працівникам у сумі 65 000 грн.

Унаслідок цієї операції залишок грошових коштів у касі збільшився на 65 000 грн. І сума за статтею «Готівка» становитиме 65 837 грн. (837 + 65 000). Водночас на поточному рахунку банку кошти на 65 000 грн. зменшаться і за статтею «Рахунки в банках» залишок складатиме 30 081 грн. (95 081 – 65 000).

Відобразимо цю операцію в нашому початковому балансі, який після першої операції матиме такий вигляд (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

## Баланс (після першої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>
Готівка	+ 65 000		
Рахунки в банках	- 65 000		
<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 379 333</b>

Як бачимо, зміни відбулися тільки в активі балансу, тобто відбулося переміщення коштів, а загальна їх сума не змінилася, відповідно, і підсумок балансу залишився таким самим. Рівність підсумків активу та пасиву балансу не порушилася.

Це перший тип операцій, який спричиняє зміни тільки в активі балансу: одна стаття активу збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Загальний підсумок балансу не змінюється.

Схематично цей тип змін у балансі можна зобразити так:

$$A_{\text{готівка}} + 65\,000, A_{\text{рахунки в банках}} - 65\,000;$$

$$B_{\text{початковий}} = B_{\text{кінцевий}}$$

де  $A$  – стаття активу;

$B$  – баланс.

До операцій такого типу належать видача готівки з каси підзвітним особам, надходження заборгованості від дебіторів у касу чи на рахунки в банку, оприбуткування готової продукції з виробництва, відпуск сировини та матеріалів у виробництво та ін.

**Операція 2.** За рішенням зборів засновників підприємства частку нерозподіленого прибутку в сумі 11 134 грн. розподілено на збільшення статутного капіталу.

Унаслідок цієї операції відбулися зміни в джерелах засобів: сума нерозподіленого прибутку зменшилася на 11 134 грн., а статутний капітал при цьому збільшився на цю суму та становитиме 628 134 грн. (617 000 + 11 134). Отже, друга операція внесла зміни тільки у статті пасиву балансу: вона зумовила перегрупування в джерелах засобів, що не позначилося на загальному підсумку балансу. Рівність підсумків активу та пасиву балансу також не порушилася.

Відобразимо цю операцію в нашому початковому балансі, який після другої операції матиме такий вигляд (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

## Баланс (після другої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>
		Статутний капітал	+ 11 134
		Нерозподілений прибуток	- 11 134
<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 379 333</b>

Це другий тип операцій, який спричиняє зміни тільки в пасиві балансу: одна стаття пасиву збільшується, а друга зменшується на однакову суму. Загальний підсумок балансу не змінюється.

Схематично цей тип змін у балансі можна відобразити так:

$$P_{\text{статутний капітал}} + 11\,134, P_{\text{нерозподілений прибуток}} - 11\,134;$$

$$B_{\text{початковий}} = B_{\text{кінцевий}}$$

де  $P$  – стаття пасиву;

До операцій такого типу належать: оплата заборгованості постачальникам за рахунок отриманих кредитів банку, формування резервного капіталу за рахунок прибутку, операції з переоформлення кредиторської заборгованості у боргові зобов'язання (векселі) та ін.

**Операція 3.** Від постачальників надійшло й оприбутковано технологічних матеріалів на суму 9 400 грн.

Унаслідок третьої операції відбулося збільшення матеріалів на 9 400 грн. Тепер у відповідній статті балансу «Виробничі запаси» залишок на кінець періоду становитиме 839 400 грн. (830 000 + 9 400). Одночасно відбулося збільшення заборгованості постачальникам за одержані матеріали на цю ж суму. Залишок за статтею «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» зросте до 91 800 грн. (82 400 + 9 400).

Як бачимо, ця операція відрізняється від попередньої: водночас викликає зміни в активі й пасиві балансу. Оскільки зміни в статтях активу та пасиву відбулися на одну й ту ж саму суму в бік збільшення, то загальний підсумок балансу також збільшився до 1 356 733 (1 347 333 + 9 400), але рівність не порушилась.

Після третьої операції баланс матиме вигляд (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Баланс (після третьої операції)

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>	<b>Баланс початковий</b>	<b>1 379 333</b>
Виробничі запаси	+ 9 400	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	+ 9 400
<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 388 733</b>	<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 388 733</b>

Це третій тип господарських операцій, який спричиняє зміни в активі й пасиві балансу на одну й ту ж суму в бік збільшення. Це, зазвичай, операції, пов'язані з додатковим залученням господарських засобів (майна, запасів, коштів) в оборот підприємства.

Схематично цей тип змін у балансі можна зобразити так:

$$A_{\text{виробничі запаси}} + 9\,400, P_{\text{розрахунки з постачальниками та підрядниками}} + 9\,400;$$

$$B_{\text{кінцевий}} > B_{\text{початковий}} \text{ на } 9\,400 \text{ грн.}$$

До операцій такого типу можна віднести: отримання та зарахування кредиту наданого банком, нарахування заробітної плати працівникам з одночасним віднесенням її на витрати виробництва, розрахунки за авансами одержаними, векселями виданими та ін.

**Операція 4.** З каси видано заробітну плату працівникам на суму 61 320 грн. У результаті цієї операції залишок грошових коштів у касі зменшиться і складе 4 517 грн. (65 837 - 61 320), одночасно на суму виплаченої заробітної плати зменшиться заборгованість підприємства працівникам (65 866 – 61 320 = 4 546).

Четверта операція, як і попередня, вносить зміни одночасно у дві статті балансу – активну та пасивну. Оскільки актив і пасив зменшуються на одну й ту ж саму суму (61 320), то рівність підсумків зберігається, а загальний підсумок балансу зменшується і складатиме 1 295 413 грн. (1 356 733 – 61 320).

Після четвертої операції баланс матиме такий вигляд (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Баланс (після четвертої операції)**

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
<b>Баланс початковий</b>	<b>1 388 733</b>	<b>Баланс початковий</b>	<b>1 388 733</b>
Готівка	- 61 320	Розрахунки за виплатами працівникам	- 61 320
<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 327 413</b>	<b>Баланс кінцевий</b>	<b>1 327 413</b>

Це четвертий тип господарських операцій, який спричиняє зміни в активі та пасиві балансу на одну й ту ж саму суму в бік зменшення. Це, як правило, операції, пов'язані з вибуттям активів підприємства з господарського обороту.

Схематично цей тип змін у балансі можна відобразити так:

$$A_{\text{готівка}} - 61\,320, P_{\text{розрахунки за виплатами працівникам}} - 61\,320;$$

$$B_{\text{початковий}} > B_{\text{кінцевий}} \text{ на } 61\,320 \text{ грн.}$$

До операцій такого типу належать: виплата заробітної плати, дивідендів працівникам, погашення кредиторської заборгованості за одержані товари та матеріали, повернення кредитів банку та ін.

Наведені чотири типи господарських операцій охоплюють усі можливі випадки впливу на баланс (типи балансових змін).

Отже, існують такі чотири типи господарських операцій, які викликають різні балансові зміни:

*перший тип* – операції, які викликають зміни у складі та розміщенні засобів підприємства тільки в активі балансу без зміни його пасиву;

*другий тип* – операції, які викликають зміни в джерелах засобів і приводять до їх перегрупування лише в пасиві балансу без зміни активу;

*третій тип* – операції, які викликають збільшення господарських засобів у активі балансу з одночасним збільшенням відповідного їм джерела в пасиві;

*четвертий тип* – операції, які викликають зменшення господарських засобів у активі балансу й одночасно зменшення відповідного джерела в пасиві балансу.

Отже, баланс на кінець звітного періоду матиме такий вигляд (табл. 2.7).

**Таблиця 2.7**

**Баланс підприємства станом на 30.09. 202 р. (кінцевий баланс)**

Актив	Сума, грн.	Пасив	Сума, грн.
Основні засоби	830 000	Статутний капітал	628 134
Виробничі запаси	393 700	Нерозподілений прибуток	243 499
Незавершене виробництво	37 115	Короткострокові позики	348 300
Готівка	4 517	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	91 800
Рахунки в банках	62 081	Розрахунки за виплатами працівникам	15 680
<b>Баланс</b>	<b>1 327 413</b>	<b>Баланс</b>	<b>1 327 413</b>

Кожна господарська операція має вплив на бухгалтерський баланс лише в одному із названих чотирьох типів і торкається не менше двох статей балансу. Це зумовлене особливістю кругообігу господарських засобів, у процесі якого проходять зміни в господарських засобах або в джерелах їх утворення, або одночасно в засобах і джерелах.

Підсумки активу та пасиву балансу збільшуються або зменшуються лише в тих випадках, коли господарська операція торкається одночасно і засобів і їх джерел, тобто активу та пасиву одночасно, що буває при надходженні засобів на підприємство або при їх вибутті. Інші операції викликають перегрупування сум усередині статей активу або пасиву і не змінюють підсумок балансу. Але до яких би змін у балансі не призводила господарська операція, рівність підсумків активу та пасиву зберігається. Ця особливість балансу зумовлюється прийнятим способом відображення господарських операцій.

### Література

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*
2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 року, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за № 336/22868.*
3. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами,*

внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №226 від 31.05.2019 р.

4. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469с.
5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

### **Питання для самоконтролю**

1. Суть бухгалтерського балансу як елементу методу бухгалтерського обліку.
2. Рівність активу та пасиву балансу.
3. Типи змін в балансі під впливом господарських операцій.
4. Кількість статей балансу, які змінюються одночасно під впливом однієї господарської операції.
5. Момент, коли змінюється підсумок активу та пасиву балансу.
6. Рівність активу та пасиву балансу під впливом господарських операцій.

### **Вправи для виконання**

#### **Виробнича ситуація 1**

На основі переліку господарських засобів хлібокомбінату та джерел їх утворення згрупувати активи за складом і розміщенням, джерелами їх утворення (табл. 2.8).

**Таблиця 2.8**

**Господарські засоби хлібокомбінату та джерел їх утворення  
станом на 31 грудня 202 р.**

№ з/п	Назва активів та джерел їх утворення	Сума, грн.
1	2	3
1.	Нерозподілений прибуток	157000
2.	Готівка у касі	730
3.	Будівля адміністративного корпусу	320180
4.	Будівля основних і допоміжних цехів	280300
5.	Програмне забезпечення	11200
6.	Комп'ютери	30150
7.	Розрахунки за виплатами працівникам	68920
8.	Заборгованість банку по короткострокових кредитах	450000
9.	Зареєстрований капітал	1139805
10.	Грошові кошти на поточному рахунку в банку	160800
11.	Заборгованість бюджету за податками, утриманими із зарплати працівників підприємства	5100
12.	Знос основних засобів	26745
13.	Борошно вищого гатунку	15870
14.	Солод житній	3720
15.	Сіль	2000



1	2	3
16.	Дріжджі	1000
17.	Хліб «Карпатський»	130000
18.	Рогалик з маком	450000
19.	Тістоподільне обладнання Pietro-Berto	400000
20.	Заборгованість постачальникам за одержані від них матеріальні цінності	525600
21.	Заборгованість за єдиним соціальним внеском	35000
22.	Заборгованість перед різними організаціями	18680
23.	Тунельна піч Revent	398000
24.	Заборгованість різних організацій хлібокомбінату	3600
25.	Паливо	4300
26.	Тісто в булочному цеху	180000
27.	Кекс «Буковиночка з родзинкою»	35000

Виконання завдання оформити за зразком таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

**Баланс (Звіт про фінансовий стан) станом на 31 грудня 20 р.**

Групи та підгрупи активів	Сума, грн.	Групи та підгрупи пасивів	Сума, грн.
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>		<b>I. Власний капітал</b>	
Нематеріальні активи		Зареєстрований капітал	
Основні засоби		Нерозподілений прибуток	
Довгострокова дебіторська заборгованість			
		<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>	
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси		<b>III. Поточні зобов'язання та забезпечення</b>	
		<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги			
Поточні фінансові інвестиції			
Гроші та їх еквіваленти			
Витрати майбутніх періодів			
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>			
<b>Баланс</b>		<b>Баланс</b>	

## Виробнича ситуація 2

Визначити тип господарських операцій і відобразити їх в балансі (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

### Перелік господарських операцій хлібокомбінату

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	128000
2	Утримано із заробітної плати податок на доходи фізичних осіб	19000
3	З поточного рахунка банку одержано в касу готівку для виплати заробітної плати працівникам підприємства за минулий місяць	97000
4	Видана з каси заробітна плата працівникам підприємства	94500

## Виробнича ситуація 3

Визначити типи господарських операцій за їх впливом на баланс. Указати зміни, викликані в балансі цими операціями (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

### Перелік господарських операцій

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1	Отримано матеріали від постачальника.	3200
2	Оплачено рахунок постачальника за матеріали з поточного рахунка	3200
3	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	20000
4	Утримано податок з доходів фізичних осіб	3000
5	Утримано із зарплати працівників відрахування до Пенсійного фонду	400
6	З поточного рахунка перераховано до бюджету податки	3000
7	Видана працівнику підприємства готівка з каси в підзвіт на придбання паперу	500
8	Витрачено готівку підзвітною особою на придбання паперу	450
9	Повернена в касу невикористана підзвітною особою сума	50
10	Відпущено зі складу та витрачено матеріали на виробництво продукції	800
11	Одержано кошти в касу з поточного рахунка для виплати заробітної плати	16600
12	Видано з каси заробітну плату працівникам підприємства	16600
13	Оприбутковано на склад готову продукцію	30000
14	За рахунок прибутку поповнено резервний капітал	12000

## Тестові завдання

### 1. Бухгалтерський баланс відображає:

- а) активи, зобов'язання, капітал, господарські операції;
- б) в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів підприємства, джерел їх формування, доходів та витрат на певну дату;
- в) в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів підприємства та джерел їх формування на певну дату;
- г) у будь-якому вимірнику стан засобів підприємства та джерел їх формування на певну дату;
- д) майно, доходи, прибуток і рентабельність.

### 2. Баланс поділяється на такі частини:

- а) активи, зобов'язання, власний капітал;
- б) активи, зобов'язання, поточні зобов'язання;
- в) необоротні й оборотні активи;
- г) актив і пасив;
- д) актив, пасив, зобов'язання.

### 3. Частина балансу, в якій відображають господарські засоби, називається:

- а) розділом пасиву балансу;
- б) статтею зобов'язань;
- в) активом;
- г) пасивом;
- д) немає правильної відповіді.

### 4. Метою складання балансу є надання інформації про:

- а) фінансові результати;
- б) фінансовий стан;
- в) зміни у власному капіталі за період;
- г) зміни у фінансовому стані підприємства за період;
- д) усі наведені вище аспекти.

### 5. Актив балансу складається з таких розділів:

- а) зобов'язання, власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів;
- б) необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів, необоротні активи та групи вибуття;
- в) необоротні активи, оборотні активи, необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття;
- г) необоротні активи, запаси, оборотні активи, витрати майбутніх періодів, необоротні активи та групи вибуття;
- д) основні засоби, необоротні активи, оборотні активи, витрати майбутніх періодів, необоротні активи та групи вибуття.

**6. В активі балансу відображаються:**

- а) непогашена кредиторська заборгованість;*
- б) заборгованість банкам з короткострокових кредитів;*
- в) виробні запаси, а також дебіторська заборгованість;*
- г) довгострокові позики;*
- г) заборгованість з оплати праці.*

**7. У пасиві балансу відображаються:**

- а) статутний капітал, прибуток, інвестиції;*
- б) нематеріальні активи, заборгованість з оплати праці персоналу підприємства;*
- в) позики банку, кредиторська заборгованість;*
- г) нерозподілений прибуток, необоротні активи;*
- г) доходи майбутніх періодів, цільове фінансування.*

**8. Пасив балансу відображає:**

- а) розміщення капіталу, що знаходиться в розпорядженні підприємства;*
- б) активи за ступенем ліквідності;*
- в) склад господарських засобів за розміщенням;*
- г) нерозподілений прибуток і чистий прибуток підприємства;*
- г) джерела утворення господарських засобів.*

**9. Сума накопиченої амортизації нематеріальних активів відображається у:**

- а) першому розділі пасиву;*
- б) третьому розділу активу;*
- в) першому розділі активу;*
- г) другому розділі активу;*
- г) третьому розділі пасиву.*

**10. До якого типу змін у балансі належить операція «З нарахованої суми заробітної плати утримано податок на доходи фізичних осіб»?**

- а) першого;*
- б) другого;*
- в) третього;*
- г) четвертого;*
- г) операція не спричинить змін у балансі.*

**11. До якого типу змін у балансі належить операція «Отримані матеріали від постачальників, які будуть оплачені пізніше»?**

- а) першого;*
- б) другого;*
- в) третього;*
- г) четвертого;*
- г) операція не спричинить змін у балансі.*

**12. До якого типу змін у балансі належить операція «З поточного рахунка в національній валюті в банку погашена заборгованість за довгостроковими позиками банку»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**13. До якого типу змін у балансі належить операція «За рішенням зборів засновників підприємства частина прибутку розподілена на збільшення статутного капіталу»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**14. До якого типу змін у балансі належить операція «На поточний рахунок надійшла сума короткострокової позики банку»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**15. До якого типу змін у балансі належить операція «Суму депонованої заробітної плати з каси внесено на поточний рахунок у банку»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**16. До якого типу змін у балансі належить операція «Довгострокову позичку банку переведено до складу поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**17. До якого типу змін у балансі належить операція «У зв'язку з реалізацією основних засобів, їх вартість перенесено до необоротних активів, призначених для продажу»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**18. До якого типу змін у балансі належить операція «Надійшла на склад готова продукція з виробничого цеху»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**19. До якого типу змін у балансі належить операція «Отримано в касу підприємства з його поточного рахунка готівку для виплати заробітної плати працівникам»?**

- a) першого;
- б) другого;
- в) третього;
- г) четвертого;
- г) операція не спричинить змін у балансі.

**20. Рівність балансу полягає в тому, що:**

- a) актив дорівнює арифметичній сумі власного капіталу та зобов'язань;
- б) актив дорівнює арифметичній сумі власного капіталу, зобов'язань і витрат майбутніх періодів;
- в) актив дорівнює арифметичній сумі основних засобів і зобов'язань;
- г) необоротні активи дорівнюють оборотним, власний капітал дорівнює зобов'язанням, доходи дорівнюють витратам;
- г) доходи дорівнюють витратам.

**21. Як називається баланс, у якому немає регулюючих статей?**

- a) ліквідаційний;
- б) інвентарний;
- в) баланс-нетто;
- г) баланс-брутто;
- г) санаційний.

## 2.3. РАХУНКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ПОДВІЙНИЙ ЗАПИС

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про рахунки бухгалтерського обліку, їх класифікацію за різними ознаками, кореспонденцію рахунків бухгалтерського обліку.

#### **Питання для вивчення:**

Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку.

Техніка записів на рахунках бухгалтерського обліку.

Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку.

Класифікація рахунків бухгалтерського обліку.

Оборотні відомості за рахунками синтетичного й аналітичного обліку.

#### **Після вивчення теми 2.3 студент повинен:**

##### • **знати:**

- поняття бухгалтерського рахунка;
- систему рахунків бухгалтерського обліку та її нормативне регулювання в Україні;
- будову рахунка, порядок його відкриття та закриття;
- порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій методом подвійного запису;
- класифікацію рахунків;
- суть і значення подвійного запису;
- поняття оборотних відомостей за рахунками;
- призначення оборотних відомостей за рахунками.

##### • **уміти:**

- схематично відкривати рахунки синтетичного й аналітичного обліку, записувати на них залишок і господарські операції згідно з кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку, підраховувати обороти та кінцеве сальдо;
- давати характеристику рахунків;
- складати кореспонденції рахунків, виходячи зі змісту господарських операцій;
- формулювати суть оборотних відомостей за рахунками;
- складати оборотні відомості за рахунками синтетичного й аналітичного обліку;

- перевіряти правильність складання оборотних відомостей за рахунками.
- **набути навиків:**
  - записів господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
  - складання кореспонденції рахунків способом подвійного запису;
  - записів операцій в оборотних відомостях за аналітичними та синтетичними рахунками.

### **2.3.1. Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку**

Діяльність підприємств складається із різних господарських операцій, які відображають рух господарських засобів та їх джерел. Кожна господарська операція незалежно від її характеру і розміру повинна реєструватися в бухгалтерському обліку.

Первинна реєстрація господарських операцій адекватно здійснюється в первинних документах, які складаються в хронологічному порядку їх здійснення. Але цей порядок не забезпечує економічного групування господарських операцій. Останнє здійснюється за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. На основі документів проходить вторинне відображення (реєстрація) господарських операцій на окремих рахунках.

**Рахунки бухгалтерського обліку** — це спосіб групування, відображення, порівняння інформації для одержання узагальнюючих показників про господарську діяльність. На кожному окремому рахунку відображаються лише окремі об'єкти обліку та зміни, які в них відбуваються. Щоб урахувати всі ці зміни, використовується система рахунків бухгалтерського обліку. Кількість і назва рахунків визначаються Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2].

**Планом рахунків бухгалтерського обліку** називають перелік рахунків, який відображає систематизоване групування необхідної інформації про всебічну господарську діяльність підприємства і визначає таку організацію бухгалтерського обліку, яка дозволяє одержати цю інформацію для оперативного управління виробництвом, щоденного контролю в інтересах власників, інших зацікавлених осіб, органів державного управління.

Виходячи із завдань централізованого методичного забезпечення бухгалтерського обліку, Міністерством фінансів України рекомендовано використовувати на всій території держави єдиний План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських



операцій підприємств і організацій незалежно від їх відомчого підпорядкування, форм власності і організаційно-правових форм, та інструкцію по його застосуванню.

В основу групування рахунків бухгалтерського обліку покладено економічні особливості засобів і ресурсів, які обліковуються, характер обліку цих ресурсів у кругообороті капіталу, а також особливості господарських процесів, тобто попередньо згруповані за ознакою економічного змісту відображених на них господарських операцій, рахунки розміщено в плані рахунків у певній економічно обґрунтованій послідовності.

На сьогодні План рахунків має такий вигляд (табл. 2.11):

**Таблиця 2.11**

**План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій**

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
1	2	3
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
<b>Клас 2. Запаси</b>		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво (I)	Усі види діяльності

**Продовження таблиці 2.11**

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>		
30	Готівка (3)	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>		
40	Статутний капітал	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування та цільові надходження (2)	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності
54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності

**Продовження таблиці 2.11**

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхуванням	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>		
70	Доходи від реалізації	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальнопромислові витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Витрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності
98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності

**Продовження таблиці 2.11**

1	2	3
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи і зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

*(1) Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік витрат за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.*

*(2) Мають бути виділені окремі субрахунки, на яких ведеться облік вивільнених від оподаткування коштів у зв'язку з наданням пільг з податку на прибуток та їх використання на реалізацію заходів цільового призначення відповідно до законодавства, а також облік надходження та використання платниками податку на додану вартість коштів благодійної допомоги, яка відповідно до законодавства звільняється від оподаткування податком на додану вартість.*

*(3) Підприємствами, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення та ведуть окремий облік доходів за кожним видом діяльності, що підлягає ліцензуванню, мають бути виділені окремі субрахунки.*

Субрахунки до синтетичних рахунків вводяться підприємствами самостійно, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу та звітності. Проте підприємства, які застосовують Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2], використовують субрахунки, визначені цією Інструкцією. До таких підприємств (тобто тих, що повинні використовувати субрахунки, визначені Інструкцією) належать підприємства, які відповідно до законодавства [1] складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, а саме: публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

На даний момент діє План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій із урахуванням субрахунків, передбачених Інструкцією [3].

### 2.3.2. Техніка записів на рахунках бухгалтерського обліку

Побудова рахунків, їх зовнішній вигляд залежить від об'єктів, форми й організації обліку. Однак кожен *рахунок має дві сторони: ліва називається «Дебет», права – «Кредит»*. Це зумовлено тим, що будь-яка господарська операція викликає зміни в об'єктах бухгалтерського обліку в бік збільшення або зменшення. Тому одна сторона призначається для відображення збільшення, а друга – зменшення об'єкта обліку. Дані про господарську операцію записуються за дебетом або кредитом рахунка. Їх відображення на кожному рахунку має трищаблеву ієрархію: при кожному бухгалтерському проведенні, за кореспондуючими рахунками, в цілому по рахунку. Підрахунок усіх даних, зареєстрованих по рахунку, називається його **оборотом**. Згідно з двоїстою структурою, обороти поділяються на дебетові та кредитові. Результат порівняння дебетових і кредитових оборотів називається **сальдо за рахунком**. Сальдо визначається на будь-яку дату. Тому відносно до обороту за певний відрізок часу можна виділяти **початкове сальдо** (як результат порівняння оборотів у попередньому періоді) і **кінцеве сальдо**, як одержане за даний проміжок часу. Сальдо може бути кредитовим, дебетовим або нульовим. При визначенні кінцевого сальдо до відповідного обороту дебетового чи кредитового додають початкове сальдо і від одержаного результату віднімають протилежний оборот (кредитовий чи дебетовий). Рахунок, у якого сальдо дорівнює нулю або який не має сальдо, називається **закритим рахунком**.

**Відкрити рахунок** – це означає відобразити на ньому дані хоча б про одну господарську операцію. **Закрити рахунок** – звести його сальдо до нуля. Отже, сальдо відображає стан господарських засобів і їх джерел, а оборот – рух цих засобів.

У зв'язку з тим, що в системі рахунків бухгалтерського обліку обліковуються господарські засоби і джерела їх утворення, всі рахунки поділяються на дві групи: активні і пасивні рахунки. Ті, на яких обліковуються засоби та їх склад і розміщення, називаються **активними**. Рахунки, які призначені для обліку джерел утворення засобів, називаються **пасивними**.

Спрямованість сальдо на активних і пасивних рахунках протилежна. В активних рахунках може бути сальдо лише дебетове (або нульове), а в пасивних – тільки кредитове (або нульове). Правило виведення кінцевого сальдо по активних і пасивних рахунках наведено у табл. 5.1. Для активного рахунка кінцеве сальдо – це сума початкового сальдо за дебетом і дебетового обороту, зменшена на величину кредитового обороту.

Таблиця 2.12

**Сальдо активного рахунка  
Активний рахунок**

Дебет	Кредит
Сальдо на початок періоду	
Операція 1 Операція 2	Операція 3 Операція 4
Дебетовий оборот	Кредитовий оборот
Сальдо на кінець періоду	

<p><b>Сальдо на кінець періоду = сальдо на початок періоду за дебетом + дебетовий оборот – кредитовий оборот</b></p>
--

Пасивний рахунок є дзеркальним відображенням активного. Тому для нього кінцеве сальдо – це сума початкового сальдо за кредитом і кредитового обороту, яка зменшена на величину дебетового обороту (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

**Сальдо пасивного рахунка  
Пасивний рахунок**

Дебет	Кредит
	Сальдо на початок періоду
Операція 1 Операція 2	Операція 3 Операція 4
Дебетовий оборот	Кредитовий оборот
	Сальдо на кінець періоду

<p><b>Сальдо на кінець періоду = сальдо на початок періоду за кредитом + кредитовий оборот – дебетовий оборот</b></p>
---

Активні та пасивні рахунки складають основу елементів рахунків бухгалтерського обліку. Однак є рахунки, які за структурою відрізняються від наведених вище. Це рахунки, на яких відображаються господарські процеси (процес виробництва, реалізації, фінансові результати господарської діяльності).

## Аналітичні та синтетичні рахунки

Активні та пасивні рахунки за способом групування й узагальнення облікових даних діляться на синтетичні й аналітичні.

**Синтетичні рахунки** призначені для узагальненого групування й обліку стану та руху засобів виробництва, їх джерел і господарських процесів у єдиному грошовому вимірнику. Облік, який здійснюється на цих рахунках, називається синтетичним. Його дані використовуються для заповнення форм бухгалтерської звітності, перш за все, — балансу, і є інформаційним забезпеченням для аналізу фінансово-господарської діяльності. Але для оперативного управління підприємством, контролю та планування обсягу матеріально-технічного постачання, контролю за збереженням усіх видів власності, обліку витрат на виробництво, для організації розрахунків за виплатами працівникам, з постачальниками, з бюджетом і т. п. необхідні детальні дані, які характеризують усі сторони діяльності підприємства. Для цього в обліку використовуються аналітичні рахунки.

**Аналітичні рахунки** — це рахунки, які дають детальну характеристику відповідних об'єктів обліку, тобто вони контролюють загальні показники, які відображаються на синтетичних рахунках. Аналітичні рахунки, які відображають матеріальні цінності, ведуться не тільки в грошовому, але й в натуральному і трудовому вимірниках.

Між синтетичними й аналітичними рахунками існує певний зв'язок: на синтетичному рахунку та на рахунках аналітичного обліку залишки записують на тій самій стороні рахунка (за дебетом або кредитом); сальдо синтетичного рахунка повинно дорівнювати сумі сальдо всіх аналітичних рахунків, які до нього відносяться; сума оборотів за дебетом і кредитом одного синтетичного рахунка повинна дорівнювати сумам оборотів (відповідно) за дебетом і кредитом усіх аналітичних рахунків, які до нього відносяться. Коли дебетують або кредитують синтетичний рахунок, одночасно дебетують або кредитують відповідні аналітичні рахунки. Зрозуміло, що коли синтетичний рахунок активний, то й аналітичні рахунки, які до нього відносяться, також активні.

Отже, відображення стану та руху господарських засобів у загальних показниках на синтетичних рахунках називається **синтетичним обліком**, а відображення їх у детальних показниках на аналітичних рахунках називається **аналітичним обліком**. Отже, аналітичний облік (аналітичні рахунки) ведеться в розрізі синтетичного обліку (синтетичних рахунків).

Крім синтетичних і аналітичних рахунків, у бухгалтерському обліку використовуються субрахунки. **Субрахунки** — це рахунки другого порядку (рахунками першого порядку є рахунки синтетичного обліку),

які забезпечують додаткове групування показників однорідних аналітичних рахунків у межах даного синтетичного рахунка. Субрахунки займають проміжне місце між аналітичними та синтетичними рахунками. При наявності субрахунків записи будуються за схемою:

***синтетичні рахунки → субрахунки → аналітичні рахунки.***

Субрахунки мають не всі синтетичні рахунки, а лише ті, показники яких необхідно якось згрупувати. Перелік субрахунків вказується в Плані рахунків.

Субрахунки показують, у якій послідовності необхідно відкривати рахунки аналітичного обліку. Вони не відкриваються в облікових регістрах. У розрізі них відкривають аналітичні рахунки. При цьому по одному субрахунку можна відкрити один або кілька аналітичних рахунків.

Але не завжди облікові записи проводяться за повною, вищевказаною схемою: синтетичний рахунок → субрахунок → аналітичні рахунки. У цьому взаємозв'язку може бути відсутньою друга або третя ланка. Це означає, що не завжди аналітичні рахунки можуть об'єднуватися в субрахунки. Тоді зв'язок буде:

***синтетичний рахунок → аналітичні рахунки.***

Може бути відсутньою і третя ланка, тобто синтетичний рахунок ділиться на субрахунки, які не поділяються на аналітичні рахунки. Тоді зв'язок між рахунками виглядає так:

***синтетичний рахунок → субрахунки.***

Крім того, є синтетичні рахунки, які не діляться ні на субрахунки, ні на аналітичні рахунки.

### **2.3.3. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку**

*Світло бухгалтерії – подвійний запис, тіні – його тлумачення. Але і світло, і тіні можуть бути і повинні бути осмисленими при ознайомленні з історією обліку, бо завжди важливо зрозуміти: як, коли і чому виник подвійний запис, які його межі і чи буде він існувати вічно?*

*Я.В.Соколов*

Система подвійного запису виникла в епоху Ренесансу. Перший її системний опис появився в 1494 році (два роки поспіль після відкриття Колумбом Америки). Він був зроблений Л. Пачолі, французьким монахом, другом Леонардо да Вінчі. Великий німецький поет Гете назвав подвійну бухгалтерію «одним із найбільш чудових винаходів людського розуму». Видатний економіст, соціолог вважав, що



«подвійний запис викликаний до життя тим же духом, що й системи Галілея та Ньютона».

Важливим правилом ведення обліку за допомогою рахунків є правило **подвійного запису**, суть якого полягає в тому, що кожна господарська операція торкається двох рахунків, і тому повинна записуватися двічі: за дебетом одного рахунка і за кредитом другого в однакових сумах. Подвійний запис зумовлений економічною сутністю господарських операцій, які викликають зміни в об'єктах бухгалтерського обліку. Кожна господарська операція викликає рівновеликі зміни не в одному, а у двох об'єктах обліку.

Процедура зазначення дебетового та кредитового рахунків і суми господарської операції, яка відображається, називається **бухгалтерським записом** (бухгалтерським проведенням).

Економічний взаємозв'язок між рахунками називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, які вказуються в ній, називаються **кореспондуючими**. Бухгалтерські записи можуть бути простими та складними.

**Простими** називаються такі, за допомогою яких сума господарської операції записується за дебетом одного і за кредитом другого рахунка, тобто один рахунок дебетується, другий – кредитується.

**Складними** є такі записи, при яких дебетуються два або більше рахунків, а кредитується один рахунок, або, навпаки, дебетується один рахунок, а кредитуються два і більше рахунків.

Для складання бухгалтерського проведення за будь-якою господарською операцією необхідно:

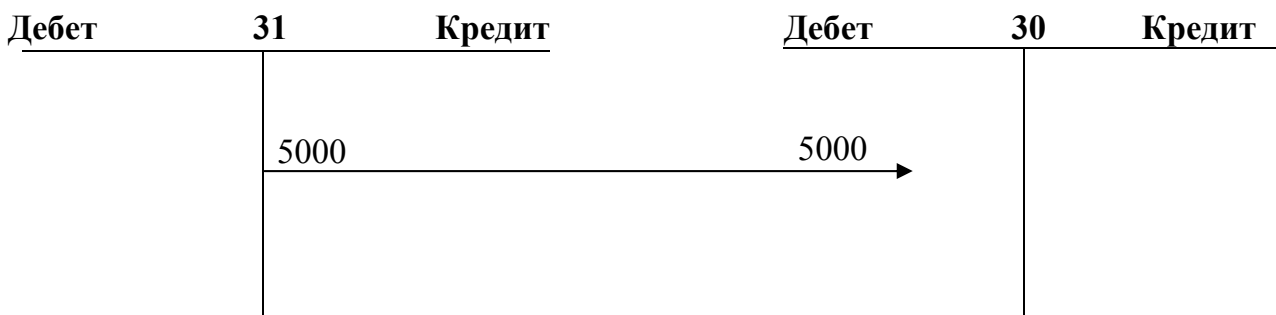
- 1) визначити ступінь змін, які відбуваються у господарських засобах підприємства, в результаті проведеної господарської операції;
- 2) у Плані рахунків вибрати рахунки, за дебетом і кредитом яких має бути записана сума даної господарської операції.

Приклад простого бухгалтерського запису: до каси підприємства надійшло 5 000 грн. за чеком з його поточного рахунка в банку.

Унаслідок цієї операції грошові кошти на поточному рахунку підприємства зменшились на 5 000 грн. і одночасно на таку ж суму збільшилася сума готівки в касі. Отже, дана господарська операція вказує два об'єкти обліку, зачепила два рахунки: 30 «Готівка» і 31 «Рахунки в банках». У касі відбулося збільшення грошей, цей рахунок активний, тому що на ньому відображаються засоби. На активних рахунках збільшення записується за дебетом, тому суму даної операції треба записати за дебетом рахунка 30 «Готівка». На поточному рахунку відбулося зменшення грошових коштів. Цей рахунок також активний. Зменшення на активних рахунках показують за кредитом,

тому ту ж суму операції необхідно записати за кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках». Цей запис можна показати так:

**Схема бухгалтерського проведення (тис. грн.)**



Бухгалтерський запис за вищенаведеною операцією виглядає так:

<b>Дебет 30</b> «Готівка»	5000
<b>Кредит 31</b> «Рахунки в банках»	5000

Приклад складного бухгалтерського запису.

На склад підприємства від постачальника надійшли матеріали на суму 200 тис. грн., паливо на суму 150 тис. грн. Унаслідок цієї операції на складі збільшився залишок матеріалів на 200 тис. грн. і палива на 150 тис. грн., одночасно на загальну їх суму 350 тис. грн. (200+150) зросла заборгованість перед постачальником. Отже, дана операція вказує на три об'єкти обліку, для її відображення запис необхідно проводити на субрахунках 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо» та рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». На складі відбулося збільшення матеріалів і палива, субрахунки 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо» – активні. На останніх збільшення записується за дебетом, тому суми даної операції необхідно записати за дебетом субрахунків 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо». На рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» також відбулося збільшення заборгованості. Цей рахунок пасивний, тому збільшення відображається за кредитом. Загальну суму цієї операції необхідно записати за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Отже, бухгалтерський запис за цією операцією буде такий:

<b>Дебет 201</b> «Сировина і матеріали»	200
<b>Дебет 203</b> «Паливо»	150
<b>Кредит 63</b> «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	350

Схема бухгалтерського запису  
63 «Розрахунки з  
постачальниками та підрядниками»

Дебет	Кредит
	1) 350

201 «Сировина і матеріали»

Дебет	Кредит
1) 200	
Дебет	203 «Паливо»
1) 150	Д

К

Тобто *бухгалтерське проведення (запис)* – це зазначення дебету і кредиту рахунків, на яких відображається дана господарська операція, а також її суми і наступне відображення цієї суми у звітних документах.

Подвійний запис має велике контрольне значення. У зв'язку з тим, що кожна господарська операція записується в однаковій сумі на рахунку, який дебетується і кредитується, то підсумок записів за дебетом усіх рахунків (дебетовий оборот) має дорівнювати підсумку записів за кредитом усіх рахунків (кредитовий оборот). Якщо така рівність відсутня, то це свідчить про помилки в поточних записах операцій по рахунках.

Кореспонденція рахунків, що виникає внаслідок подвійного запису, дозволяє визначити економічну суть господарських операцій, які відображаються, їх доцільність і необхідність. Подвійний запис дає можливість по кореспонденції рахунків здійснювати взаємний контроль за діяльністю осіб, які здають і приймають цінності або виконують роботи, тому що дозволяє контролювати, звідки надійшли засоби і куди вони направляються.

Подвійний запис на рахунках можливий тільки при умові єдиного вимірника, яким у бухгалтерському обліку є грошовий.

Підприємства, які мають **право ведення спрощеного обліку** доходів і витрат та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть узагальнювати інформацію в регістрах бухгалтерського обліку **без застосування подвійного запису**.

Бухгалтерський облік відображає всі операції, що здійснюються на підприємстві, в календарній послідовності їх здійснення. Такий запис у хронологічній послідовності здійснення економічно різнорідних господарських операцій є **хронологічним записом**.

Його ведуть у спеціальних відомостях, журналах, які називаються реєстраційними. Однак при хронологічних записах не проводиться їх групування за однорідними об'єктами обліку.

Для здійснення контролю за процесами господарської діяльності, одержання загальних підсумкових даних по відповідних видах засобів і їх джерел усі операції необхідно групувати за економічно однорідними ознаками. Таке групування здійснюється на рахунках способом подвійного запису шляхом систематизації економічно однорідних сум. Тому групування операцій на бухгалтерських рахунках називається **систематичним записом**. Прикладом його може бути відображення наведених вище господарських операцій на рахунках 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» і субрахунках 201 «Сировина і матеріали», 203 «Паливо» і т.д.

Якщо систематичний запис дозволяє одержати з рахунка бухгалтерського обліку необхідні дані про об'єкти, які обліковуються, то хронологічний запис служить для контролю за повнотою реєстрації операцій, за правильністю систематичного запису. При хронологічній реєстрації записам присвоюються порядкові номери, шляхом підрахунку сум усіх зареєстрованих записів знаходять загальну суму відображених за місяць операцій. Цю суму зіставляють з підсумками оборотів за дебетом і кредитом усіх рахунків, вони мають бути однаковими. Якщо такої рівності немає, то це свідчить про помилки в облікових записах (наприклад, певна операція була зареєстрована в хронологічному порядку, але не знайшла відображення на бухгалтерських рахунках, або, навпаки, на рахунках була відображена неправильна сума).

На практиці для узагальнення і звірки даних використовуються оборотні відомості. Вони дають можливість перевірити правильність і взаємозв'язок хронологічних і систематичних записів, синтетичного й аналітичного обліку.

Отже, рахунки бухгалтерського обліку (синтетичні) – це складний інформаційний комплекс. З одного боку, синтетичні рахунки є елементами інформаційної системи, видовими ознаками, за якими сукупність інформації розділяється на локальні частини, які дозволяють одержати узагальнені показники для контролю й аналізу господарської діяльності. З іншого боку, синтетичний рахунок виступає інформаційною підсистемою, яка складається з аналітичних рахунків і субрахунків, у яких деталізується і групується інформація, об'єднана в даному синтетичному рахунку.

#### **2.3.4. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку**

Способом пізнання суттєвих характеристик синтетичних рахунків бухгалтерського обліку, їх призначення і змісту, тенденцій подальшого розвитку системи рахунків є їх класифікація за різними ознаками.

***Класифікація рахунків – це їх групування за певними ознаками.***

Уперше класифікацію рахунків здійснив Доменіко Манчіні в 1540 році. Він розділив їх на живі (розрахунки з фізичними й юридичними особами) та мертві (ті, що відображають матеріальні та грошові цінності). Класифікація рахунків – одночасний їх перелік, необхідний для відображення господарської діяльності. Тут вирішальне значення має відповідь на запитання: формує бухгалтер рахунки «за своєю примхою» (Л.Пачоллі) чи лише описує ті господарські явища, з якими постійно й об'єктивно має справу (Ж.Дюмарже).

Класифікація рахунків характеризує систему рахунків, як важливий елемент методу бухгалтерського обліку, сприяє їх правильному використанню для обліку засобів підприємства та здійснюваних господарських процесів.

Суттєвими ознаками, які відрізняють одні рахунки від інших, є економічний зміст рахунків, їх призначення і структура. Класифікація рахунків за їх економічним змістом означає економічну суть кожного рахунка, тобто – це об'єкти (окремі види господарських засобів, їх джерела або господарські процеси) для відображення і контролю яких ведеться даний рахунок. Групування рахунків за їх економічним змістом дозволяє встановити, що обліковується на тих чи інших рахунках і одержати систематизовану економічну інформацію про об'єкти обліку.

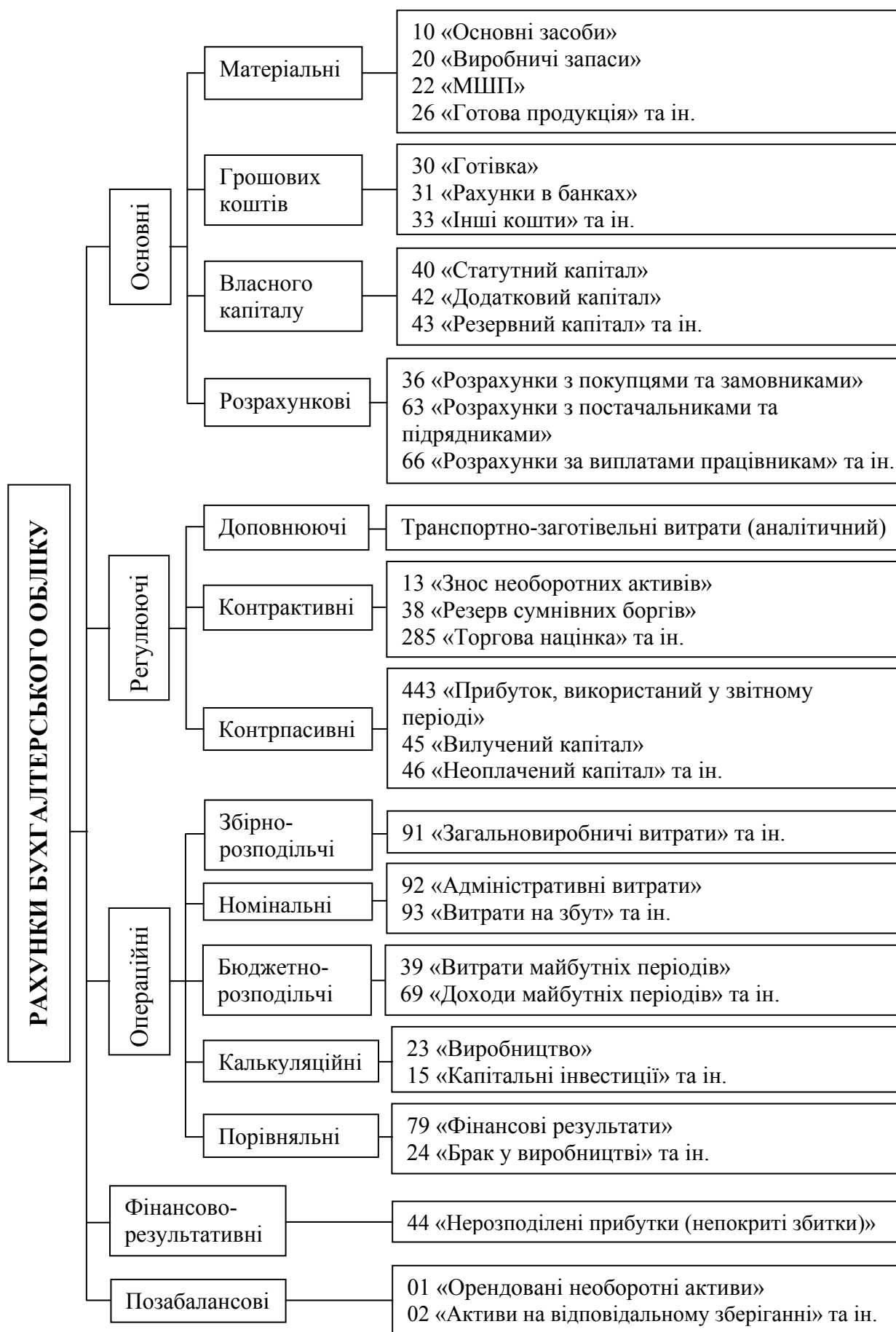
### **Класифікація рахунків за призначенням і структурою**

При класифікації рахунків за призначенням і структурою всі рахунки поділяються на групи залежно від їх побудови:

- основні;
- регулюючі;
- операційні;
- результативні;
- позабалансові.

Побудову рахунка, його структуру визначають характер оборотів за дебетом і кредитом рахунка, його сальдо.

Призначення і структура рахунка визначається характером операцій, які обліковуються, методом оцінки окремих видів господарських засобів, завданнями бухгалтерського контролю. Групуючи рахунки за їх будовою, можна встановити, як відображаються на тих чи інших рахунках об'єкти обліку. Класифікація рахунків за структурою дозволяє встановити, які рахунки необхідно використовувати для одержання тих чи інших економічних показників про об'єкт обліку. Отже, обидві класифікації тісно пов'язані між собою і взаємозумовлені.



**Рис. 2.5. Класифікація рахунків за призначенням і структурою**

## Класифікація рахунків за економічним змістом

В основі класифікації рахунків за економічним змістом лежить економічний зміст об'єктів обліку – господарських засобів і процесів. Класифікація рахунків бухгалтерського обліку за їх економічним змістом ґрунтується на характеристиці процесу відтворення у відповідності з його фазами (виробництвом, розподілом, обміном, споживанням).

Усі рахунки бухгалтерського обліку за економічним змістом діляться на 2 групи: рахунки обліку господарських засобів (активів) підприємства і процесів, рахунки обліку джерел формування господарських засобів.

**Рахунки господарських засобів** – це рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку складу та руху господарських засобів. Для обліку кожного виду господарських засобів призначені окремі рахунки.

Залежно від функціональної участі у процесі діяльності господарські засоби (активи) підприємства, як відомо, поділяються на: необоротні активи й оборотні активи.

Для обліку необоротних активів, їх наявності, руху, зносу в процесі діяльності та відновлення використовують рахунки обліку необоротних активів: 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні активи», 12 «Нематеріальні активи», 13 «Знос необоротних активів», 15 «Капітальні інвестиції» та ін.

Для обліку наявності та руху оборотних активів використовують такі рахунки:

- рахунки обліку запасів: 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» та ін.;
- рахунки обліку коштів, розрахунків та інших активів: 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та ін.

**Рахунки господарських процесів** – це рахунки бухгалтерського обліку, призначені для обліку господарських процесів постачання (придбання ресурсів), виробництва та реалізації. До рахунків господарських процесів належать: 15 «Капітальні інвестиції», 23 «Виробництво», 93 «Витрати на збут» та ін.

**Група рахунків обліку джерел формування господарських засобів (активів) підприємства** поділяється на дві підгрупи: рахунки обліку джерел власних засобів, рахунки обліку джерел залучених (позикових) коштів.

Для обліку джерел власних засобів підприємства використовують рахунки обліку власного капіталу: 40 «Зареєстрований капітал», 41

«Капітал у дооцінках», 42 «Додатковий капітал», 43 «Резервний капітал», 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», 45 «Вилучений капітал», 46 «Неоплачений капітал» та ін.; рахунки обліку доходів і результатів діяльності: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 69 «Доходи майбутніх періодів» та ін.

Для обліку джерел залучених (позикових) коштів використовують рахунки обліку довгострокових зобов'язань: 50 «Довгострокові позики», 51 «Довгострокові векселі видані», 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями», 55 «Інші довгострокові зобов'язання» та ін.; рахунки обліку поточних зобов'язань: 60 «Короткострокові позики», 62 «Короткострокові векселі видані», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 64 «Розрахунки за податками та платежами», 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями» та ін.

Отже, класифікація рахунків за економічним змістом, показуючи, на яких рахунках має вестися облік тих або інших об'єктів бухгалтерського обліку, розкриває економічний зміст окремих рахунків. Таке групування дає змогу визначити систему рахунків, необхідних для обліку необоротних і оборотних активів, джерел їх формування, господарських процесів і результатів діяльності підприємств різних галузей та форм власності.

Класифікація рахунків за економічним змістом покладена в основу будови національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Ознайомлюючись з класифікацією рахунків за економічним змістом, бачимо, що рахунки, призначені для обліку активів, об'єднані з рахунками, призначеними для обліку господарських процесів. Це пояснюється тим, що за допомогою необоротних і оборотних активів підприємства забезпечують здійснення господарських процесів, а тому при класифікації активи групують залежно від того, в якому процесі вони функціонують. Господарські процеси взаємопов'язані між собою: процес виробничого споживання здійснюється одночасно з процесом виробництва; процес виробництва супроводжується процесом реалізації, виникненням розрахункових відносин; надходженням грошових коштів на підприємство тощо. Тому при класифікації рахунків за економічним змістом не завжди можна виділити у самостійні групи супровідні процеси, оскільки їх облік ведеться на тих самих рахунках, що й основні процеси.

**Основні рахунки** у бухгалтерському обліку використовуються для контролю за наявністю та змінами господарських засобів і джерел їх



утворення. Вони називаються основними тому, що об'єкти, які на них обліковуються (господарські засоби та їх джерела) є основою господарської діяльності й у своїй сукупності характеризують майнове становище підприємства.

Ці рахунки за своїми показниками (залишками) слугують основою для складання бухгалтерського балансу. Основні рахунки поділяються на: матеріальні, грошові, власного капіталу і розрахункові.

**Матеріальні рахунки** призначені для обліку наявності та руху (надходження, використання) матеріальних ресурсів підприємства. До них належать рахунки: «Основні засоби», «Нематеріальні активи», «Виробничі запаси», «Малоцінні і швидкозношувані предмети», «Готова продукція», «Товари» та ін. Схема матеріального рахунка наведена на рис. 2.6.

Спільним для цієї групи рахунків є те, що всі вони – активні. Сальдо мають тільки дебетове, яке показує наявність (залишок) даного виду матеріальних цінностей на звітну дату. Обороти за дебетом цих рахунків показують надходження (збільшення) матеріальних ресурсів, а обороти за кредитом – їх зменшення.

Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> (залишок) матеріальних ресурсів на початок місяця	
<b>Оборот</b> – збільшення матеріальних ресурсів (+)	<b>Оборот</b> – зменшення матеріальних ресурсів (-)
<b>Сальдо</b> дебетове	

**Рис. 2.6. Схема матеріального рахунка**

Облік матеріальних цінностей на аналітичних рахунках здійснюється не тільки у грошовому, а й у натуральному вимірниках. Облік матеріальних цінностей (надходження, видаток) за дебетом і кредитом рахунків відображають в однаковій оцінці, що забезпечує реальність показників обліку і контроль за збереженням цінностей, які обліковуються на цих рахунках.

**Рахунки грошових коштів** призначені для обліку і контролю за наявністю та рухом грошових коштів і грошових документів підприємства. До них належать рахунки: «Готівка», «Рахунки в банках», «Інші кошти». Схема грошового рахунка наведена на рис. 2.7.

Будова рахунків грошових коштів подібна до будови матеріальних рахунків: рахунки – активні, сальдо мають тільки дебетове; оборот за дебетом показує збільшення грошових коштів, оборот за кредитом – їх зменшення.

Дебет	Кредит
Сальдо (залишок) коштів на початок місяця	
Оборот – збільшення коштів (+)	Оборот – зменшення коштів (-)
Сальдо дебетове	

**Рис. 2.7. Схема грошового рахунка**

Залишок матеріальних цінностей або грошових коштів, відображених в обліку, завжди можна перевірити за допомогою інвентаризації.

**Рахунки власного капіталу** призначені для обліку джерел власних господарських засобів (активів). Вони показують форми їх створення і цільове призначення, а також зміни у процесі діяльності. До цієї групи належать рахунки: «Зареєстрований капітал», «Капітал у дооцінках», «Додатковий капітал», «Резервний капітал», «Цільове фінансування і цільові надходження» та ін. Усі зазначені рахунки – пасивні. Кредитове сальдо цих рахунків показує наявність відповідних джерел засобів; оборот за кредитом – виникнення або збільшення джерел, а оборот за дебетом – їх зменшення. Схема рахунка власного капіталу наведена на рис. 2.8.

Дебет	Кредит
	Сальдо – наявність джерела на звітну дату
Оборот – зменшення джерела (-)	Оборот – збільшення джерела (+)
	Сальдо кредитове

**Рис. 2.8. Схема рахунка власного капіталу**

Облік господарських операцій на рахунках власного капіталу здійснюється тільки у грошовому вимірнику. Аналітичний облік джерел засобів ведуть за формами їх створення та цільовим призначенням.

**Розрахункові рахунки** призначені для обліку та контролю за розрахунковими відносинами даного підприємства з іншими підприємствами, організаціями й особами. На цих рахунках відображається заборгованість, що виникає у процесі господарської діяльності підприємства, а також зміни цієї заборгованості. Оскільки заборгованість може бути як на користь даного підприємства (дебіторська), так і на користь інших підприємств, організацій та осіб (кредиторська), то розрахункові рахунки поділяються на: активні та пасивні.

Активні розрахункові рахунки призначені для обліку дебіторської заборгованості та розрахунків за нею (тобто для обліку заборгованості інших підприємств, організацій і осіб даному підприємству). До таких рахунків належать: «Розрахунки з покупцями та замовниками», «Довгострокова дебіторська заборгованість», «Розрахунки з різними дебіторами», «Короткострокові векселі одержані» та ін.

**Активні розрахункові рахунки** мають дебетове сальдо, яке показує залишок дебіторської заборгованості на звітну дату; збільшення цієї заборгованості відображається за дебетом, а зменшення – за кредитом рахунка. Схема активного розрахункового рахунка наведена на рис. 2.9:

Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> (залишок) дебіторської заборгованості на звітну дату	
<b>Оборот</b> – збільшення заборгованості (+)	<b>Оборот</b> – зменшення заборгованості (-)
<b>Сальдо</b> дебетове	

**Рис. 2.9. Схема активного розрахункового рахунка**

В аналітичному обліку активні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому дебітору (підприємству, організації, особі).

**Пасивні розрахункові рахунки** призначені для обліку розрахункових відносин з кредиторами, тобто за зобов'язаннями даного підприємства перед іншими підприємствами, організаціями та особами. До них належать рахунки: «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», «Розрахунки за виплатами працівниками», «Розрахунки

за страхуванням», «Короткострокові позики», «Довгострокові позики», «Довгострокові векселі видані», «Короткострокові векселі видані» та ін.

Кредитове сальдо зазначених рахунків показує залишок кредиторської заборгованості на звітну дату, збільшення цієї заборгованості відображається за кредитом, а зменшення – за дебетом рахунка. Схема пасивного розрахункового рахунка відображена на рис. 2.10.

Дебет	Кредит
	<b>Сальдо</b> (залишок) кредиторської заборгованості на звітну дату
<b>Оборот</b> – зменшення заборгованості (-)	<b>Оборот</b> — збільшення заборгованості (+)
	<b>Сальдо</b> кредитове

**Рис. 2.10.** Схема пасивного розрахункового рахунка

В аналітичному обліку пасивні розрахункові рахунки деталізуються по кожному окремому кредитору.

### Регулюючі рахунки, їх види

**Регулюючі рахунки** призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках. Використовуються ці рахунки у тих випадках, коли по окремих об'єктах обліку необхідно одержати додаткову інформацію, потрібну для управління (наприклад, про первинну і залишкову вартість основних засобів). Регулюючими можуть бути як синтетичні рахунки, так і аналітичні, а також субрахунки. Проте науково обґрунтований принцип регулювання, який забезпечує потрібну для управління інформацію про об'єкти, що обліковуються, від цього не втрачає свого значення.

Самостійного значення регулюючі рахунки не мають, тому кожен з них розглядається тільки разом з тим рахунком, який він регулює. Залежно від того, збільшують чи зменшують регулюючі рахунки залишок рахунка, що регулюється, вони поділяються на: доповнюючі, контрарні та контрарно-доповнюючі.

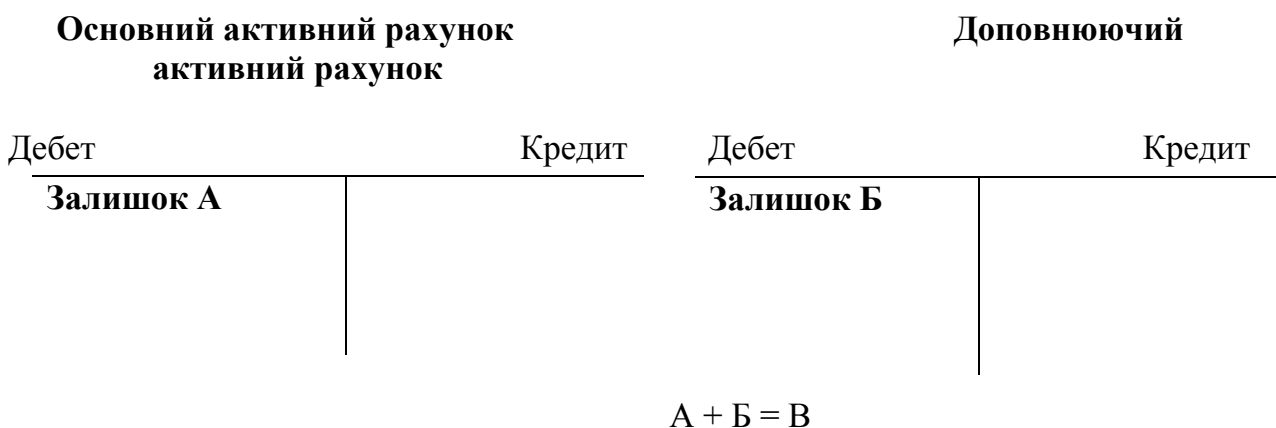
**Доповнюючі регулюючі рахунки** завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється. Застосовуються вони в тих випадках,

коли матеріальні цінності на основних рахунках відображаються в оцінці, меншій від фактичної вартості їх придбання (заготівлі).

До доповнюючих регулюючих активних рахунків належить аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» (до рахунка «Виробничі запаси» та ін.).

Рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» застосовується у випадку, коли матеріальні цінності в аналітичному обліку відображаються за купівельною вартістю. Фактична ж собівартість придбання (заготівлі) матеріальних цінностей включає також і транспортно-заготівельні витрати (витрати на перевезення, навантажувально-розвантажувальні роботи, страхування вантажу тощо). Такі витрати обліковуються на окремому аналітичному рахунку «Транспортно-заготівельні витрати» (у складі рахунка «Виробничі запаси») з наступним розподілом між окремими видами придбаних матеріальних цінностей для включення до їх собівартості.

Схема регулюючих доповнюючих рахунків наведена на рис. 2.11:



**Рис. 2.11. Схема регулюючого доповнюючого рахунка**

Пояснення:

А – облікова ціна матеріальних цінностей;

Б – сума, що доповнює цю оцінку;

В – фактична собівартість матеріальних цінностей.

З наведеної схеми видно, що залишок регулюючого доповнюючого активного рахунка показує, на яку суму має бути збільшена вартість матеріальних цінностей, що обліковується на активному основному рахунку.

**Контрарні регулюючі рахунки**, на відміну від доповнюючих, зменшують оцінку залишку активів або їх джерел, що обліковуються на відповідних основних рахунках (що регулюються). Вони поділяються на: контрактивні (тобто протилежні активним рахункам) і контрпасивні (тобто протилежні пасивним рахункам).

**Контрактивні регулюючі рахунки** призначені для уточнення оцінки залишку на окремих рахунках матеріальних цінностей у тих випадках, коли ці цінності відображені в сумі, яка перевищує їх фактичну (реальну) вартість. Фактичну вартість об'єкта обліку у цьому випадку визначають вирахуванням із суми його залишку суми, відображеної на пасивному (контрактивному) регулюючому рахунку.

До регулюючих контрактивних рахунків (субрахунків) належать: рахунок «Знос необоротних активів» (субрахунок «Знос основних засобів», «Знос інших необоротних матеріальних активів», «Знос нематеріальних активів») відповідно до рахунків: «Основні засоби», «Інші необоротні матеріальні активи», «Нематеріальні активи»; субрахунок «Торгова націнка» до субрахунку «Товари в торгівлі» (рахунка «Товари»); рахунок «Резерв сумнівних боргів» – до рахунка «Розрахунки з покупцями та замовниками».

Розглянемо порядок застосування регулюючих контрактивних рахунків (субрахунків) на прикладі субрахунку «Знос основних засобів» до рахунка «Основні засоби». Необхідність використання регулюючого субрахунку «Знос основних засобів» зумовлена тим, що на рахунку «Основні засоби» згідно зі встановленим порядком засоби праці (основні засоби) обліковуються за їх первісною вартістю (тобто вартістю будівництва, придбання або виготовлення, яку об'єкти мали при введенні в експлуатацію). У процесі використання, як відомо, основні засоби поступово зношуються (фізично, морально). Отже, в результаті зносу первісна вартість основних засобів також поступово зменшується. Проте зменшення цієї вартості на рахунку «Основні засоби» не відображається. Нарахування зносу основних засобів відображається за кредитом пасивного регулюючого (контрактивного) субрахунка «Знос основних засобів» з одночасним зарахуванням суми зносу у витрати виробництва або обігу (за дебетом рахунків «Виробництво» та ін.).

Отже, у бухгалтерському обліку за дебетом активного рахунка «Основні засоби» відображається первісна вартість основних засобів, а за кредитом регулюючого до нього пасивного рахунка «Знос основних засобів» – сума нарахованого зносу. Щоб визначити залишкову (реальну) вартість основних засобів на звітну дату, треба з їх первісної вартості (дебетове сальдо рахунка «Основні засоби») вирахувати суму нарахованого зносу на цю дату (кредитове сальдо субрахунку «Знос основних засобів»).

**Приклад.** Первісна вартість основних засобів на звітну дату – 300 000 грн., сума нарахованого зносу – 70 000 грн. У бухгалтерському обліку ці дані будуть відображені так:

**Рах. 10 «Основні засоби»****Субрах. 131 «Знос основних засобів»**

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
Сальдо – 300 000			Сальдо – 70 000		

З наведеного прикладу видно, що залишкова вартість основних засобів на звітну дату становить 230 000 грн. (300 000 - 70 000).

Тобто регулюючий субрахунок «Знос основних засобів» дає змогу здійснювати облік основних засобів на рахунку «Основні засоби» за первісною вартістю і мати інформацію про їх залишкову вартість. Обидві оцінки основних засобів потрібні для управління діяльністю підприємства. Так, облік основних засобів за первісною вартістю потрібен для контролю за їх збереженням, для нарахування амортизації, визначення фондівіддачі тощо. Інформація про залишкову вартість основних засобів потрібна як показник реальної цінності на звітну дату.

Аналогічну функцію виконують також субрахунки «Знос інших необоротних матеріальних активів» (до рахунка «Інші необоротні матеріальні активи») і «Накопичена амортизація нематеріальних активів» (до рахунка «Нематеріальні активи»).

Субрахунок «Торгова націнка» торговими підприємствами використовується у тому випадку, коли облік товарів на субрахунку «Товари в торгівлі» (роздрібні торгові підприємства) ведеться за продажними цінами. Для визначення купівельної (реальної) вартості залишку товарів на звітну дату з їх вартості за продажними цінами (дебетове сальдо субрахунку «Товари в торгівлі») вираховують суму торгової націнки (кредитове сальдо регулюючого субрахунку «Торгова націнка»). У бухгалтерському обліку такі дані матимуть вигляд:

**Субрахунок «Товари в торгівлі»****Субрахунок «Торгова націнка»**

Дебет		Кредит	Дебет		Кредит
Сальдо – 350 000			Сальдо – 80 000		
Продажна вартість товарів		(-)		Торгова націнка	

З наведеного прикладу видно, що вартість товарів за продажними цінами – 350 000 грн., сума торгової націнки на товари – 80 000 грн. Щоб визначити купівельну вартість залишку товарів на звітну дату,

треба з їх вартості за продажними цінами (350 000 грн.) вирахувати суму торгової націнки (80 000 грн.).

Отже, купівельна вартість товарів у даному прикладі складає 270 000 грн. (350 000 - 80 000 грн.).

Регулюючий рахунок «Резерв сумнівних боргів» призначений для визначення суми дебіторської заборгованості покупців і замовників, що відображається на рахунку «Розрахунки з покупцями і замовниками». При складанні балансу сума, відображена у статті «Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги», до підсумку балансу вноситься за чистою реалізаційною вартістю, яка визначається шляхом вирахування із суми дебіторської заборгованості суми резерву сумнівних боргів. Виходячи з розглянутих прикладів, схему регулюючих контрактивних рахунків можна зобразити так (рис. 2.12):

Основний активний рахунок (що регулюється)		Регулюючий контрактивний рахунок	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо – Ж			Сальдо – З
Ж – З = І			

**Рис. 2.12. Схема регулюючих контрактивних рахунків**

Пояснення:

Ж – первинна оцінка об'єктів господарських засобів;

З – сума, що зменшує оцінку об'єктів;

І – фактична (реальна) вартість об'єктів.

З наведеної схеми видно, що кредитовий залишок регулюючого контрактивного рахунка показує, на яку суму повинна бути зменшена оцінка залишку, відображеного на основному рахунку (що регулюється), щоб мати уяву про реальну вартість об'єкта.

**Регулюючі контрпасивні рахунки** призначені для визначення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках.

До регулюючих контрпасивних рахунків (субрахунків) належать: субрахунок «Прибуток, використаний у звітному періоді» до субрахунку «Прибуток нерозподілений» (рахунка «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; рахунки «Неоплачений капітал», «Вилучений капітал» до рахунка «Зареєстрований капітал».

Необхідність застосування в бухгалтерському обліку субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді» зумовлена тим, що згідно з діючим положенням, одержаний підприємством прибуток на



субрахунку «Прибуток нерозподілений» повинен обліковуватись зростаючим підсумком з початку року – до його розподілу і списання після закінчення звітного року. Це необхідно для контролю за виконанням плану по прибутках, відповідності його використання згідно з чинним законодавством та установчими документами, правильністю розрахунків з бюджетом по податках на прибуток, визначенням рентабельності діяльності та одержанням іншої інформації.

Виходячи з цього, розподіл прибутку у звітному періоді (розподіл прибутку між власниками за нарахованими дивідендами, відрахування до статутного, резервного капіталу та інше використання) відображається за дебетом регулюючого субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді» в кореспонденції з кредитом відповідних рахунків («Зареєстрований капітал», «Резервний капітал», «Розрахунки з учасниками» тощо). Зазначений субрахунок дає інформацію про суму прибутку, вилучену з господарського обігу підприємства. Щоб визначити суму нерозподіленого прибутку, що залишився в обігу підприємства, треба із суми одержаного протягом звітного періоду прибутку (кредитове сальдо субрахунку «Прибуток нерозподілений») вирахувати суму використаного прибутку (дебетове сальдо регулюючого субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді»).

Так, якщо на субрахунку «Прибуток нерозподілений» кредитовий залишок – 500 000 грн., а за дебетом регулюючого до нього субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображена сума 300 000 грн., то сума невикористаного прибутку, що залишилася в обороті на звітну дату, дорівнює 200 000 грн. (500 000 грн. - 300 000 грн.). У бухгалтерському обліку ці дані будуть відображені так:

<b>Субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»</b>		<b>Субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений»</b>	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо – 300 000			Сальдо – 500 000

З прикладу видно, що сума одержаного з початку звітного року прибутку відображена за кредитом субрахунку «Прибуток нерозподілений» (500 000), а сума використаного прибутку – за дебетом регулюючого до нього субрахунку «Прибуток, використаний у звітному періоді» (300 000); різниця між цими сумами показує залишок невикористаного на звітну дату прибутку, що залишився в обороті підприємства, – 200 000 грн.

Функцію регулюючих контрпасивних рахунків виконують також рахунки «Неоплачений капітал» і «Вилучений капітал», призначені для уточнення величини власного капіталу. Сальдо цих рахунків показує, на яку суму треба зменшити суму власного капіталу, а тому при визначенні підсумку власного капіталу в балансі вираховується.

Отже, регулюючі контрпасивні рахунки використовуються у тих випадках, коли залишки відповідних джерел засобів відображаються у сумі, яка більша від їх фактичної величини. Схема регулюючих контрпасивних рахунків наведена на рис. 2.13:

Регулюючий контрпасивний рахунок		Основний пасивний рахунок, що регулюється	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо К			Сальдо Л
$L - K = M$			

**Рис. 2.13. Схема регулюючих контрпасивних рахунків**

Пояснення:

Л - сума джерела засобів (прибуток);

К - сума використаного джерела засобів;

М - залишок невикористаного джерела засобів.

**Контрарно-доповнюючі регулюючі рахунки** поєднують ознаки контрарних і доповнюючих рахунків. До них належить, наприклад, аналітичний рахунок «Відхилення фактичної собівартості готової продукції від планової», який пов'язаний з рахунком «Готова продукція» і має характер регулюючого доповнюючого активного рахунка (у випадку перевитрат) або контрактивного (при досягненні економії).

Схема регулюючих контрарно-доповнюючих рахунків наведена на рис. 2.14:

Основний активний рахунок, що регулюється		Регулюючий контрарно-доповнюючий рахунок	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо О		Сальдо П	Сальдо Р
$O + P - R = C$			

**Рис. 2.14. Схема регулюючих контрарно-доповнюючих рахунків**

Пояснення:

О - первинна оцінка активів;

П - сума, що доповнює (збільшує) оцінку активів;

Р - сума, що зменшує оцінку активів;

С - фактична вартість активів.

## Операційні рахунки, їх види

**Операційні рахунки** призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства. Ці рахунки мають велике значення, оскільки забезпечують інформацією про витрати та доходи по операційній діяльності та визначення фінансових результатів від цієї діяльності.

На відміну від матеріального, на операційному рахунку відображається рух не одного, а всіх видів ресурсів, що беруть участь у здійсненні того або іншого господарського процесу.

За призначенням і структурою операційні рахунки поділяються на групи:

- збірно-розподільчі,
- бюджетно-розподільчі,
- калькуляційні,
- номінальні,
- порівняльні.

**Збірно-розподільчі рахунки** призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництв з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами. Необхідність використання збірно-розподільчих рахунків зумовлена тим, що зазначені витрати в момент їх здійснення неможливо прямо віднести на ті або інші об'єкти (наприклад, витрати по обслуговуванню виробництва й управлінню та ін.). Тому такі витрати протягом звітного періоду попередньо відображають (збирають) за дебетом збірно-розподільчих рахунків, а наприкінці місяця списують з кредиту цих рахунків на дебет рахунка «Виробництво» і розподіляють між об'єктами калькулювання пропорційно встановленому базису. За допомогою цих рахунків, крім того, здійснюється контроль за відповідністю фактичних витрат затвердженому кошторису, дотриманням норм витрат. Після списання облікових витрат збірно-розподільчі рахунки закриваються, залишку не мають, а тому в балансі не відображаються.

Будова збірно-розподільчих рахунків показана на рис. 2.15:

91 «Загальновиробничі витрати»	
Дебет	Кредит
Оборот – збирання витрат, що підлягають розподілу (+)	Оборот – списання зібраних об'єктами витрат і їх калькулювання (-)

Рис. 2.15. Схема збірно-розподільчих рахунків

**Бюджетно-розподільчі рахунки** використовуються для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, кварталами, роками) з метою рівномірного включення у витрати виробництва (обігу) або відображення в обліку одержаних доходів. Використання цих рахунків дає змогу визначити витрати та доходи саме того періоду, якого вони стосуються, незалежно від часу фактичного витрачання коштів або отримання доходів.

Бюджетно-розподільчі рахунки можуть бути активними та пасивними. До активних належить рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», до пасивних - 69 «Доходи майбутніх періодів».

Рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» призначений для обліку витрат, фактично здійснених у звітному або попередніх звітних періодах, але які підлягають віднесенню на витрати майбутніх періодів. До них належать, наприклад, витрати на освоєння нових видів продукції, сплачена наперед орендна плата за взяті в оренду основні засоби, суми передплати періодичних видань та ін.

Усі ці витрати в момент їх здійснення відображають за дебетом рахунка «Витрати майбутніх періодів». За кредитом цього рахунка витрати поступово, рівними сумами списують на відповідні рахунки витрат (виробництво, загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут тощо), до яких вони належать. Залишок рахунка «Витрати майбутніх періодів» може бути тільки дебетовим і показує суму витрат, що підлягають списанню в наступні звітні періоди.

Рахунок 69 «Доходи майбутніх періодів» призначений для обліку доходів, одержаних у поточному періоді або попередніх звітних періодах, але підлягають віднесенню до доходів у майбутніх звітних періодах (наприклад, орендна плата, отримана від орендарів авансом в рахунок платежів майбутніх періодів, тощо). За кредитом цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунків грошових коштів (рахунки «Готівка», «Рахунки в банках» тощо) відображають суми одержаних доходів, що відносяться до майбутніх періодів, а за дебетом – зарахування суми доходів з настанням тих періодів, до яких вони належать, на відповідні рахунки обліку доходів звітного періоду (рахунки «Доходи від реалізації», «Інші доходи»). Сальдо цього рахунка може бути тільки кредитовим і показує суми доходів, які належать до майбутніх періодів.

Схеми рахунків 39 «Витрати майбутніх періодів» і 69 «Доходи майбутніх періодів» зображені на рис. 2.16, 2.17:

### 39 «Витрати майбутніх періодів»

Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> – витрати попередніх звітних періодів, які належать до витрат наступних періодів	
<b>Оборот</b> – витрати, здійснені у звітному періоді за рахунок майбутніх періодів (+)	<b>Оборот</b> – списання витрат попередніх періодів на витрати того періоду, до якого вони належать (-)
<b>Сальдо</b> – залишок витрат, що належить до майбутніх періодів	

Рис. 2.16. Схема рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів»

### 69 «Доходи майбутніх періодів»

Дебет	Кредит
	<b>Сальдо</b> – доходи, отримані у попередні періоди, але які належать до майбутніх періодів
<b>Оборот</b> – зарахування доходів, отриманих у попередніх періодах до доходів звітного періоду у сумі, що належить до цього періоду (-)	<b>Оборот</b> – доходи, отримані у поточному періоді в рахунках майбутніх періодів (+)
	<b>Сальдо</b> - залишок доходів, що належать до майбутніх періодів

Рис. 2.17. Схема рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів»

### Калькуляційні рахунки, їх види

**Калькуляційні рахунки** призначені для обліку сукупності витрат, пов'язаних з виробничим процесом, і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Оскільки за даними цих рахунків складають калькуляцію (визначають собівартість), то самі рахунки одержали назву калькуляційних. Якість складання калькуляції значно залежить від правильності обліку виробничих затрат на калькуляційних рахунках.

До калькуляційних належать рахунки: «Виробництво», «Капітальні інвестиції» (субрахунки «Капітальне будівництво», «Придбання (виготовлення) основних засобів», «Придбання (виращування) довгострокових біологічних активів» тощо). За дебетом калькуляційних

рахунків відображають всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, послуг), а з кредиту цих рахунків списують фактичну собівартість випущеної з виробництва продукції (виконаних робіт, наданих послуг). Сальдо (дебетове) калькуляційних рахунків показує витрати незавершеного виробництва. Схема калькуляційного рахунка зображена на рис. 2.18.

<b>Калькуляційний рахунок</b>	
Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> – витрати незавершеного виробництва на початок звітної періоду	
<b>Оборот</b> – витрати незавершеного виробництва за звітний період (+)	<b>Оборот</b> – списання витрат, що віднесені до собівартості випущеної з виробництва готової продукції (робіт, послуг) (-)
<b>Сальдо</b> – витрати незавершеного виробництва на кінець звітної періоду	

**Рис. 2.18. Схема калькуляційного рахунка**

Аналітичний облік на калькуляційних рахунках ведуть за окремими об'єктами та статтями витрат. Для визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва готової продукції (виконаних робіт, послуг) до витрат незавершеного виробництва на початок звітної періоду додають витрати за звітний період і віднімають витрати незавершеного виробництва на кінець звітної періоду.

Використання калькуляційних рахунків в обліку має важливе значення для контролю за формуванням собівартості продукції (робіт, послуг), дотриманням режиму економії.

До **номінальних** належить рахунок 90 «Собівартість реалізації» (призначений для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг), а також рахунки, призначені для обліку операційних витрат, які не належать до собівартості: 92 «Адміністративні витрати» (призначений для обліку загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням і обслуговуванням підприємства в цілому); 93 «Витрати на збут» (призначений для обліку витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією) продукції, товарів, робіт, послуг); 94 «Інші витрати операційної діяльності» (призначений для обліку інших операційних витрат, зокрема: витрат на дослідження та розробки, собівартості реалізованих виробничих запасів, утрат від знецінення запасів, утрат від операційної

курсової різниці та ін.). Для обліку витрат, які не пов'язані з операційною діяльністю та які також: не підлягають віднесенню до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), використовуються рахунки: 95 «Фінансові витрати» (призначений для обліку витрат фінансової діяльності підприємства, зокрема витрат, пов'язаних з нарахуванням і сплатою відсотків за користування кредитами банків і за договорами кредитування (крім банківських кредитів); витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів тощо); 96 «Втрати від участі в капіталі» (призначений для обліку втрат від зміни вартості інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства); 97 «Інші витрати» (призначений для обліку витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом чи реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від зменшення корисності активів, втрати від неопераційних курсових різниць та ін.).

Витрати операційної діяльності та витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю, що не підлягають зарахуванню до собівартості продукції (товарів, робіт, послуг), відображені протягом звітного періоду за дебетом зазначених рахунків, у кінці звітного періоду списуються з кредиту цих рахунків на фінансові результати.

До **номінальних (тимчасових) рахунків** належать також рахунки, призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства: 70 «Доходи від реалізації» (призначений для обліку доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, про доходи від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу); 71 «Інший операційний дохід» (призначений для обліку доходів від купівлі-продажу іноземної валюти, від реалізації інших необоротних активів, від оперативної оренди активів та ін.); 72 «Дохід від участі в капіталі» (призначений для обліку доходів від інвестицій, які здійснені в асоційовані, дочірні або спільні підприємства та облік яких ведеться за методом участі в капіталі); 73 «Інші фінансові доходи» (призначений для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності); 74 «Інші доходи» (призначено для обліку доходів, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства). Доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, відображені протягом звітного періоду за кредитом зазначених рахунків, наприкінці звітного періоду списуються (за вирахуванням непрямих податків) на фінансові результати.

Отже, номінальні рахунки призначені для узагальнення інформації про витрати і доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства і наприкінці звітного періоду закриваються списанням оборотів на фінансові результати.

До порівняльних належить також рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображають витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – сума, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати виробництва як втрати від браку, сума зменшення витрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції та реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Шляхом порівняння дебетового та кредитового оборотів на рахунок «Брак у виробництві» визначають невідшкодовані втрати від браку, які списують у дебет рахунка «Виробництво» і відносять до собівартості продукції (робіт, послуг), по якій було допущено брак.

### **Фінансово-результативні рахунки, їх призначення**

**Фінансово-результативні рахунки** призначені для обліку та контролю чистих фінансових результатів діяльності підприємства – прибутку чи збитку. Сума одержаного прибутку залежить від обсягу реалізації продукції, її собівартості, непрямих витрат (адміністративних, збутових), величини податків та цін продажу. Прибуток – головний показник ефективності діяльності підприємства.

До таких належить рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Він призначений для обліку чистих фінансових результатів – прибутків і збитків. За кредитом рахунка відображається прибуток та його збільшення від усіх видів діяльності, а за дебетом – збитки та використання прибутку. Кредитове сальдо цього рахунка показує суму отриманого та нерозподіленого чистого прибутку й при складанні бухгалтерського балансу відображається в пасиві; дебетове сальдо показує суму непокритих збитків і записується у пасиві з від'ємним знаком (у дужках). Списання збитків здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу.

Розглянені рахунки бухгалтерського обліку – основні, регулюючі, операційні, фінансово-результатні – становлять систему рахунків, що



охоплює всі активи підприємства, джерела їх формування, господарські процеси та результати діяльності. Ці рахунки взаємно кореспондують між собою та при наявності залишків відображаються в балансі. Тому такі рахунки називаються **балансовими**. Поряд з балансовими рахунками у бухгалтерському обліку використовуються рахунки, які не відображаються у балансі, а розташовуються за його підсумком. Такі рахунки одержали назву **позабалансових**.

### **Позабалансові рахунки**

**Позабалансові рахунки** призначені для обліку активів (цінностей), які не належать даному підприємству, але тимчасово перебувають у його користуванні, розпорядженні або на зберіганні. До них належать орендовані необоротні активи, активи на відповідальному зберіганні, списані активи, гарантії та забезпечення надані й отримані та ін. Усі ці активи обліковуються на балансі тих підприємств, яким вони належать. Підприємство, яке взяло ці активи в тимчасове користування або на зберігання, обліковує їх на позабалансових рахунках. При складанні балансу залишки цих рахунків показують за підсумком балансу. Інакше при зведенні балансів окремих підприємств ці активи були би враховані двічі: один раз на балансі того підприємства, якому вони належать, а другий – на балансі підприємства, де вони тимчасово перебувають.

На позабалансових рахунках обліковують, крім того, бланки суворого обліку (чекові книжки, акції, векселі тощо), умовні права і зобов'язання підприємства (застави, гарантії, зобов'язання тощо), списану на збитки заборгованість неплатоспроможних дебіторів (для спостереження за можливістю її відшкодування винними особами протягом трьох років) та інші об'єкти, які не вимагають подвійного запису.

До групи позабалансових належать рахунки: 01 «Орендовані необоротні активи», 02 «Активи на відповідальному зберіганні», 03 «Контрактні зобов'язання», 04 «Непередбачені активи й зобов'язання», 05 «Гарантії та забезпечення надані», 06 «Гарантії та забезпечення отримані» 07 «Списані активи», 08 «Бланки суворого обліку», 09 «Амортизаційні відрахування» та ін.

Відмітною особливістю позабалансових рахунків є те, що вони не кореспондують ні між собою, ні з балансовими рахунками, правило подвійного запису на них не поширюється; господарські операції на позабалансових рахунках відображаються одинарним записом: лише за дебетом або лише за кредитом відповідного рахунка. Тобто при взяті об'єкта на облік позабалансовий рахунок тільки дебетується (без

кредитування іншого рахунка), а при списанні – кредитується (без кореспонденції з дебетом іншого рахунка).

Наприклад, при взятті основних засобів в оренду орендар робить запис тільки за дебетом рахунка 01 «Орендовані необоротні активи», а при поверненні їх орендодавцю – тільки за кредитом цього рахунка. Схема позабалансового рахунка наведена на рис. 2.19:

<b>Позабалансовий рахунок</b>	
Дебет	Кредит
<b>Сальдо</b> – вартість активів, що тимчасово перебувають у господарстві (але не належать йому)	
<b>Оборот</b> – узяття на облік об'єктів, що надійшли в тимчасове користування або на зберігання, а також інших об'єктів, що не відображаються в балансі (+)	<b>Оборот</b> – повернення об'єктів, що тимчасово перебували у господарстві, їх власникам або списання інших об'єктів, що не відображаються в балансі (-)

**Рис. 2.19. Схема позабалансового рахунка**

### **2.3.5. Оборотні відомості за рахунками синтетичного й аналітичного обліку**

Кожен рахунок бухгалтерського обліку відображає певну ділянку господарської діяльності. Дані рахунка характеризують зміни тільки по одному об'єкту. Для організації управління підприємством необхідна широка узагальнена інформація, яка характеризує всі ділянки господарської діяльності у тісному взаємозв'язку.

Узагальнення та перевірка бухгалтерської реєстрації проводиться шляхом підсумування в кінці місяця записів по рахунках. У результаті одержують узагальнені показники у вигляді оборотів за місяць і сальдо на початок наступного місяця. Узагальнення та перевірка проводяться в особливих таблицях, які називаються **оборотними відомостями**. Вони складаються окремо по синтетичних і аналітичних рахунках. Графічно оборотні відомості являють собою таблиці з кількома графами (табл. 2.14).

Для складання оборотної відомості по синтетичних рахунках залучають дані по всіх рахунках синтетичного обліку, які використовувалися протягом звітного періоду.

В оборотній відомості записуються назва синтетичного рахунка, його номер (шифр), початкове сальдо, обороти та кінцеве сальдо. По кожній колонці цифр підраховується підсумок. Оборотна відомість складається так: у першу графу оборотної відомості записуються назви всіх синтетичних рахунків, які ведуться на підприємстві. Далі

розміщуються три пари колонок: перша – для залишків по рахунках – за дебетом і кредитом на початок періоду; друга – для запису дебетових і кредитових оборотів рахунків; третя – для залишків по рахунках на кінець періоду, тобто на початок наступного звітного періоду. Всі ці дані беруться безпосередньо з синтетичних рахунків.

**Таблиця 2.14**

**Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку за вересень звітного року**

Назва і код синтетичного рахунка	Сальдо на 1 вересня		Обороти за вересень		Сальдо на 1 жовтня	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
10 «Основні засоби»	420000	-	-	-	420000	-
131 «Знос основних засобів»	-	10000				10000
201 «Сировина і матеріали»	84000	-	30500	48200	66300	-
23 «Виробництво»	20000	-	36000	-	56000	-
26 «Готова продукція»	37000	-	-	-	37000	-
30 «Готівка»	800	-	1000	950	850	-
311 «Поточні рахунки в національній валюті»	38000	-	-	23000	61000	-
40 «Зареєстрований капітал»	-	306000	-	-	-	306000
441 «Нерозподілений прибуток»	-	21800	-	-	-	21800
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	18000	-	-	-	18000	-
60 «Короткострокові позики»	-	30000	-	-	-	30000
63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	-	24000	27000	20400	-	17400
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	-	1200	830	-	-	370
Разом	617800	393000	95330	92550	659150	385570

В оборотній відомості три пари колонок, які відображають суми по рахунках. Вони повинні мати однакові підсумки за дебетом і кредитом. Якщо така рівність відсутня, це свідчить про допущені помилки в записах і підрахунках сум по рахунках. Рівність підсумків залишків на початок місяця зумовлена тим, що вони відображають загальні суми засобів підприємства і їх джерел, які повинні бути завжди однаковими, тобто ця рівність впливає з рівності підсумків активу і пасиву балансу на початок місяця.

На цьому ж ґрунтується рівність підсумків кінцевих сальдо (на початок наступного місяця). Рівність оборотів за місяць за дебетом і кредитом рахунків (другої пари колонок) зумовлена тим, що операції відображаються на рахунках способом подвійного запису на одну й ту ж суму за дебетом і кредитом відповідних синтетичних рахунків.

Нерівність оборотів за дебетом і кредитом свідчить про помилки, наприклад, коли сума операції записана за дебетом одного рахунка і не записана за кредитом іншого рахунка або навпаки. За дебетом одного рахунка вказана одна сума, а за кредитом кореспондуючого з ним рахунка – інша сума (більша або менша). Все це порушує подвійний запис і сигналізує про помилки.

Але, окрім цих помилок, можуть бути помилки, які не виявляються в оборотній відомості. До них належать:

- 1) операції, які не записані на рахунках синтетичного обліку (пропущені);
- 2) операції, записані на кореспондуючих рахунках у однакових, але неправильних сумах;
- 3) операції, записані за дебетом і кредитом у правильних сумах, але при неправильній кореспонденції рахунків.

Перевага оборотної відомості в тому, що рух засобів і джерел по кожному окремому рахунку показується в окремій графі, а дані всіх рахунків, розміщені в окремій таблиці, створюють наочність і забезпечують детальний огляд при розгляді взаємозв'язку в записах на рахунках.

Поряд з оборотною відомістю за рахунками синтетичного обліку складають оборотні відомості за рахунками аналітичного обліку. Ці відомості, виходячи зі змісту, можна розділити на три типи:

- оборотні відомості, які відображають обліковий процес і його підсумки тільки у грошовому вимірнику;
- оборотні відомості, які відображають рух і підсумки у грошових і натуральних показниках;
- оборотні відомості за аналітичними рахунками із розгорненим сальдо.

Оборотні відомості за аналітичними рахунками складаються для всіх рахунків однієї групи, яка ведеться всередині одного синтетичного рахунка або субрахунку. У цих відомостях наводиться назва аналітичних рахунків, сальдо на початок місяця, обороти за місяць і сальдо на кінець місяця.

Усі підсумки оборотних відомостей за аналітичними рахунками мають збігатися із сальдо й оборотами по відповідних синтетичних рахунках. Отже, контрольне значення оборотної відомості за

аналітичними рахунками полягає в тому, що вона дозволяє виявити невідповідність даних аналітичного і синтетичного обліку.

На відміну від оборотної відомості, за синтетичними рахунками, підсумки оборотів за дебетом і кредитом в оборотній відомості за аналітичними рахунками, як правило, не збігаються, вони можуть збігатися лише випадково. У синтетичному обліку при подвійному записі один рахунок дебетується, а інший – кредитується. Якщо аналітичний облік ведеться за першим рахунком (який у даний момент дебетується), то на аналітичному рахунку буде зроблено запис тільки за дебетом. За кредитом рахунка буде зроблено запис лише тоді, коли буде кредитуватися той же синтетичний рахунок. Отже, в оборотній відомості за аналітичними рахунками підсумки оборотів за дебетом і кредитом збігатися не можуть. Нерівність оборотів за дебетом і кредитом по аналітичних рахунках свідчить про порушення подвійного запису. Тільки за сукупністю всіх синтетичних рахунків ця рівність має дотримуватися.

Значення оборотних відомостей за аналітичними рахунками полягає в тому, що в них висвітлюються дані, за якими можна судити про забезпеченість підприємства різними видами матеріальних цінностей, про їх рух, про стан розрахунків з окремими дебіторами та кредиторами. Підсумкові дані, які відображаються в аналітичних оборотних відомостях, уточнюють відповідні показники оборотної відомості за синтетичними рахунками.

### Сальдові відомості

Іноді замість оборотних відомостей за аналітичними рахунками складають сальдові відомості. **Сальдовими** вони називаються тому, що в них по кожному аналітичному рахунку вказуються тільки залишки (сальдо) на початок кожного окремого періоду, а дані про обороти відсутні. Застосування сальдових відомостей доцільне в умовах великої кількості різних видів матеріалів, палива, готової продукції. Сальдові відомості відкривають на початок року і ведуться, як правило, протягом нього. У них показується стан матеріальних цінностей на кінець кожного звітного та початок наступного місяця (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Сальдова відомість по рахунках аналітичного обліку матеріалів

Назва матеріалу	Одиниця виміру	Ціна, грн.	Залишок на 1 січня		Залишок на 1 лютого	
			кількість	сума, грн.	кількість	сума
А	т	33	300	9900	200	6600
Б	т	50	200	10000	140	7000
				13500	-	13600

За даними сальдових відомостей можна бачити динаміку розвитку записів протягом року.

### **Шахова оборотна відомість**

Оборотна відомість за рахунками синтетичного обліку може бути складена в шаховій формі. Шахова оборотна відомість відображає не тільки обороти по рахунках, але і їх кореспонденції, взаємозв'язок, тобто вона дозволяє визначити, звідки одержані цінності або куди вони спрямовані. Зміст шахової оборотної відомості подано в таблиці 2.16.

У шаховій оборотній відомості обороти за рахунками групують за кореспондуючими рахунками. Одноразовий запис, зроблений у кожній клітинці перетину рядка черговою колонкою, відображає кореспонденцію рахунків. Так, запис 36 000 грн. за дебетом рахунка 23 «Виробництво» і кредитом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображає відпуск у виробництво виробничих запасів, тобто їх зменшення на складі, й одночасно збільшення витрат на виробництво. Ця сума записана в клітинці на перетині дебетового рядка рахунка 23 «Виробництво» із кредитовою колонкою рахунка 20 «Виробничі запаси». Отже, запис зроблено не двічі, а одноразово, але при цьому не порушено самого подвійного запису. Тому кожна сума шахової оборотної відомості одночасно характеризує і дебетовий, і кредитовий рахунок. До шахової оборотної відомості вносяться підсумки оборотів кожного рахунка з однаковою кореспонденцією (наприклад кілька разів було відображено надходження матеріалів від постачальників і т.п.) у відповідну клітинку шахової оборотної відомості записується підсумок цих сум.

Після запису у відомості дебетових оборотів за всіма рахунками у кореспонденції з рахунками, які кредитуються, підраховуються підсумки оборотів за дебетом і кредитом усіх синтетичних рахунків. При цьому обороти за кредитом виявляються сумами, автоматично вписаними у відповідні кредитові колонки, тому що при відображенні сум за дебетом рахунків вони одночасно потрапляють і в кредит кореспондуючих з ними рахунків.

Доцільність шахової оборотної відомості – це перевірка правильності застосовуваної протягом місяця кореспонденції рахунків за господарськими операціями, які здійснюються, і виявлення сум із неправильною кореспонденцією. Так, за допомогою перевірки кореспонденції рахунків з'ясується зміст операцій, які здійснюються.

Таблиця 2.16 Шахова оборотна відомість за синтетичними рахунками за вересень 20 р.

Кредит	Сальдо на 31.08.		10 «Основні засоби»	131 «Знос основних засобів»	20 «Виробничі запаси»	26 «Готова продукція»	30 «Готівка»	31 «Рахунки в банках»	44 «Нерозподілені прибутки»	60 «Короткострокові позики»	63 «Рахунки з поставальниками та підрядниками»	66 «Рахунки за виплатами працівникам»	Сальдо на 30.09		
	Дт	Кт											Дт	Кт	
Дебет															
10 «Основні засоби»		X													
131 «Знос основних засобів»			X												
20 «Виробничі запаси»				X							200000			200000	
23 Виробництво					36000									36000	
26 «Готова продукція»						X									
30 «Готівка»						X		1000						1000	
31 «Рахунки в банках»								X							
44 «Нерозподілені прибутки»									X						
63 «Рахунки з поставальниками та підрядниками»								27000			X			27000	
66 «Рахунки за виплатами працівникам»							950					X		950	
Оборот по Кт					36000		950	2800			20000			84950	
Сальдо на 30.09															

Бувають помилкові записи, які не можна виявити за допомогою шахової оборотної відомості. Так, якщо сума записана із хибною кореспонденцією рахунків (для даної господарської операції), але така кореспонденція допустима, то її виявити неможливо.

На практиці шахова оборотна відомість використовується лише на тих підприємствах, де застосовується обмежена кількість синтетичних рахунків.

### **Література**

- 1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*
- 2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій. Затверджено Міністерством фінансів України 30 листопада 1999 р. за №291 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 19.09.2019 р.*
- 3. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с.*
- 4. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.*

### **Питання для самоконтролю**

- 1. Рахунки бухгалтерського обліку: суть, значення.*
- 2. Класи рахунків, з яких складається План рахунків бухгалтерського обліку.*
- 3. Взаємозв'язок Плану рахунків з відповідними формами фінансової звітності.*
- 4. Основні ознаки, за якими класифікують рахунки бухгалтерського обліку.*
- 5. Характеристика рахунків для обліку активів.*
- 6. Характеристика рахунків для обліку джерел формування активів.*
- 7. Характеристика рахунків для обліку господарських процесів.*
- 8. Класифікація рахунків за призначенням і структурою.*
- 9. Класифікація рахунків за економічним змістом.*
- 10. Подвійний запис: суть, значення.*
- 11. Узагальнення інформації в регістрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.*
- 12. Контрарні регулюючі рахунки.*
- 13. Доповнюючі регулюючі рахунки.*
- 14. Бюджетно-розподільчі рахунки.*



15. Калькуляційні рахунки.
16. Номінальні рахунки.
17. Фінансово-результативні рахунки.
18. Позабалансові рахунки та їх призначення.
19. Оборотні відомості.
20. Дані, які записуються в оборотній відомості.
21. Контрольне значення оборотної відомості за аналітичними рахунками.
22. Перевірка правильності складання оборотної відомості.
23. Сальдові відомості.
24. Шахові оборотні відомості.
25. Підприємства, на яких застосовуються шахові оборотні відомості.

### Вправи для виконання

#### **Виробнича ситуація 1**

Визначити кореспондуючі рахунки для кожної операції, що наведені в таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

**Господарські операції підприємства «Припрутський хлібокомбінат»  
за серпень 202\_ р.**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Виплачено заробітну плату працівникам підприємства за лютий поточного року		
2	Оприбутковано матеріали, що надійшли від постачальників		
3	Отримано готівку в касу з поточного рахунка		
4	Відпущено зі складу матеріали в цех основного виробництва		
5	Видано з каси готівку підзвітній особі		
6	Зараховано короткострокову позику банку на поточний рахунок		
7	Погашено готівкою заборгованість перед постачальниками за придбані матеріали		
8	Сплачено з поточного рахунка податки до бюджету		

#### **Виробнича ситуація 2**

Сформулювати зміст господарських операцій за наведеними даними (табл. 2.17). Указати первинні документи.

Таблиця 2.17

№ з/п	Зміст операції	Шифр і назва рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1		30 «Готівка»	31 «Рахунки в банках»	15000
2		66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	30 «Готівка»	15000
3		201 «Сировина й матеріали»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	20000
4		372 «Розрахунки з підзвітними особами»	30 «Готівка»	300
5		91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	1200
6		23 «Основне виробництво»	20 «Виробничі запаси»	18000
7		26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	35000
8		31 «Рахунки в банках»	601 «Короткострокові кредити банків у національній валюті»	50000

### **Виробнича ситуація 3**

На підставі кореспонденції рахунків визначити зміст господарських операцій:

1. Дт 30 Кт 31
2. Дт 31 Кт 60
3. Дт 23 Кт 20
4. Дт 31 Кт 30
5. Дт 20 Кт 63
6. Дт 372 Кт 30
7. Дт 23 Кт 66
8. Дт 66 Кт 30
9. Дт 63 Кт 31
10. Дт 64 Кт 31
11. Дт 65 Кт 31
12. Дт 93 Кт 66
13. Дт 92 Кт 66
14. Дт 91 Кт 66

### **Виробнича ситуація 4**

Вибрати правильний варіант кореспонденції рахунків наведених господарських операцій (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

№	Дані для виконання	Варіант відповіді	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	4	5	6
1.	Оплачено з поточного рахунка в банку постачальникам за одержані матеріали	1	685	311
		2	631	311
		3	631	301
		4	201	311
		5	201	301
2.	Нарахована заробітна плата робітникам за виготовлення шаф книжкових	1	91	661
		2	23	661
		3	26	661
		4	10	661
		5	92	661
3.	Нарахована заробітна плата начальнику цеха	1	23	661
		2	90	661
		3	91	661
		4	92	661
		5	661	23
4.	Видана з каси заробітна плата працівникам підприємства	1	301	66
		2	66	301
		3	311	301
		4	66	311
		5	372	301
5.	Одержано в касу готівку з поточного рахунка для виплати заробітної плати	1	301	60
		2	301	66
		3	311	66
		4	301	311
		5	311	301
6.	Видано гроші з каси в підзвіт менеджеру на відрядження	1	64	301
		2	301	311
		3	372	301
		4	66	301
		5	63	301
7.	Надійшли від постачальників і оприбутковані на склад матеріали за фактичною собівартістю	1	20	685
		2	10	631
		3	631	20
		4	20	311
		5	20	631
8.	Оприбутковано готову продукцію на склад	1	26	91
		2	26	90
		3	26	23
		4	26	92
		5	20	23

**Продовження таблиці 2.18**

<b>1</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
9.	Надійшли кошти за реалізовану продукцію на поточний рахунок	1	30	36
		2	311	37
		3	311	36
		4	311	63
		5	311	26
10.	Зараховано короткострокову позику на поточний рахунок	1	311	301
		2	311	36
		3	311	63
		4	60	311
		5	311	60

**Тестові завдання**

**1. Спосіб групування та поточного відображення за певними ознаками наявності та руху засобів підприємства, їх джерел і господарських процесів — це:**

- а) баланс;*
- б) подвійний запис;*
- в) рахунки;*
- г) інвентаризація;*
- г) План рахунків.*

**2. Ліва частина рахунка має назву:**

- а) актив;*
- б) пасив;*
- в) дебет;*
- г) кредит;*
- г) немає правильної відповіді.*

**3. Права частина рахунка має назву:**

- а) актив;*
- б) пасив;*
- в) дебет;*
- г) кредит;*
- г) немає правильної відповіді.*

**4. Підсумки записів у правій частині рахунка називають:**

- а) дебетовим оборотом;*
- б) кредитовим оборотом;*
- в) початковим сальдо;*
- г) валютою;*
- г) кінцевим сальдо.*

**5. За економічним змістом рахунки поділяються на:**

- а) регулюючі, основні, господарських процесів та їх результатів;*
- б) господарських засобів, джерел утворення засобів, господарських процесів та їх результатів;*
- в) господарських засобів, джерел утворення засобів, операційні;*
- г) активні, пасивні, позабалансові;*
- г) основних засобів, запасів, операційні.*

**6. За призначенням і структурою рахунки поділяються на:**

- а) основні, запасні, небалансові, позабалансові;*
- б) основні, регулюючі, калькуляційні, позабалансові;*
- в) основні, операційні, звітно-розподільчі, позабалансові;*
- г) активні, активно-пасивні, пасивні, позабалансові;*
- г) основні, регулюючі, операційні, фінансово-результативні та позабалансові.*

**7. За відношенням до балансу рахунки прийнято поділяти на:**

- а) балансові та позабалансові;*
- б) майнові, доходні, витратні, фінансово-результатні;*
- в) активні та пасивні;*
- г) постійні та тимчасові;*
- г) хронологічні та систематичні.*

**8. За будовою активні та пасивні рахунки відрізняються:**

- а) початковим сальдо;*
- б) кінцевим сальдо;*
- в) назвами;*
- г) оборотами;*
- г) усі відповіді правильні.*

**9. Позабалансові рахунки – це:**

- а) постійні, умовних прав та зобов'язань, транзитні;*
- б) майнові, транзитні (безсальдові), операційно-контрольні;*
- в) активні, пасивні, активно-пасивні;*
- г) фінансово-результатні;*
- г) майнові, операційно-контрольні, умовних прав і зобов'язань.*

**10. Рахунки, які характеризують склад і структуру майна суб'єкта господарювання, джерела їх утворення, наявність та їх рух, належать до:**

- а) позабалансових;*
- б) тимчасових;*
- в) операційних;*
- г) основних;*
- г) регулюючих.*

**11. Рахунки, призначені для регулювання (уточнення) оцінки господарських засобів або джерел їх формування, які обліковуються на основних рахунках, називаються:**

- а) доповнюючі;*
- б) регулюючі;*
- в) контрарні;*
- г) операційні;*
- г) бюджетно-розподільні.*

**12. Рахунки, які завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється, називаються:**

- а) доповнюючі;*
- б) регулюючі;*
- в) контрарні;*
- г) фінансово-результатні;*
- г) бюджетно-розподільні.*

**13. Рахунок «Транспортно-заготівельні витрати» належить до:**

- а) доповнюючих рахунків;*
- б) регулюючих рахунків;*
- в) контрарних рахунків;*
- г) фінансово-результатних рахунків;*
- г) рахунків запасів.*

**14. Рахунки, які завжди збільшують суму залишку рахунка, що регулюється, називаються:**

- а) доповнюючі;*
- б) регулюючі;*
- в) контрарні;*
- г) фінансово-результатні;*
- г) бюджетно-розподільні.*

**15. Рахунки, які призначені для уточнення оцінки залишку на окремих рахунках матеріальних цінностей у тих випадках, коли ці цінності відображені в сумі, яка перевищує їх фактичну (реальну) вартість, називаються:**

- а) контрпасивні;*
- б) регулюючі;*
- в) контрарні;*
- г) фінансово-результатні;*
- г) контрактивні.*

**16. Рахунки, які призначені для визначення суми залишків окремих джерел засобів, облік яких ведеться на пасивних рахунках, називаються:**

- а) контрпасивні;*
- б) регулюючі;*
- в) контрарні;*

- з) фінансово-результатні;
- г) контраktivні.

**17. Рахунки, які призначені для обліку витрат, доходів і результатів діяльності підприємства, називаються:**

- а) контрпассивні;
- б) операційні;
- в) доповнюючі;
- з) фінансово-результатні;
- г) контраktivні.

**18. Рахунки, які призначені для обліку (попереднього збирання) накладних витрат, пов'язаних з організацією, обслуговуванням, управлінням цехами та іншими виробничими підрозділами основного і допоміжного виробництва з метою наступного розподілу їх між відповідними об'єктами, називаються:**

- а) контрпассивні;
- б) операційні;
- в) бюджетно-розподільчі;
- з) фінансово-результатні;
- г) збірно-розподільчі.

**19. Рахунки, які використовуються для розмежування витрат і доходів між суміжними звітними періодами (місяцями, кварталами, роками) з метою рівномірного включення у витрати виробництва (обігу) або відображення в обліку одержаних доходів, називаються:**

- а) контрарні;
- б) операційні;
- в) бюджетно-розподільчі;
- з) фінансово-результатні;
- г) збірно-розподільчі.

**20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій застосовується:**

- а) усіма суб'єктами господарювання крім банків і бюджетних установ;
- б) усіма суб'єктами господарювання крім банків, бюджетних установ і підприємств, що застосовують Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- в) усіма суб'єктами господарювання крім банків, публічних акціонерних товариств та страховиків;
- з) усіма суб'єктами господарювання крім банків, бюджетних установ і суб'єктів малого підприємництва;
- г) застосування Інструкції визначається в обліковій політиці підприємства.

**21. До калькуляційних рахунків належать:**

- а) адміністративні витрати;*
- б) витрати на збут;*
- в) виробництво;*
- г) виробничі запаси;*
- г) готова продукція.*

**22. До фінансово-результативних рахунків належать:**

- а) забезпечення майбутніх витрат і платежів;*
- б) неоплачений капітал;*
- в) доходи майбутніх періодів;*
- г) доходи від реалізації;*
- г) нерозподілений прибуток (непокриті збитки).*

**21. До збірно-розподільчих рахунків належать:**

- а) адміністративні витрати;*
- б) витрати на збут;*
- в) загальновиробничі;*
- г) витрати майбутніх періодів;*
- г) виробництво*



## 2.4. ДОКУМЕНТАЦІЯ ТА ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про первинні документи, правила оформлення, перевірки, обробки та зберігання документів, документообіг і його етапи, а також інвентаризацію активів і зобов'язань, організацію та проведення інвентаризації, відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку.

#### **Питання для вивчення:**

Документація, як елемент методу бухгалтерського обліку.

Класифікація бухгалтерських документів.

Документообіг, його стадії.

Порядок і правила зберігання первинних документів, облікових регістрів.

Організація захисту економічної інформації.

Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку. Види інвентаризації.

Загальний порядок проведення та документальне оформлення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

#### **Після вивчення теми 2.4 студент повинен:**

##### **• знати:**

- визначення первинного документа, документообігу та електронного документа;
- суть і значення документування операцій;
- нормативне регулювання документування операцій;
- обов'язкові реквізити первинних документів;
- види бухгалтерських документів;
- поняття документообігу та його стадії;
- поняття та застосування електронних документів;
- визначення інвентаризації;
- нормативне регулювання проведення інвентаризації;
- випадки обов'язкового проведення інвентаризації;
- документальне забезпечення проведення інвентаризації.

##### **• уміти:**

- формулювати суть документування операцій;
- заповнювати первинні документи;
- класифікувати документи за різними ознаками;

- давати характеристику кожному типу документів;
  - формулювати суть, цілі та завдання інвентаризації;
  - визначати ознаки класифікації інвентаризації;
  - характеризувати види інвентаризації;
  - визначати методика проведення інвентаризації;
  - оформлювати результати інвентаризації.
- **набути навиків:**
    - роботи з первинними документами при їх оформленні, перевірці й обробці;
    - проведення інвентаризації.

#### 2.4.1. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку

Усі господарські операції, які проводяться підприємством, повинні відображатися в бухгалтерському обліку методом їх суцільного та безперервного документування. Юридична доцільність і доказова достовірність одержаної в бухгалтерському обліку інформації ґрунтується на документальному підтвердженні кожної господарської операції.

**Документ** (від латинського *dokumentum* – свідоцтво, письмовий доказ) у широкому розумінні слова — це носій, на якому за допомогою різних засобів і способів зафіксована інформація в доступній для сприйняття формі.

Порядок створення, прийняття та відображення в бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім установ банків) незалежно від форм власності та специфіки установ і організацій регламентується:

- Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», стаття 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» [2];
- Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [7];
- Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [8];
- Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [6].

**Первинні документи** – це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення, тобто документи, які складаються в момент здійснення господарських операцій.

**Бухгалтерський документ** є письмовим доказом фактичного здійснення господарської операції або письмовим розпорядженням на право її здійснення, що надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку.

Сукупність бухгалтерських документів, які складаються на всі господарські операції, називається **документацією**.

**Документація** є важливим елементом методу бухгалтерського обліку, оскільки служить для первинного спостереження за господарськими операціями й обов'язковою умовою для відображення їх в обліку [11, с.76].

Первинні документи повинні бути складені у момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи.

Первинні документи повинні мати такі **обов'язкові реквізити**:

- найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ;
- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- зміст і обсяг господарської операції;
- одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);
- посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути внесені **додаткові реквізити**:

- ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру (код за ЄДРПОУ);
- номер документа;
- підстава для здійснення операцій;
- дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

У випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності.

Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням зі спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Усі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) установлюють відповідні органи державної влади.

Порядок використання й обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, установлюються окремими нормативно-правовими актами.

Записи у первинних документах, облікових реєстрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів і запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

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

Керівник підприємства, установи забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах і виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинна бути обмежена.

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

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству, логічна ув'язка окремих показників.

Забороняється приймати до виконання первинні документи на операції, що суперечать нормативно-правовим актам, установленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та іншого майна, порушують договірну і фінансову дисципліну, завдають шкоди державі, власникам, іншим юридичним і фізичним особам. Такі документи повинні бути передані керівнику підприємства, установи для прийняття рішення.

Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці – дату запису в обліковий реєстр, а при автоматизованій обробці – позначку, придатну для її оброблення електронними засобами.

Усі документи, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом «Одержано» або «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Типовими прийнято називати первинні облікові документи, призначені для оформлення певних господарських операцій на підприємствах незалежно від форми власності, виду економічної діяльності й організаційно-правових форм. За допомогою них досягається одноманітність, тобто однозначне зрозуміле оформлення однорідних господарських операцій.

Для виконання заходів з реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему бухгалтерського обліку і статистики Міністерством статистики України (тепер – Державна служба статистики України) затверджено типові форми первинної облікової документації (Додаток Л).

Серед типових форм первинних документів розрізняють міжгалузеві (міжвідомчі) — обов'язкові для застосування без будь-яких змін і доповнень, і рекомендовані як взірці, на основі яких підприємства розробляють власні форми документів із урахуванням специфіки їх діяльності. Останні називаються ще спеціалізованими формами первинних документів, які відповідають окремим видам господарської діяльності або окремим підприємствам.

## 2.4.2.Класифікація бухгалтерських документів

Бухгалтерські документи групуються за такими ознаками:

- призначенням,
- порядком складання,
- способом відображення операцій,
- місцем складання,
- кількістю облікових позицій,
- за можливістю сприйняття і придатністю використання (рис. 2.20).

За *призначенням* документи поділяються на розпорядчі, виконавчі (виправдні), бухгалтерського оформлення та комбіновані.

**Розпорядчі документи** містять наказ або розпорядження відповідним виконавцям на здійснення господарської операції. Вони слугують, наприклад, підставою для видачі грошей і матеріальних цінностей. До даного виду документів належать довіреності на одержання товарно-матеріальних цінностей, чек на одержання готівки з поточного рахунка, платіжне доручення банку на перерахування грошових сум у порядку безготівкових розрахунків (рис. 2.21), наряд на відрядну роботу, наряд на відпуск готової продукції та ін. Розпорядчі документи не підтверджують здійснення операцій, тому не завжди служать підставою для відображення їх в обліку.

**Виконавчі (виправдальні)** документи свідчать про здійснення господарських операцій, тобто вони оформлюють операції, які вже здійснені. Для матеріально-відповідальних осіб дані документи є доказом зміни в обсязі цінностей, які зберігаються. До таких документів належать: приймальні акти, накладні, квитанції про прийняття цінностей та ін.

**Документи бухгалтерського оформлення** – це первинні документи, які складаються безпосередньо бухгалтерською службою на підґрунті розпорядчих і виконавчих документів і мають, здебільшого, розрахунковий характер. До них належать: накопичувальні відомості для групування однорідних господарських операцій, відомості нарахування амортизації та інші, довідки та розрахунки, які складаються в бухгалтерії.

**Комбіновані документи** – це документи, в яких поєднуються ознаки трьох попередніх груп: розпорядчих, виконавчих і бухгалтерського оформлення. До таких документів належать авансові звіти (рис. 2.23), вимоги на відпуск матеріалів зі складу, видаткові касові ордери та ін.



Рис. 2.20. Класифікація бухгалтерських документів

Комбіновані документи широко використовуються в практиці бухгалтерського обліку, тому що це зменшує кількість облікових записів, полегшує бухгалтерську обробку документів, робить їх більш оглядовими, скорочує затрати праці.

За характером відображення операцій і порядком складання документи бувають: первинними і зведеними.

**Первинні документи** – це документи, де відображаються господарські операції, які відбулися, і є первинним свідченням їх здійснення. До них належать акти, накладні, прибуткові ордери та ін.

ПЛАТІЖНЕ ДОРУЧЕННЯ № 8			1.
від "25" квітня 202_ року			0410001
			Одержано банком "___"_____202_ року
Платник:	<u>Кіцманська міська організація фізкультурно-спортивного товариства "Патріот"</u>		
Код:	33418682		
Банк платника	Код банку	ДЕБЕТ рах. №	СУМА
ГУДКУ у Чернівецькій області	856135	35233001002217	10 698,77
Одержувач:	<u>Кіцманське відділення ЧФ ПриватБанку</u>		
Код:	21419223		
Банк одержувача			
ЧФ ПриватБанку м. Кіцмань	356282	29244825519201	
Сума словами	Десять тисяч шістсот дев'яносто вісім гривень 77 копійок		
Призначення платежу	Аванс із заробітної плати за січень 202_ року. Перераховано повністю.		
М. П.	Підпис _____	Проведено банком "___"_____202_ року.	
		Підпис банку	

**Рис. 2.21. Платіжне доручення на перерахування коштів для виплати зарплати за допомогою платіжних карток**

**Зведені документи** відображають операції, уже зафіксовані в первинних документах, шляхом групування та узагальнення їх даних. До зведених документів відносяться: авансові звіти (рис. 2.23), відомості розподілу загальновиборничих і адміністративних витрат та ін.



**Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт  
№29 від 06 лютого 202\_ року**

Найменування податкового  
агента **ТОВ "Світанок"**

Код за ЄДРПОУ

4	8	3	6	8	9	7	5
---	---	---	---	---	---	---	---

Відділ Посада  
Відділ інформаційних технологій, програміст

Цех Професія

П.І.Б. Мартинюк Роман Іванович

Податковий номер (або серія і номер паспорта\*)

3	6	3	5	3	5	2	1	9	8
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Призначення авансу  
Участь у симпозиумі

	Сума
Залишок попереднього авансу	0,00
Перевитрата	0,00
Одержано (від кого, № та дата документа)	
1. Сніжна Г.О., ВКО №471 від 03.02.12	1380,00
<b>Всього отримано</b>	<b>1380,00</b>
Витрачено	1731,78
Залишок	
Перевитрата	351,78
Додаток <u>3</u> документів	

Звіт затверджено в сумі  
Одна тисяча сімсот  
тридцять  
одна грн. 78 коп.

(прописом)  
Керівник Ватаманюк І.О.  
(підпис)  
"07" лютого 202\_ року

Звіт перевірено  
1731,78  
"07" лютого 202\_ року  
Бухгалтер Пилип А.О.

Дебет	Кредит	Сума	
372	301	1380	00
92	372	1731	78
372	301	351	78

РОЗПІСКА. Прийнятий на перевірку від Мартинюка Р.І. аванс звіт 07 лютого  
2012 року На суму 1731,78 грн. Документів 3. Підпис

Залишок унесений у сумі 351,78 грн. за касовим ордером №479 від 07.02.202\_ р.

Перевитрата видана платіж. дорученням  
Перелік документів наведено на  
"07" лютого 202\_ року Підпис \_\_\_\_\_ звороті.

**При неповерненні суми надміру витрачених коштів протягом звітного місяця, на який припадає термін повернення:**

Сума податку = не повернута сума x ставка оподаткування  
(пункт 167.1 статті 167 Податкового кодексу України) : 100.

Сума податку (грн.) = не повернута сума (грн.) x 15 : 100.

Підпис особи, що склала розрахунок Дата складання розрахунку

Сума податку (грн.) = не повернута сума (грн.) x 17 : 100.

Підпис особи, що склала розрахунок Дата складання розрахунку **20**  
З розрахунком ознайомлений: підпис Дата

(прізвище, ім'я, по

\* Серія та номер паспорта для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовились від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та повідомили про це відповідний орган державної податкової служби і мають відмітку у паспорті

**Рис. 2.23. Авансовий звіт, складений після повернення з відрядження**

За *способом відображення операцій* документи діляться на разові та накопичувальні.

**Разові документи** оформляють одну або кілька господарських операцій, записаних у документах одночасно. До них належать вимоги, касові ордери (рис. 2.24), акти, накладні та ін.

**Накопичувальні документи** складають поступово протягом певного періоду (дня, декади, місяця) для відображення однорідних, систематично повторюваних операцій. До них відносяться вимоги, лімітно-забірні карти, таблиць робочого часу, авансові звіти та ін.

За *місцем складання* документи діляться на зовнішні та внутрішні.

**Зовнішні** – це документи, які складаються на інших підприємствах і надходять на дане підприємство. Це рахунки-фактури, платіжні вимоги, виписки банку із поточного рахунка, платіжні доручення та ін. Відмітності між цими документами зумовлюють їх перевірку та бухгалтерську обробку, порядок виправлення виявлених помилок.

**Внутрішні** документи складаються бухгалтерським апаратом даного підприємства. До них відносяться: касові документи, накладні на матеріали та ін.

За *кількістю облікових позицій* документи діляться на однопозиційні та багатопозиційні.

**Однопозиційні** відображають однорідні операції (надходження або вибуття будь-якого матеріалу).

**Багатопозиційні** відображають складні операції: наряди на відрядну роботу, таблиці робочого часу та ін.

За *можливістю сприйняття і придатністю використання* документи діляться на придатні для використання людиною (людино-зчитувані) та придатні для використання при машинній обробці (машино-зчитувані), змішані.

**Документи, придатні для обробки людиною**, – це такі, інформацію з яких може зчитувати лише людина. До них належать бланки різних документів.

Додаток 2 до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні Типова форма № КО-1					П.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">81567898</span>					
П.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))					Квитанція до прибуткового касового ордера № <u>94</u> від "02" лютого 202_р.
Прибутковий касовий ордер № <u>94</u> від "02" лютого 202_р.					
Кореспондуючий рахунок, субрахунок	Код аналітичного рахунка	Сума цифрами	Код цільового призначення		Л.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))
703	7032	8137,15			
Прийнято від <u>Скрипця М.І.</u>					в.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))
Підстава: <u>виручка від реалізації у пункті прокату ліж та сноубордів</u>					
Сума <u>Вісім тисяч сто тридцять сім грн. 15 коп.</u> (словами)					р.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))
Додатки:					
Головний бухгалтер <u>Радул І.М.</u> (підпис, прізвище, ініціали)					з.І. « <u>Гуцулка</u> » (найменування підприємства (установи, організації))
Одержав касир <u>Клим І.В.</u> (підпис, прізвище, ініціали)					

**Рис. 2.24. Прибутковий касовий ордер, оформлений при здаванні виручки до каси**

**Документи, придатні для обробки машиною**, – це документи у цифровому форматі на машинному носії інформації (жорсткий диск, флеш-карта, компакт-диск тощо). При цьому в бухгалтерії значно поширюється використання не лише настільних персональних комп'ютерів і ноутбуків, але й різноманітних гаджетів (iPad тощо), що роблять процес документування дедалі більш мобільним і оперативним.

За змістом бухгалтерські документи поділяються на:

**грошові**, які оформляють операції, пов'язані з грошовими коштами (платіжні доручення, видаткові та прибуткові касові ордери, банківські чеки та ін.);

**розрахункові** – такі, що оформлюють розрахунки між фізичними та юридичними особами (рахунок-фактура, платіжне доручення, квитанції та ін.);

**матеріальні** – документи, за допомогою яких оформлюють операції пов'язані з рухом матеріальних цінностей (прибутковий ордер, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск матеріалів та ін.).

Загальна класифікація документів засвідчує, що кожен документ належить водночас до різних класифікаційних груп. Наприклад, видатковий касовий ордер – комбінований, первинний, разовий і внутрішній; акт приймання-передачі основних засобів – первинний, разовий, матеріальний, внутрішній, виконавчий документ тощо.

Від якості оформлення господарських операцій бухгалтерськими документами залежить достовірність даних бухгалтерського обліку і звітності, тому що всі записи в обліку ґрунтуються на документах. Однак значення документів не обмежується лише цим. Вони використовуються для господарського керівництва і контролю, аналізу здійснених господарських операцій.

Первинні документи повинні бути складені на паперових або електронних носіях. Порядок створення первинних документів, записів у регістрах бухгалтерського обліку та зберігання документів, реєстрів і звітів установлено *Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку* [3].

**Усі** первинні документи, облікові реєстри і бухгалтерська звітність повинні складатись **українською мовою**.

Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг.

**Електронний документ** – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [3].

Візуальною формою подання електронного документа є відображення даних, які він містить, електронними засобами або на папері у формі, придатній для приймання його змісту людиною.

**Електронний підпис** є обов'язковим реквізитом електронного документа, який використовується для ідентифікації автора та/або підписувача електронного документа іншими суб'єктами електронного документообігу.

Накладанням електронного підпису завершується створення електронного документа.

Оригіналом електронного документа вважається електронний примірник документа з обов'язковими реквізитами, у тому числі з електронним цифровим підписом автора.

Юридична сила електронного документа не може бути заперечена винятково через те, що він має електронну форму [3].

### 2.4.3. Документообіг, його стадії

Важливою складовою частиною схеми документування операцій є визначення порядку і строків складання та проходження окремих документів, функцій кожного виконавця у складанні, оформленні й обробці документів, тобто складання чітко оформленого графіка руху документів.

Чітка організація документообігу забезпечує повноту та своєчасність одержання необхідної інформації для роботи підприємства й окремих осіб, що підвищує дієвість бухгалтерського контролю.

Рух документів від моменту складання на даному підприємстві або одержання від інших підприємств до здачі в архів після їх обробки та систематизації називається **документообігом**.

При цьому окремо виділяють електронний документообіг.

**Електронний документообіг** (обіг електронних документів) – сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності та у разі необхідності з підтвердженням факту одержання таких документів [3].

Перевірка цілісності електронного документа проводиться шляхом перевірки електронного цифрового підпису.

Строк зберігання електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути не меншим від строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

У разі неможливості зберігання електронних документів на електронних носіях інформації протягом строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері, суб'єкти електронного документообігу повинні вживати заходи для дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання відповідно до порядку обліку та копіювання документів, установленого законодавством. Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, електронні документи повинні зберігатися у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності оригіналу цього документа на папері). При копіюванні електронного документа з електронного

носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії.

Електронний документообіг здійснюється відповідно до законодавства України або на підставі договорів, що визначають взаємовідносини суб'єктів електронного документообігу [3].

Стадії документообігу наведено на рис. 2.25.

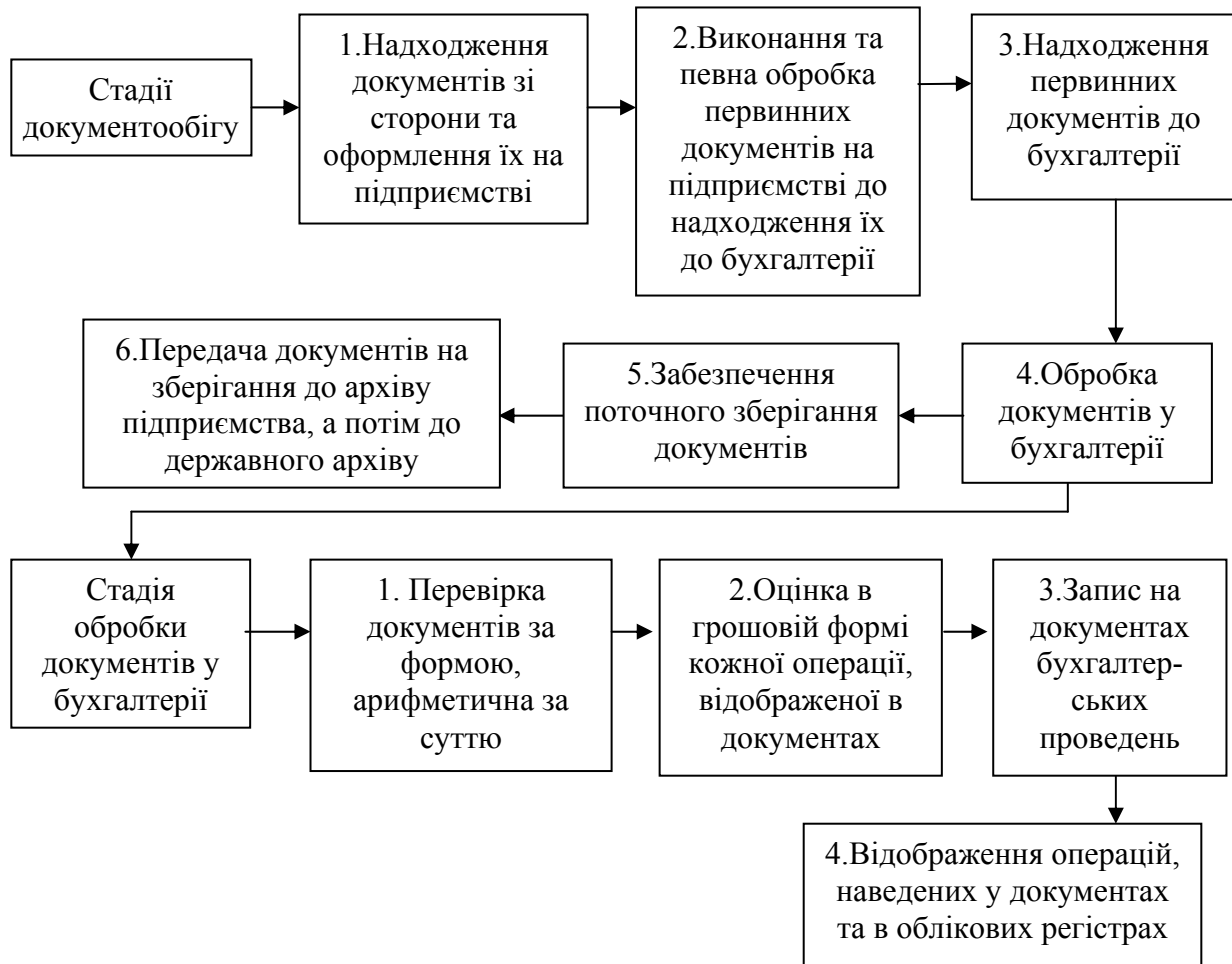


Рис. 2.25. Стадії документообігу

Для контролю за надходженням і своєчасним опрацюванням документів необхідно скласти *графік (план) документообігу*. Його розробляє головний бухгалтер підприємства і затверджує керівник.

**Правила документообігу** визначаються формою рахівництва, яка прийнята на підприємстві (є елементом облікової політики).

Графік документообігу регламентує порядок здійснення систематичного контролю за складанням і строками проходження первинних та зведених документів між окремими структурними підрозділами, передачею їх до бухгалтерії.

При розробці графіка документообігу доцільно визначити:

- 1) які групи документів складаються безпосередньо при здійсненні господарських операцій, а які після їх закінчення;
- 2) коло осіб, відповідальних за своєчасне та належне оформлення первинних документів, передачу їх і встановлення строків для відображення в бухгалтерському обліку;
- 3) достовірність даних, які вміщуються в документах.

Зазвичай розробка *Графіка документообігу* передбачає визначені напрями руху документів і строки їх подання до відповідних підрозділів підприємства (наприклад, від майстрів цеху до центральної бухгалтерії).

Графік документообігу повинен відображати такий мінімальний перелік елементів:

- назва документа;
- послідовні етапи його обробки;
- строки обробки документів на кожному етапі;
- перелік посадових осіб, які відповідають за організацію обробки та дотримання строків їх обробки;
- строки та порядок підготовки документів до архівного зберігання, здачі документів в архів.
- Графік документообігу є елементом облікової політики підприємства. Тому він має затверджуватися керівником підприємства у встановленому порядку одночасно із затвердженням облікової політики. Виходячи з цього, до графіка документообігу можна вносити зміни не частіше одного разу на рік – з початку нового календарного року.

За наявності на підприємстві великої кількості різноманітних документів графік документообігу може бути дуже громіздким і незручним для практичного використання. У такому випадку доцільно розробляти кілька графіків – залежно від специфіки їх обробки та структурних підрозділів, які задіяні в документообігу.

При надходженні документів до бухгалтерії проводять їх перевірку, таксування, групування та контирування.

Перевірка документів відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» повинна здійснюватися з погляду законності операції, дотримання встановлених вимог щодо оформлення документів і правильності арифметичних підрахунків.

Графік документообігу може мати такий вигляд (табл. 2.19):

Таблиця 2.19

## Графік документообігу

№ з/п	Назва документа	Технологія документообігу					
		Створення документа					Строк виконання
		Кількість екземплярів	Відповідальний за виписку	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Строк виконання	
А	Б	1	2	3	4	5	
1.	Табель обліку використання робочого часу форма П-5	1	Цех	Табельник	Бухгалтер цеху	Щомісячно не пізніше 1-го числа місяця наступного за звітним місяцем	
Перевірка документа				Обробка документа		Передача в архів	
Відповідальний за перевірку	Хто подає	Порядок подання	Строк подання	Хто виконує	Строк виконання	Хто виконує	Строк передачі
6	7	8	9	10	11	12	13
Бухгалтерія	Цех	Зі звітом	Щомісячно не пізніше 2-го числа місяця наступного за звітним місяцем	Бухгалтер розрахункового відділу	Не пізніше 3-го числа місяця, наступного за звітним місяцем	Бухгалтер	У кінці року

При цьому документи підлягають перевірці:

- **за змістом** (установлення відповідності документального оформлення господарських операцій чинному законодавству, правилам виконання цих операцій, встановленим нормам, а також їх господарської доцільності);
- **за формою** (формальна перевірка повинна встановити повноту та правильність заповнення реквізитів, обов'язкових для даного документа, своєчасність складання, відповідність стандарту і формі документу, а також дійсність підписів службових осіб, які



відповідають за господарську операцію та оформлення документів і своєчасність подання до бухгалтерії);

- **арифметична перевірка** (перевірка правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підрахунків).

Працівники бухгалтерії повинні приймати для облікової реєстрації тільки правильно складені й оформлені документи, які не викликають сумніву щодо їх законності та доцільності оформлення ними господарських операцій і мають точні арифметичні підрахунки. **При виявленні:**

- неправильно складених або неповністю оформлених документів останні повертаються особам, які їх склали, для дооформлення або їх складання вдруге;
- незаконності здійснення операцій, подробиць підписів, підчистки цифр або інших порушень – документи повинні бути передані головному бухгалтеру підприємства для вжиття необхідних заходів.

Перевірені й прийняті бухгалтерією документи проходять облікову реєстрацію та підлягають обробці. Процес обробки складається з таких етапів:

- 1) таксування (розцінка) – полягає у відображенні у відповідних графах документа ціни та суми, тобто грошової оцінки натуральних або трудових вимірників господарської операції (шляхом множення кількості в натуральних одиницях на ціну), оскільки багато документів, що надходять до бухгалтерії, містять тільки натуральні або трудові вимірники. Документи, в яких указано ціну та суму таксуванню не підлягають;
- 2) групування документів – полягає в об'єднанні однорідних за змістом і за певний період документів у групи для підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовниками, касами тощо) у спеціальних відомостях. Розрізняють два види відомостей для групування первинних документів – накопичувальні та зведені;
- 3) бухгалтерське проведення (контитування) передбачає вказування у первинних або зведених документах (відомостях) бухгалтерської проводки (кореспонденції рахунків) із зазначенням шифрів кореспондуючих рахунків, субрахунків і аналітичних рахунків.

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи використовують для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, в реєстрах синтетичного й аналітичного обліку.

#### 2.4.4. Порядок і правила зберігання первинних документів і облікових реєстрів

Документи системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності достатньо жорстко регулюють порядок зберігання первинних документів (остання стадія документообігу). Зокрема, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, яке передбачає [8]:

- ✓ з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву;
- ✓ графік документообігу на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ,
- ✓ визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації й автоматизації;
- ✓ графік документообігу оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт;
- ✓ працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, які належать до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи;
- ✓ контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів і відомостей обов'язкові для всіх підрозділів і служб підприємства;
- ✓ первинні документи й облікові реєстри, які пройшли обробку, бухгалтерські звіти та баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву;

- ✓ первинні документи і облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером;
- ✓ бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх збереженість;
- ✓ первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях і протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері;
- ✓ первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву;
- ✓ строк зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства, установи визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства;
- ✓ зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи;
- ✓ видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера;
- ✓ вилучення первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності у підприємств, установ здійснюється відповідно до законодавства.

Після закінчення звітного періоду всі документи передаються в архів.

Архів облікових документів поділяють на поточний і постійний.

**Поточний архів** організовують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року.

**Постійний архів** організовується у спеціально обладнаному приміщенні та призначений для зберігання бухгалтерських документів і звітів, справ інших підрозділів і служб підприємства.

Основним нормативним документом, який регламентує терміни зберігання документів та їх відбір для внесення до складу Національного архівного фонду України або знищення документів є «Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування, інших установ, організацій і підприємств, із зазначенням термінів зберігання документів».

Після закінчення встановлених термінів зберігання, документи, які мають особливо важливе значення, передаються на дострокове зберігання до державного архіву, а інші документи підлягають знищенню спеціальною комісією за актом з відповідною позначкою в архівній книзі.

#### **2.4.5. Організація захисту економічної інформації**

Кожне підприємство повинно розробляти програму захисту інформації, яка становить комерційну таємницю. Така програма є одним із елементів превентивних заходів щодо забезпечення економічної безпеки підприємства. Потреба в цих заходах визначається такими факторами: конкурентною боротьбою; важливістю збереження секретності економічної інформації; плинністю кадрів тощо.

Підходи до побудови системи захисту інформації ґрунтуються на:

- шифруванні – дані господарських операцій шифруються перед введенням у комп'ютерну інформаційну базу, а розшифровуються при виході з неї, що дозволяє надійно приховати інформацію від ненадійних користувачів;
- контролі інформаційних потоків і розподілі користувачів за категоріями та рівнями повноважень. Керівник і головний бухгалтер приймають рішення про доступ співробітників до інформації на різних рівнях, залежно від їх повноважень. Комп'ютерні засоби контролю повинні вирішувати проблему потоку інформації для читання і для записів залежно від повноважень працівників.

У зв'язку з цим на практиці необхідно використовувати не тільки засоби контролю за доступом до інформації, яка становить комерційну таємницю, але й засоби реєстрації, які дозволяють виявити дії, які вже відбулися, чи спроби проникнення в інформаційну базу з такою інформацією.

В Україні відносини, пов'язані з інформацією, яка є комерційною таємницею, врегульовано на законодавчому рівні.

Визначення комерційної таємниці наведено у *статті 505 Цивільного кодексу України* [4].

**Комерційною таємницею** є інформація, яка секретна в тому розумінні, що вона в цілому чи в певній формі та сукупності її складових невідома та не легкодоступна для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з цим має комерційну цінність і була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію.

Комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком тих, які відповідно до закону не можуть бути віднесені до комерційної таємниці.

*Статтею 420 Цивільного кодексу України* визначено, що комерційна таємниця є одним з об'єктів інтелектуальної власності.

Відповідно до *статті 506 ЦКУ*, майновими правами інтелектуальної власності на комерційну таємницю є:

- 1) право на використання комерційної таємниці;
- 2) виключне право дозволяти використання комерційної таємниці;
- 3) виключне право перешкоджати неправомірному розголошенню, збиранню або використанню комерційної таємниці;
- 4) інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.

Майнові права інтелектуальної власності на комерційну таємницю належать особі, яка правомірно визначила інформацію комерційною таємницею, якщо інше не встановлено договором.

Органи державної влади зобов'язані охороняти від недобросовісного комерційного використання інформацію, яка є комерційною таємницею та створення якої потребує значних зусиль і яка надана їм з метою отримання встановленого законом дозволу на діяльність, пов'язану з фармацевтичними, сільськогосподарськими, хімічними продуктами, що містять нові хімічні сполуки. Ця інформація охороняється органами державної влади також від розголошення, крім випадків, коли розголошення необхідне для забезпечення захисту населення або не вжито заходів щодо її охорони від недобросовісного комерційного використання. Органи державної влади зобов'язані охороняти комерційну таємницю також в інших випадках, передбачених законом.

*Кримінальним кодексом України (стаття 231)* [1] передбачено відповідальність за умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також незаконне

використання таких відомостей, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарської діяльності.

Згідно з Постановою Кабінету Міністрів України «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці», не можуть бути віднесені до комерційної таємниці [10]:

- ✓ установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою чи господарською діяльністю та її окремими видами;
- ✓ інформація за всіма встановленими формами державної звітності;
- ✓ дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів;
- ✓ відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату в цілому та за професіями й посадами, а також наявність вільних робочих місць;
- ✓ документи про сплату податків і обов'язкових платежів;
- ✓ інформація про забруднення навколишнього природного середовища, недотримання безпечних умов праці, реалізацію продукції, що завдає шкоди здоров'ю, а також інші порушення законодавства України та розміри заподіяних при цьому збитків;
- ✓ документи про платоспроможність;
- ✓ відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, спілках, об'єднаннях та інших організаціях, які займаються підприємницькою діяльністю;
- ✓ відомості, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню.

Підприємства зобов'язані подавати перелічені у цій постанові відомості органам державної виконавчої влади, контролюючим і правоохоронним органам, іншим юридичним особам відповідно до чинного законодавства, за їх вимогою.

Отже, відомості, які можуть бути віднесені до комерційної таємниці, наприклад підприємства, повинні мати такі ознаки:

- не містити державної таємниці;
- не завдавати шкоди інтересам суспільства;
- відноситись до виробничої діяльності підприємства;
- мати дієву або потенційну комерційну цінність і створювати переваги в конкурентній боротьбі;
- мати обмеження в доступі тощо.

Усі види інформації, які можуть вважатися комерційною таємницею, умовно можна розділити на дві групи: **технічна інформація і комерційна інформація**.

До першої групи належать незапатентовані науково-технічні розробки, бази даних та інші комп'ютерні програми, створені

підприємством, усі види «ноу-хау», технічні проекти, промислові зразки, незапатентовані товарні знаки тощо. Треба мати на увазі, що об'єкти інтелектуальної власності, щодо яких отримано патенти або авторські свідоцтва, до складу комерційної таємниці зараховувати нема сенсу, оскільки подібні об'єкти охороняються відповідним законодавством (зокрема, *Законами України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі», «Про авторське право і суміжні права», «Про охорону прав на промислові зразки», «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг»*).

До другої групи можна віднести умови контрактів, дані про постачальників і покупців, інформацію про переговори, маркетингові дослідження, дані про розрахунок відпускних цін, розміри знижок тощо.

#### **2.4.6. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку**

Основним способом спостереження за станом і рухом господарських засобів є документація. Однак вона не завжди може охопити всі господарські явища в момент їх здійснення. Природні втрати матеріальних цінностей при зберіганні – усушка, утруска, випаровування тощо; неточності при прийманні або відпуску; помилки в обліку; інші явища (розкрадання, псування, зловживання тощо) в момент здійснення не можуть бути оформлені відповідними документами і відображені в обліку.

Це зумовлює розбіжності між фактичною наявністю цінностей і показниками обліку (оформлюють такі явища не тоді, коли вони відбуваються, а лише в міру їх виявлення).

Виявити неформлені обліковими документами явища дозволяє інвентаризація.

*Інвентаризація* – це спосіб виявлення та обліку тих засобів і джерел їх утворення (або їх відсутності), які не знайшли документального відображення у поточному обліку.

Інвентаризація проводиться з метою:

- перевірки правильності даних поточного обліку та виявлення допущених помилок;
- відображення неврахованих господарських операцій;
- контролю збереження майна.

Інвентаризацію класифікують за такими ознаками (рис. 2.26).

Згідно зі **статтею 10 «Інвентаризація активів і зобов'язань» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»**, з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка [2].

Отже, **інвентаризація** – це порівняння фактичної наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів тощо з даними бухгалтерського обліку на одну і ту ж дату. Вона проводиться шляхом перерахунку, перемірювання, переважування, а також звірки розрахунків на підставі документів. Інвентаризація дозволяє уточнити дані бухгалтерського обліку. Саме вона допомагає виявити нестачі або надлишки цінностей, пересвідчитися в дотриманні умов і порядку їх збереження, а також перевірити реальність вартості майна на момент проведення інвентаризації.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який зобов'язаний створити необхідні умови для її проведення у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації обов'язкове.

Випадки обов'язкового проведення інвентаризації визначаються *Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань* [5].

#### **Проведення інвентаризації обов'язкове:**

а) при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилася не раніше 1 жовтня звітного року;

в) при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день установлення таких фактів);

д) за судовим рішенням;

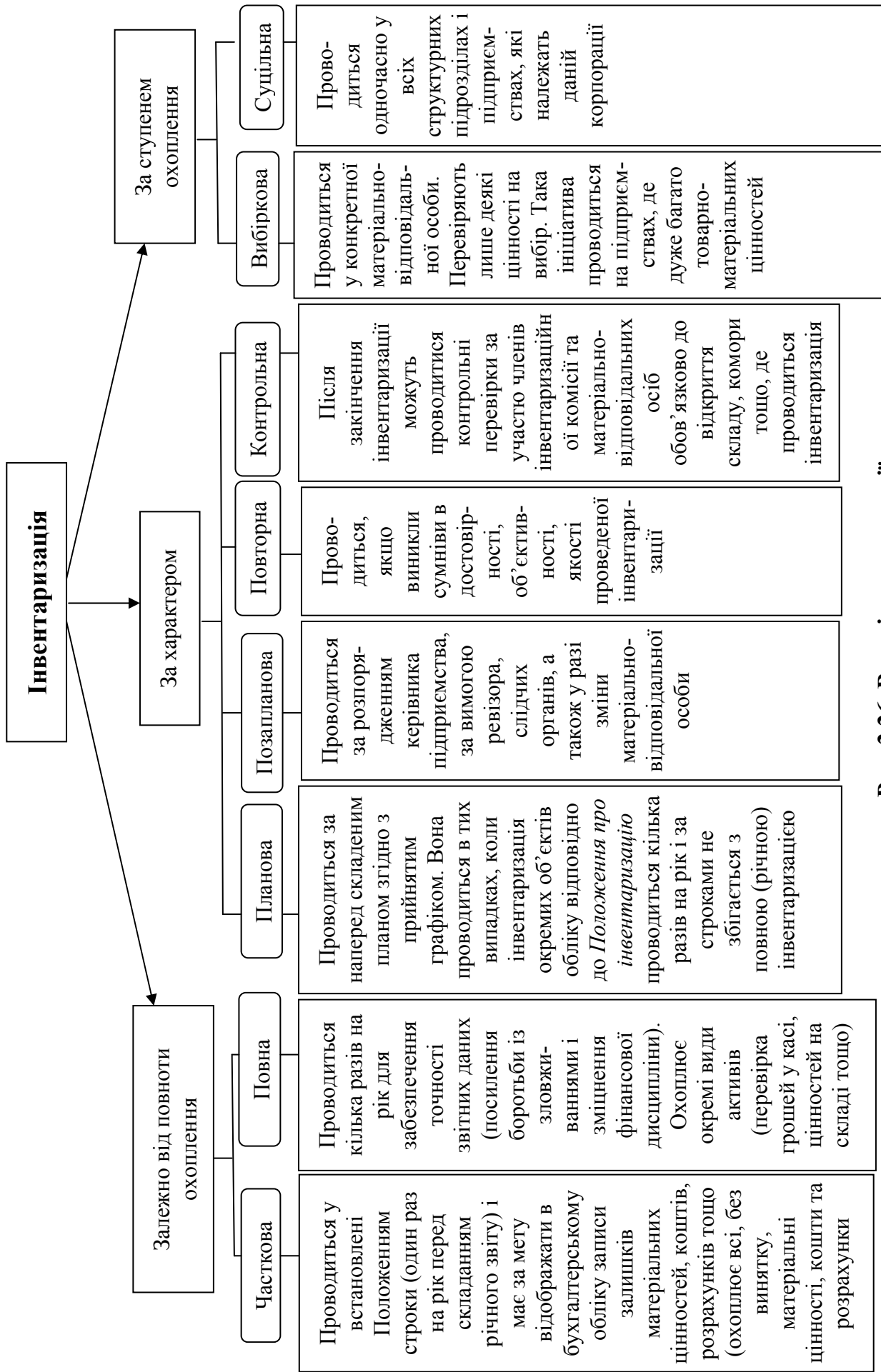
е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) при переході складання звітності за МСБО;

з) у разі ліквідації підприємства.





**Рис. 2.26. Види інвентаризації**

Дана інструкція визначає єдині вимоги щодо порядку інвентаризації відповідних статей балансу міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади, установами й організаціями, які утримуються за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів.

Основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей в натурі;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первинну якість, а також, які не використовуються;
- встановлення нестачі або лишку цінностей шляхом співставлення фактичних даних з даними бухгалтерського обліку;
- перевірка правил експлуатації та дотримання умов і порядку зберігання цінностей;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових інвестицій, сум грошей у касі, на поточних рахунках у національній та іноземній валютах, інших рахунках у банках, грошей у дорозі, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів наступних витрат і платежів.

#### **2.4.7. Загальний порядок проведення та документальне оформлення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей**

Проведення інвентаризації – компетенція спеціально утвореного органу (згідно з розпорядженням керівника підприємства) – інвентаризаційної комісії. Проводиться у складі керівника структурного підрозділу, головного бухгалтера або його заступника, матеріально-відповідальних осіб.

Перед проведенням інвентаризації комісія вилучає в матеріально-відповідальній особи останній звіт про залишок господарських засобів і грошових коштів, які перевіряють, і розписку про те, що всі документи, за якими були одержані і видані (реалізовані) товарно-матеріальні цінності та грошові кошти, внесені до цього звіту. Потім члени комісії перевіряють фактичну наявність цінностей – шляхом перерахунку, перемірювання, переважування; кожне найменування записують в інвентаризаційний опис або в акт.

Для проведення інвентаризації складаються такі документи:

1. Наказ керівника про створення постійно діючої робочої комісії;
2. Наказ про проведення інвентаризації;
3. Інвентаризаційний опис;
4. Порівняльні відомості результатів інвентаризації;
5. Акти інвентаризації;
6. Протокол засідання інвентаризаційної комісії;
7. Наказ про затвердження протоколу засідання інвентаризаційної комісії.

Послідовність визначення регулювання та відображення результатів інвентаризації наведена на рис. 2.27.



**Рис. 2.27. Етапи результативної стадії інвентаризаційного процесу**

Документальне оформлення інвентаризаційного процесу наведено у додатку М.

**Акт № \_\_\_\_\_**  
**про результати інвентаризації наявних коштів**  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_ року,  
що зберігаються

---

**Розписка**

Цим актом засвідчую, що до початку проведення інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи на кошти, які здані до бухгалтерії, і всі кошти, що надійшли під мою відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані за видатками.

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_ Дата \_\_\_\_\_  
(підпис)

На підставі наказу (розпорядження) від " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_ року N \_\_\_\_\_  
проведена інвентаризація коштів за станом на " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_ року.

Під час інвентаризації встановлено такий обсяг коштів:

_____	грн. _____	коп. _____
_____	грн. _____	коп. _____
_____	грн. _____	коп. _____
_____	грн. _____	коп. _____
Підсумок фактичної наявності _____	грн. _____	коп. _____

---

(словами)

За обліковими даними \_\_\_\_\_ грн. \_\_\_\_\_ коп.

Підсумки інвентаризації: надлишок \_\_\_\_\_, нестача \_\_\_\_\_.

Підписи членів комісії

Підтверджую, що кошти, зазначені в акті, є на зберіганні під мою відповідальність.

Матеріально відповідальна особа

\_\_\_\_\_  
(підпис)

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_ року.

Пояснення причин, унаслідок яких виникли надлишки або нестачі

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Матеріально відповідальна особа

\_\_\_\_\_

Рішення керівника підприємства

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_ року.

Ці документи після відповідного заповнення (підрахунку) підписують голова, члени комісії та матеріально відповідальні особи і передають у бухгалтерію, де поряд із даними про фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей проставляють кількісні та вартісні показники цінностей за даними бухгалтерського обліку.

При зіставленні облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- відповідність фактичного та бухгалтерського залишків;
- нестача – фактичний залишок менший за обліковий;
- лишки – фактичний залишок більший від бухгалтерського.

Усі позиції, де виникли розбіжності, переносяться в порівняльні відомості, у яких обраховується кінцевий результат інвентаризації.

**Порівнювальна відомість основних матеріалів по складу № \_\_\_\_\_ підприємства \_\_\_\_\_ станом на «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_р.**

Код (но- мен- кла- тур- ний)	Найме- нування мате- ріалу, сорт, розмір	Один. вимір.	Ціна, грн.	За даними інвентаризації		За обліковими даними		Результати інвентаризації			
				к-ть	сума	к-ть	сума	нестачі		надлишки	
								к-ть	сума	к-ть	сума
<b>Разом</b>											

Підписи членів комісії

Завершальним етапом інвентаризації є регулювання інвентаризаційних різниць і оформлення пропозицій щодо прийняття рішень з виявлення порушень. Усі рішення інвентаризаційна комісія відображає у протоколі, який керівник підприємства розглядає і затверджує у 5-денний термін.

Якщо в ході інвентаризації виявлено невідповідність фактичної наявності матеріальних цінностей з їх бухгалтерським записом, в обліку вона відображається в такому порядку:

- лишки оприбутковують і зараховують на результати фінансово-господарської діяльності;
- утрати в межах природного убутку списують на витрати підприємства;
- понаднормові втрати та нестачі товарно-матеріальних цінностей з вини матеріально-відповідальних осіб підлягають відшкодуванню цими особами;

- втрати та нестачі цінностей, коли винуватці не встановлені, списують на витрати підприємства.

Механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей установлює *Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей* [9].

**Розмір збитків** від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей **визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки**. У разі визначення розміру збитків, що призвели до завдання майнової шкоди державі, територіальній громаді або суб'єкту господарювання з державною (комунальною) часткою в статутному (складеному) капіталі, розмір збитків визначається відповідно до методики оцінки майна, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Із сум, стягнених відповідно до цього Порядку, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, установі й організації з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Також під час проведення інвентаризації можуть бути виявлені випадки пересортиці, тобто виникають лишки одних і нестачі інших матеріальних цінностей як результат заміни одного сорту іншим при відпуску товарно-матеріальних цінностей. Взаємний залік лишків і нестач матеріальних цінностей, що виникли в результаті пересортиці, може бути допущений, як виняток, якщо пересортиця виникла в однієї і тієї ж матеріально відповідальній особі, за один і той же період, по матеріальних цінностях одного і того ж найменування. Проте, якщо при заліку вартість нестачі перевищить вартість лишку, то різниця у вартості підлягає відшкодуванню особами, які допустили пересортицю.

**Таблиця 2.20**

**Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткування виявлених лишків товарно-матеріальних цінностей	20 «Виробничі запаси» 26 «Готова продукція» 28 «Товари»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

**Продовження таблиці 2.20**

1	2	3	4
2.	Нестача цінностей у межах норм природних втрат	91 «Загальновиробничі витрати» 23 «Виробництво» 93 «Витрати на збут»	Рахунки обліку запасів
3.	Нестачі понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей з вини матеріально відповідальних осіб	947 «Нестачі й втрати від псування цінностей»	Рахунки обліку запасів
	Якщо винну особу не встановлено, то одночасно зі списанням цінностей вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»	
4.	У кінці звітного періоду ці витрати будуть списані на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	947 «Нестачі й втрати від псування цінностей»
5.	Якщо винна особа встановлена, – сума нестачі підлягає відшкодуванню винною особою в розмірі фактичної нестачі	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
6.	Внесено винною особою кошти в касу	30 «Готівка»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

**Література**

- Кримінальний кодекс України прийнятий 5 квітня 2001 року за №2341-III із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №875-IX від 03.09.2020 р.*
- Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*
- Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України 851-IV від 22 травня 2003 року із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №2155- VIII від 05.10.2017 р.*
- Цивільний кодекс України прийнятий 16 січня 2003 року за №435-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.*

5. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України №868 від 04.10.2016 р. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України №356 від 29 грудня 2000 року.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України №137 від 28.05.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України №1556 від 10.01.2012 р.
7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України №565 від 20.06.2018 р.
8. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року №116 із останніми змінами, внесеними згідно з Постановою КМ №1253 від 07.12.2011 р.
9. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 серпня 1993 року №611.
10. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

### **Питання для самоконтролю**

1. Поняття документа у широкому розумінні.
2. Нормативно-правові акти, якими регулюється документування операцій та документообіг.
3. Форма, в якій можуть складатися первинні документи.
4. Момент, у який складаються первинні документи.
5. Ознаки класифікації документів за призначенням.
6. Документи за порядком складання.
7. Документи за способом відображення операцій.
8. Розкрийте класифікацію документів за місцем складання.
9. Класифікація документів за кількістю облікових позицій.
10. Поділ документів за змістом.
11. Класифікація бухгалтерських документів.
12. Електронний документ.
13. Перелік обов'язкових реквізитів для первинних документів.
14. Документообіг.
15. Мови, якими складаються первинні документи в Україні.
16. Електронний підпис.
17. Стадії документообігу.



18. Порядок опрацювання документів.
19. Нормативний документ, яким регламентуються терміни зберігання документів.
20. Архіви для зберігання документів.
21. Види перевірок документів.
22. Інвентаризація.
23. Нормативно-правові акти, якими регулюється проведення інвентаризації.
24. Обов'язкові випадки проведення інвентаризації.
25. Суб'єкт інвентаризації.
26. Основні завдання інвентаризації.
27. Документи, які використовуються при здійсненні інвентаризації.
28. Можливі результати при зіставленні облікових даних з фактичними.
29. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку лишків.
30. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку втрат у межах природного убутку.
31. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку понаднормових втрат і нестач з вини матеріально-відповідальних осіб.
32. Відображення на рахунках бухгалтерського обліку втрат і нестач цінностей, коли винуватці не встановлені.
33. Пересортиця.

## **Вправи для виконання**

### ***Виробнича ситуація 1.***

За результатами проведеної інвентаризації на деревообробному комбінаті встановлено наявність дерева дуба об'ємом 196 м<sup>3</sup>. За даними бухгалтерського обліку, об'єм дуба – 200 м<sup>3</sup>. Облікова ціна 1 м<sup>3</sup> дуба 1200 грн. Скласти бухгалтерські проводки для відображення результатів інвентаризації.

*Примітка: вказані ціни вважати умовними.*

### ***Виробнича ситуація 2.***

За даними інвентаризаційного опису на ткацькій фабриці в наявності 960 погонних метрів шовку, за даними бухгалтерського обліку – 900. Облікова ціна одного погонного метра шовку 45 грн. Відобразити результати інвентаризації за допомогою бухгалтерських проводок.

*Примітка: вказані ціни вважати умовними.*

### **Виробнича ситуація 3.**

Інтернет-провайдер надає послуги з підключення до мережі Інтернет на умовах трафіку. Вартість трафіку 7 коп. за 1 мегабайт. У результаті проведеної інвентаризації встановлено, що загальний об'єм даних, завантажений клієнтами з проксі-сервера за звітний період, становив 2891 терабайт. За даними бухгалтерського обліку – 2351 терабайт. Скласти бухгалтерські проводки, якщо інвентаризаційна комісія встановила несправність роботи комп'ютерної техніки, у зв'язку з чим рекомендує віднести недостачу на рахунок підприємства.

*Примітка: вказані ціни вважати умовними.*

### **Тестові завдання**

**1. Який з елементів методу бухгалтерського обліку використовують для фіксації господарських фактів?**

- а) калькуляцію;*
- б) документування;*
- в) оцінку;*
- г) рахунки бухгалтерського обліку;*
- г) баланс.*

**2. Які з перелічених реквізитів первинних документів змінні?**

- а) найменування підприємства;*
- б) номер поточного рахунка підприємства;*
- в) порядковий номер документа;*
- г) код підприємства за ЄДРПОУ;*
- г) немає правильної відповіді.*

**3. Чи допускаються виправлення в первинних документах?**

- а) не допускаються;*
- б) допускаються, крім виправлень у касових і банківських документах;*
- в) допускаються;*
- г) допускаються, крім виправлень на бланках суворої звітності;*
- г) залежить від того, хто їх робить.*

**4. Документація – це:**

- а) вартісне вимірювання об'єктів обліку;*
- б) калькуляційний розрахунок собівартості продукції;*
- в) письмове свідоцтво певної форми і змісту про здійснення господарської операції або право на її здійснення;*
- г) спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку;*
- г) процес оформлення операцій бухгалтерськими документами.*

**5. Інвентаризація – це:**

- а) спосіб виявлення фактичної наявності та стану майна підприємства на певну дату;*
- б) письмове свідоцтво певної форми і змісту про здійснення господарської операції або право на її здійснення;*
- в) процес формування господарських операцій бухгалтерськими документами;*
- г) вартісне вимірювання об'єктів обліку;*
- г) спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку.*

**6. Письмове свідоцтво певної форми і змісту про факт здійснення господарської операції називається:**

- а) бухгалтерським документом;*
- б) журналом-ордером;*
- в) меморіальним ордером;*
- г) оборотною відомістю;*
- г) головною книгою.*

**7. Спосіб суцільного та безперервного спостереження за здійснюваними господарськими операціями називається:**

- а) документуванням господарських операцій в обліку;*
- б) бухгалтерським рахунком;*
- в) подвійним записом;*
- г) інвентаризацією;*
- г) звітністю.*

**8. Бухгалтерські документи за місцем складання поділяють на:**

- а) первинні та зведені;*
- б) нагромаджувальні та зведені;*
- в) разові та комбіновані;*
- г) звітні та розпорядчі;*
- г) внутрішні та зовнішні.*

**9. Бухгалтерські документи за призначенням поділяють на:**

- а) внутрішні, зовнішні, розпорядчі, виконавчі;*
- б) нагромаджувальні, первинні, внутрішні, зведені;*
- в) первинні, зведені, розпорядчі та бухгалтерського оформлення;*
- г) первинні, зведені, комбіновані та бухгалтерського оформлення;*
- г) розпорядчі, виконавчі, бухгалтерського оформлення і комбіновані.*

**10. До яких документів за призначенням належить авансовий звіт?**

- а) бухгалтерського оформлення;*
- б) виконавчих;*
- в) розпорядчих;*
- г) комбінованих;*
- г) немає правильної відповіді.*

**11. Які з перелічених документів належать до виконавчих?**

- а) прибутковий касовий ордер, видатковий касовий ордер;*
- б) статут підприємства, договір на поставку сировини;*
- в) обидві відповіді правильні;*
- г) платіжне доручення;*
- г) немає правильної відповіді.*

**12. Первинні документи складаються в момент:**

- а) проведення господарської операції, а якщо це не можливо – то одразу після її закінчення;*
- б) перед закінченням звітного періоду;*
- в) перед складанням фінансової звітності;*
- г) після проведення інвентаризації;*
- г) перед проведенням інвентаризації.*

**13. Раптовість проведення інвентаризації пов'язана з:**

- а) запобіганням виявленню податковими органами правопорушень;*
- б) опломбуванням складських приміщень;*
- в) неочікуваною для матеріально-відповідальних осіб фактичної наявності майна, що перебуває у підзвіті;*
- г) відсутністю системи призначення інвентаризації;*
- г) характером керівника.*

**14. З якою періодичністю повинна проводитися повна інвентаризація всього майна підприємства?**

- а) щомісячно, обов'язково перед складанням місячного бухгалтерського балансу;*
- б) перед перевіркою податковими органами;*
- в) один раз на рік, обов'язково перед складанням річної бухгалтерської звітності;*
- г) щоквартально, обов'язково перед складанням квартального бухгалтерського звіту;*
- г) якщо застосовуються міжнародні стандарти фінансової звітності – щомісячно, якщо ні – щорічно.*

**15. Інвентаризацію проводять за таких умов:**

- а) без матеріально відповідальної особи;*
- б) у присутності матеріально відповідальної особи та з повним складом інвентаризаційної комісії;*
- в) за відсутності матеріально відповідальної особи та з повним складом інвентаризаційної комісії;*
- г) у присутності представників правоохоронних органів;*
- г) за домовленістю з матеріально відповідальною особою.*

**16. Склад інвентаризаційної комісії затверджується:**

- а) наказом;*
- б) бухгалтерською довідкою;*
- в) протоколом;*
- г) вимогою податкової інспекції;*
- г) приписом правоохоронних органів.*

**17. До складу інвентаризаційної комісії не можна вводити:**

- а) головного бухгалтера;*
- б) заступника головного бухгалтера;*
- в) керівника;*
- г) матеріально відповідальну особу;*
- г) заступника керівника підприємства.*

**18. Проведення інвентаризації обов'язкове:**

- а) перед виплатою заробітної плати;*
- б) у разі зміни керівника підприємства;*
- в) перед модернізацією виробництва;*
- г) перед проведенням переоцінки основних засобів;*
- г) усі відповіді правильні.*

**19. За результатами інвентаризації втрати в межах природного убутку:**

- а) списують на витрати підприємства;*
- б) не списують на витрати підприємства;*
- в) не відображають в обліку;*
- г) відшкодовуються за рахунок інвентаризаційної комісії;*
- г) відшкодовуються за рахунок усіх працівників підприємства.*

**20. Лишки одних і нестачі інших матеріальних цінностей як результат заміни одного сорту іншим при відпуску товарно-матеріальних цінностей – це:**

- а) переоблік;*
- б) переоцінка;*
- в) пересортиця;*
- г) переміщення;*
- г) перерахунок.*

## 2.5. ОЦІНЮВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про оцінювання об'єктів бухгалтерського обліку та калькулювання.

#### **Питання для вивчення:**

Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку.

Класифікація видів оцінки.

Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку.

Типологія видів калькулювання.

#### **Після вивчення теми 2.5 студент повинен:**

##### • **знати:**

- поняття і значення оцінки та калькуляції;
- види нормативно-правових актів, якими регламентуються правила оцінки майна;
- види оцінок необоротних активів, запасів, дебіторської заборгованості та зобов'язань;
- бази оцінки, що використовуються у бухгалтерському обліку;
- методи оцінок для різних об'єктів бухгалтерського обліку;
- предмет, метод і завдання калькуляції;
- об'єкти калькуляції;
- види калькуляції;
- елементи витрат;
- статті калькуляції.

##### • **уміти:**

- формулювати визначення та мету оцінки;
- характеризувати оцінку як елемент методу бухгалтерського обліку;
- класифікувати види оцінок;
- формулювати визначення, предмет і завдання калькулювання;
- класифікувати калькуляції за відповідними ознаками;
- характеризувати елементи витрат;
- розрізняти елементи витрат і статті калькуляції.

##### • **набути навиків:**

- оцінки об'єктів бухгалтерського обліку;
- використання калькуляції як способу групування витрат;
- складання калькуляції.

## 2.5.1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку

Обґрунтоване використання теорії вартості, теорії цінності і ціни складає методологічну основу для розширення можливостей оцінки та калькуляції як найважливіших елементів методу бухгалтерського обліку, за допомогою яких реалізують науково-пізнавальну його функцію. У практиці такого використання під час оцінки активів визнано три основні її модифікації — минула, сучасна, майбутня. Усі модифікації оцінки мають право на існування, проте використання кожної з них повинно бути науково обґрунтованим. На даний час як на вітчизняному рівні, так і на Заході має місце захопленість використанням модифікації майбутньої оцінки. Практично робиться спроба передати функції планування та прогнозування обліку. Пов'язано це з необхідністю бачити майбутні результати діяльності [10, с.5].

Бухгалтерський облік відображає засоби, джерела, процеси та явища, які підлягають вартісному вимірюванню. У зв'язку з цим для дослідження відповідних об'єктів використовують такі інструменти методу бухгалтерського обліку як оцінка і калькуляція. Вимірюваність вважається необхідною умовою визнання об'єкта. Тому вартісне вимірювання або власне оцінка є способом переведення облікових об'єктів з натурального вимірника у грошовий. Вона виконується з метою і для потреб господарюючих суб'єктів. Вартісне вимірювання охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку. Згідно зі **статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»** [1], єдиний грошовий вимірник є важливим принципом бухгалтерського обліку та фінансової звітності, який визначає: вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства в його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій оцінці.

У бухгалтерському обліку оцінка проводиться при:

- надходженні та вибутті активів;
- виникненні прав і зобов'язань;
- здійсненні операцій купівлі-продажу, оренди майна, інвестування, страхування, застави, переоцінки основних засобів, виділенні часток у статутному капіталі при створенні підприємства та в процесі діяльності, об'єднання підприємств, їх ліквідації, встановленні ціни акцій;
- виконанні судового вироку тощо.

У бухгалтерському обліку питання оцінки майна і зобов'язань підприємства має ключове значення, оскільки від цього залежить його фінансовий стан на відповідному сегменті підприємницької діяльності.

У зв'язку з цим підприємство в наказі про облікову політику має затвердити методи оцінки відповідних активів і зобов'язань, у тому числі виражених в іноземній валюті.

**Оцінка** як елемент методу бухгалтерського обліку *виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів і явищ, які мають місце в діяльності суб'єктів господарювання у грошовому вимірнику*, тобто це один зі способів грошового (вартісного) вираження активів, зобов'язань, капіталу, а також доходів і витрат.

**Оцінка** – це спосіб переведення об'єктів із натурального або трудового вимірника у вартісний (грошовий). Вона дозволяє переводити різноманітні активи підприємства, виходячи із їх техніко-економічних характеристик до єдиного грошового вимірника. Виходячи із цілей і умов реалізації конкретних завдань на відповідних етапах здійснення статутної діяльності, можна оцінювати ті або інші активи, економічні події як складові господарських процесів у різній оцінці.

Правила оцінки майна підприємства регламентуються *міжнародними стандартами оцінки, національними стандартами оцінки*, а для цілей бухгалтерського обліку – *міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку*.

Для одержання адекватної оцінки об'єктів необхідно чітко формулювати мету оцінки.

**Мета оцінки** – визначення найбільш об'єктивної та реальної вартості активів, зобов'язань, капіталу, а також доходів і витрат.

Залежно від мети оцінки майновий комплекс оцінюється за ринковою та неринковою вартістю. Вибір бази оцінки передуює укладанню договору на проведення оцінки майна, його особливостей, а також нормативних вимог.

**Ринкова вартість** – це розрахункова величина, яка дорівнює сумі, що визначена при запропонованому переході майна на дату оцінки в результаті комерційної угоди між добровільним покупцем і добровільним продавцем після адекватного маркетингу; при цьому пропонується, що кожна зі сторін діяла компетентно, усвідомлено, розсудливо і без примусу.

Отже, **реальна вартість** – це та грошова величина, яку можна одержати за об'єкт продажу, оцінений на певну дату, якщо він продаватиметься на відкритому ринку, за умови вимог, указаних при визначенні ринкової вартості.

Згідно з *Міжнародним стандартом оцінки 1*, **ринкова вартість** являє собою вартість в обміні або грошову суму, яку принесло б майно,



виставлене на продаж на (відкритому) ринку на дату оцінки за умов, які відповідають вимогам щодо визначення оцінки.

Як складова методу бухгалтерського обліку оцінка виконує такі функції:

- вимірювання вартості активів, зобов'язань, капіталу;
- обґрунтування критеріїв визначення вартості активів, зобов'язань, капіталу, розміру доходів і витрат;
- формування якісних характеристик облікової інформації.

## 2.5.2. Класифікація видів оцінки

Відповідно до параграфа 100 *Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів*, класифікація видів оцінки зобов'язань наведена на рис. 2.28.



Рис. 2.28. Класифікація видів оцінки зобов'язань за Концептуальною основою

**Поточна вартість** за методом визначення поділяється на **поточну вартість придбання, експертну оцінку та справедливу оцінку**. Поточна вартість придбання відрізняється від історичної вартості тим, що враховує фактор інфляції, а також динаміку цін на такі активи.

Підхід до тлумачення оцінки як до процесу вимірювання вартості об'єктів бухгалтерського обліку і як до процесу створення якісних характеристик інформації бухгалтерського обліку уречевлені у принципах безперервності діяльності, історичної (фактичної) собівартості та обачності, сформульованих у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3].

Так, виходячи із *принципу безперервності*, оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється з припущення, що його діяльність буде тривати далі; *принцип історичної (фактичної) собівартості* твердить, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи із витрат на їх виготовлення та придбання. Найважливішим принципом оцінки є *принцип обачності*, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань, витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

У параграфі 99 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів під оцінкою розуміють процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансової звітності в балансі та звіті про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи оцінки).

Залежно від характеру, стану, часу оцінки національними стандартами бухгалтерського обліку визначено такі її види: первісна; переоцінена; залишкова; справедлива вартість; вартість, яка амортизується; ліквідаційна вартість; балансова (залишкова) вартість; чиста вартість реалізації.

Оцінка необоротних активів проводиться відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (застосовується до основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів) (табл. 2.20, рис. 2.29).

**Таблиця 2.20**

**Оцінка необоротних активів**

<b>Вид оцінки</b>	<b>Зміст оцінки</b>
<i>1</i>	<i>2</i>
<b>Первісна вартість</b>	історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів
<b>Переоцінена вартість</b>	вартість необоротних активів після їх переоцінки

**Продовження таблиці 2.20**

1	2
<b>Ліквідаційна вартість</b>	сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем
<b>Вартість, яка амортизується</b>	первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості
<b>Сума очікуваного відшкодування необоротного активу</b>	найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість
<b>Чиста вартість реалізації необоротного активу</b>	справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>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.</p> </div> <div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.</p> </div>	

Оцінка запасів проводиться відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» (табл. 2.21, рис. 2.30). Вибуття запасів оцінюється за методами, наведеними на рис. 2.31.

**Таблиця 2.21**

**Оцінка запасів**

Вид оцінки	Зміст оцінки
<i>Оцінка запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»</i>	
<b>Чиста вартість реалізації запасів</b>	очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена</p> </div>	

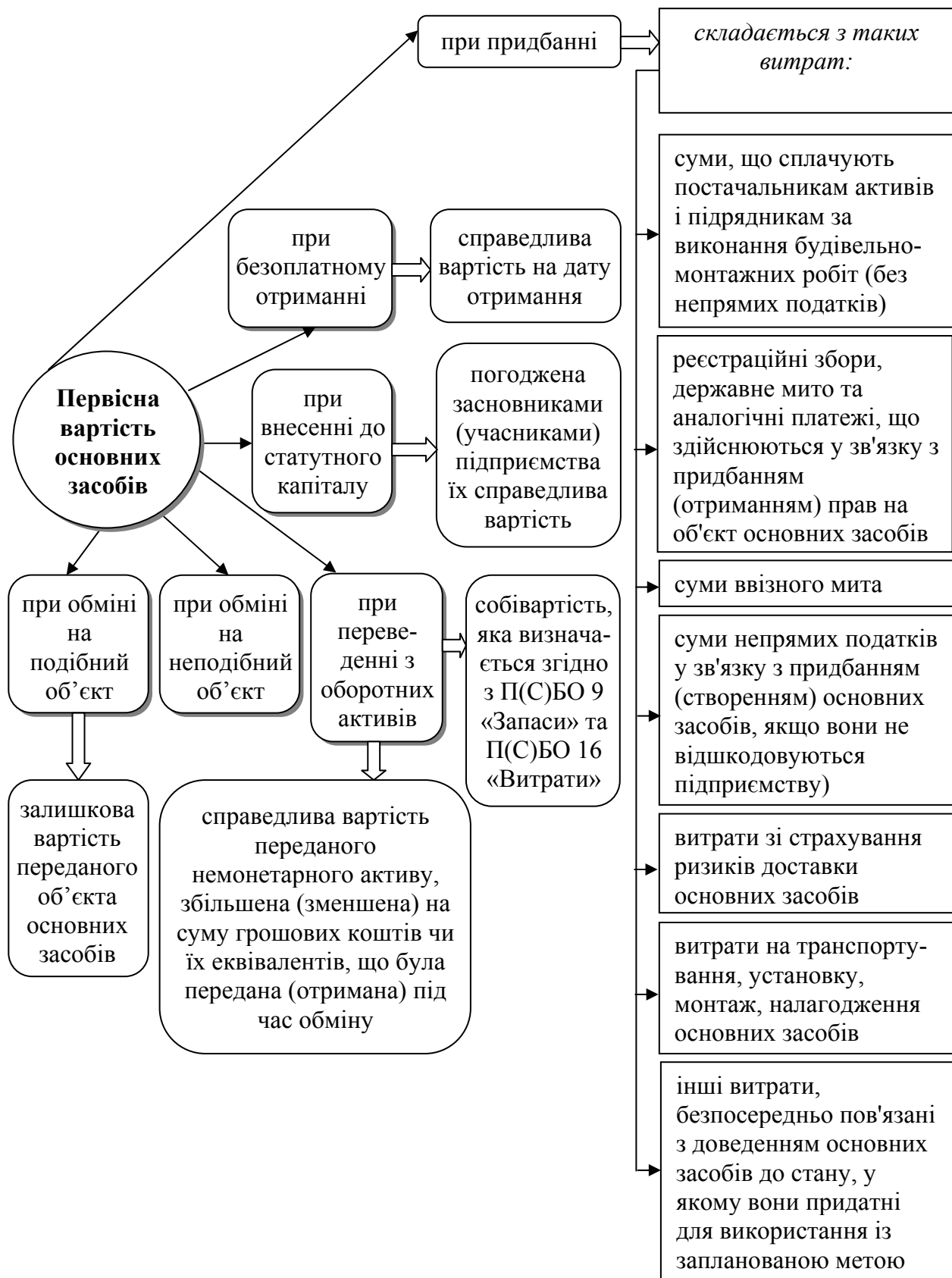
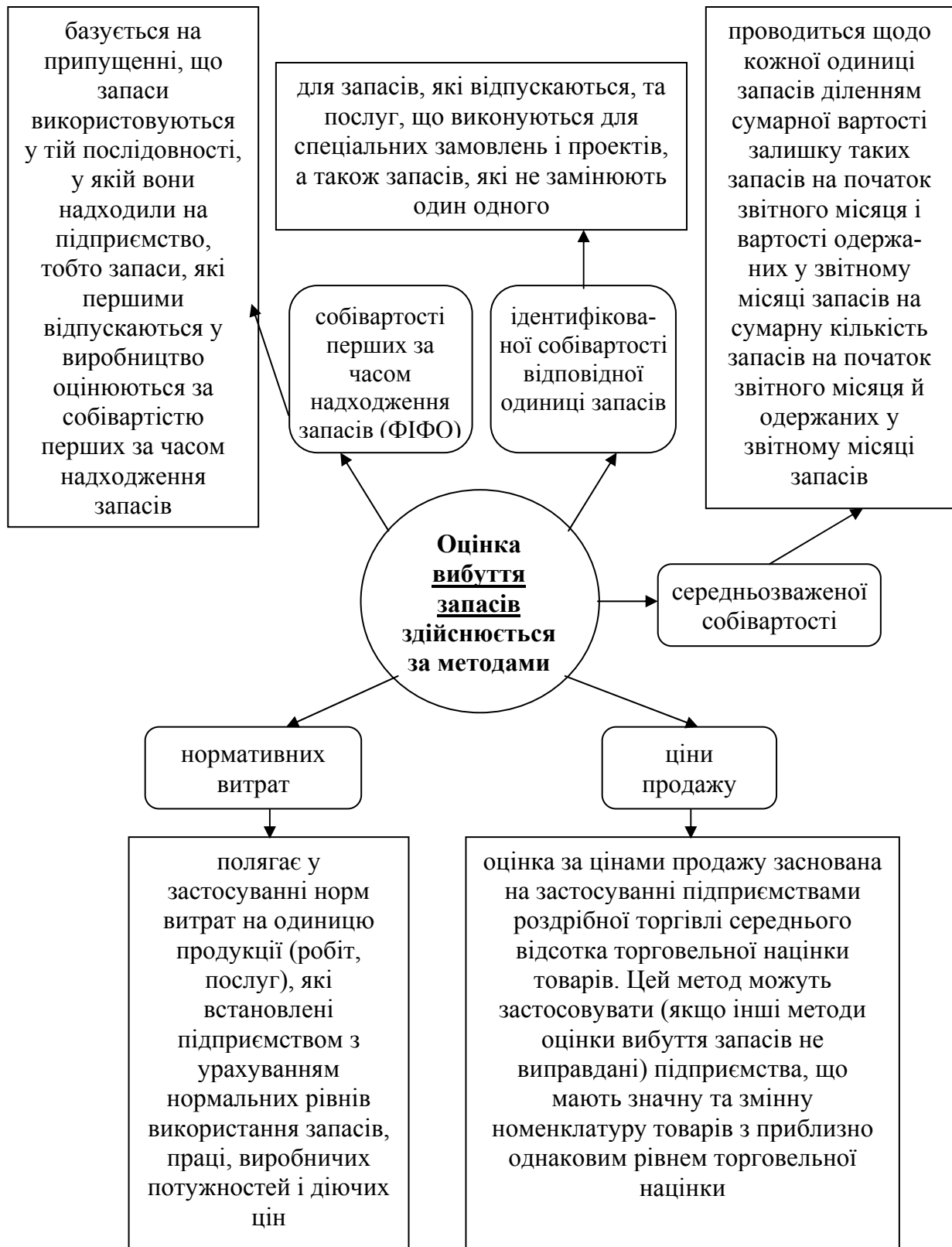


Рис. 2.29. Первісна оцінка основних засобів



Рис. 2.30. Первісна оцінка запасів



**Рис. 2.31. Оцінка вибуття запасів**

Оцінка дебіторської заборгованості проводиться відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (табл. 2.22).

Таблиця 2.22

**Оцінка дебіторської заборгованості**

Вид оцінки	Зміст оцінки
<b>Оцінка дебіторської заборгованості відповідно до П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»</b>	
<b>Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості</b>	сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; width: fit-content; margin: 0 auto;">                 Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод і може бути достовірно визначена її сума             </div>	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 auto;"> <i>Первісна вартість дебіторської заборгованості</i> </div>	<div style="display: flex; align-items: center; justify-content: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 10px;">—</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 10px;"> <i>Резерв сумнівних боргів</i> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 10px;">=</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: 0 10px;"> <i>Чиста реалізаційна вартість</i> </div> </div>

Оцінка зобов'язань проводиться відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» (табл. 2.23).

Таблиця 2.23

**Оцінка зобов'язань**

<b>Оцінка зобов'язань відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання»</b>	
<div style="border: 1px solid black; border-radius: 15px; padding: 10px; width: fit-content; margin: 0 auto;">                 Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення. Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума відноситься до складу доходу звітного періоду             </div>	
<b>Сума погашення</b>	недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства
<b>Теперішня вартість</b>	дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання у процесі звичайної діяльності підприємства

До найскладніших питань оцінки належить оцінка вартості підприємства, його бізнесу. Особливо відзначається оцінка вартості підприємства як цілісного майнового комплексу та оцінка корпоративних прав суб'єкта господарювання, якщо дані права не котируються на фондовій біржі.

Хоча вартість підприємства інколи може дорівнювати ринковій вартості його активів, однак ці поняття нетотожні.

Вартість підприємства – це вартість, що може бути створена в результаті функціонування бізнесу.

Оцінка підприємства здійснюється на базі ринкової вартості – ймовірної суми грошей, за яку можлива купівля-продаж об'єктів оцінки на ринку.

Практичне оцінювання вартості підприємства здійснюють особи, які займаються професійною оцінювальною діяльністю – оцінювачі та суб'єкти оцінювальної діяльності.

### **2.5.3. Калькуляція як елемент методу бухгалтерського обліку**

Калькуляція дозволяє виявити резерв зниження собівартості, порівняти фактичні витрати із плановими; приймати оптимальні управлінські рішення щодо використання запасів підприємства.

Особливо зросла роль калькуляції в ринкових умовах, коли кожному підрозділу потрібно зіставляти свої витрати з доходами, а економія виробничих витрат стає основним джерелом збільшення доходів, а також підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Калькуляція допомагає приймати рішення щодо виробництва певних видів продукції та зняття із виробництва застарілої.

**Калькуляція** (лат. «*calculatio*» – розрахунок, обчислення) – це процес розрахунку витрат на одиницю продукції (робіт, послуг).

Питання калькуляції виникають на всіх стадіях кругообігу грошових коштів, у процесі заготівлі сировини і матеріалів виробництва і реалізації продукції. На першій стадії визначається собівартість заготовлених предметів праці, на другій – розраховується виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), на третій визначається фактична собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг.

Термін *калькуляція* в бухгалтерському обліку має два значення. Перше – це сукупність розрахунків із визначення фактичної собівартості всього обсягу, а також одиниці виготовленої продукції. Друге – це документ, у якому містяться калькуляційні розрахунки. Саме перший є методом виміру економічних процесів.

Калькуляція має на меті збір інформації в інтересах управлінської системи про формування собівартості продукції на всіх етапах



виробничого циклу та за місцями виникнення витрат. Калькуляція дозволяє вирішити основні завдання: на її підставі визначається ціна на продукцію; дані про собівартість використовуються для планування й управління виробництвом і витратами.

**Предмет калькуляції** – собівартість продукції (робіт, послуг) по підприємству та його структурних підрозділах.

**Методом калькулювання** є система науково-обґрунтованих прийомів розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг).

**Завдання калькулювання** – надати апарату управління інформацію про собівартість окремих видів продукції та виробів.

Калькуляція визначається необхідністю одержання показників собівартості для вимірювання витрат, встановлення ціни продукції, робіт, послуг з метою виявлення резервів до зниження. Основа калькуляційних розрахунків – правильне визначення калькуляційних одиниць, калькуляційного періоду і вибір об'єктів калькуляції.

У процесі калькулювання собівартості продукції потрібно виходити з чіткої уяви про те, що таке об'єкт калькуляції та калькуляційна одиниця, елемент витрат, стаття витрат.

**Калькуляційна одиниця** – це вимірник об'єкта калькулювання. Калькуляційні одиниці можуть бути натуральними (штуки, тони, метри), умовно-натуральними, умовними, трудовими.

Калькуляційна одиниця використовується для вимірювання виготовленої продукції та виконаного однорідного обсягу робіт. Різні види калькуляційних одиниць представлено на рис. 7.5.

**Об'єкт калькуляції** – окремий вид чи група однорідної продукції; технологічна фаза (переділ, виробництво), стадія тощо, тобто продукція різного ступеня готовності; певний вид робіт чи послуг, щодо яких розраховується фактична собівартість їх виробництва.

**Калькуляційний період** – період, за який розраховується собівартість. Як правило, калькуляцію собівартості розраховують за місяць; у сфері послуг (ресторани, кафе) – за день.

Увесь процес обліку виробничих витрат ділиться на такі етапи:

- групування витрат за об'єктами обліку;
- розподіл витрат за об'єктами калькуляції;
- визначення собівартості продукції.

#### **2.5.4. Типологія видів калькуляції**

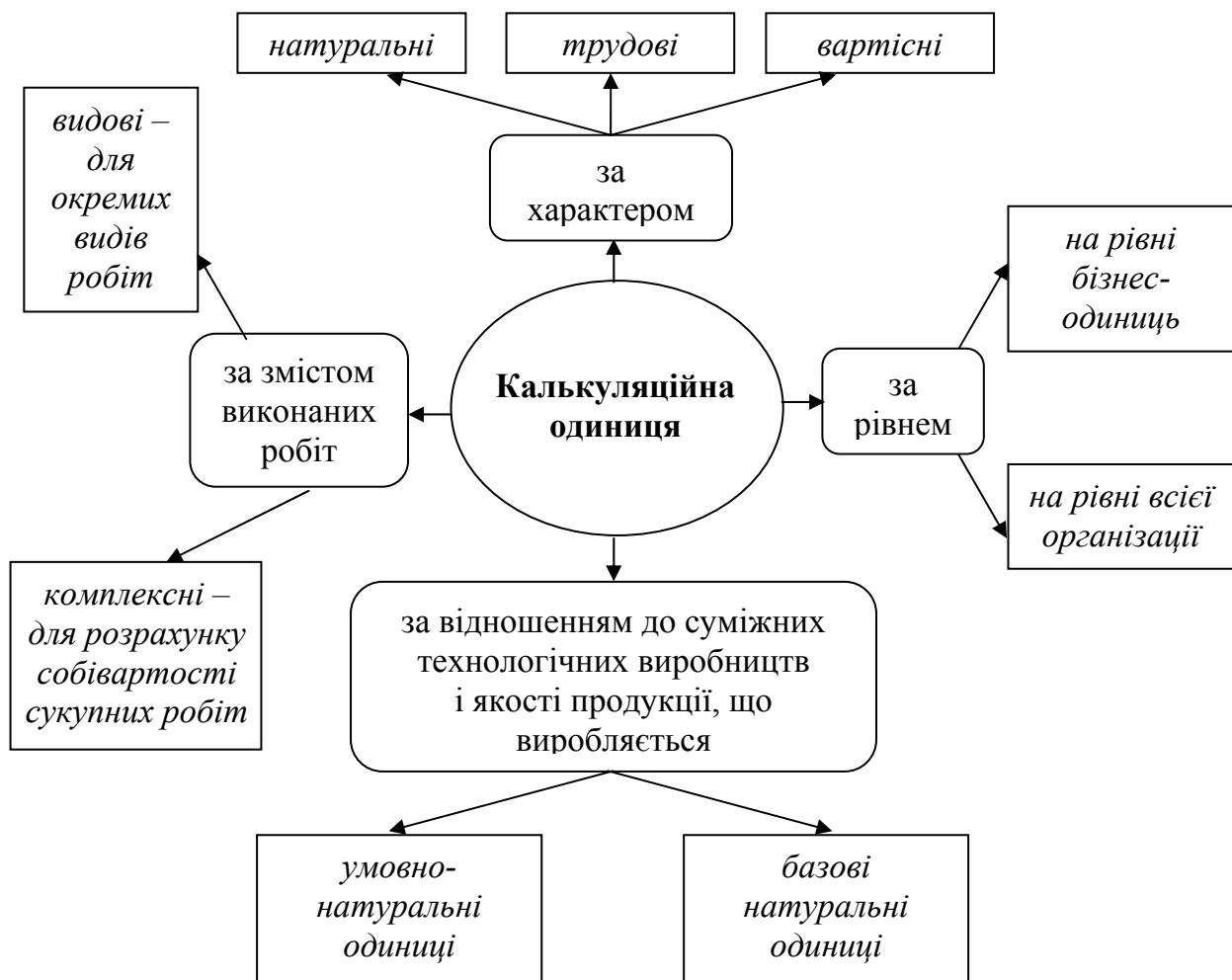
Для ефективного управління собівартістю застосовують різні види калькуляцій:

##### **1. За характером виробництва:**

- *масові (періодичні)* – складаються за певний період з метою розрахунку собівартості одиниці виробу;
- *індивідуальні* – складаються після завершення виробництва окремого замовлення (при позамовному методі);
- *проміжні* – складаються на окремому етапі робіт довготермінових контрактів (будівництво, наука).

**2. За часом складання:**

- *директивні* – стандартні (нормативні) – застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм;
- *кошторисні* – застосовуються в організаціях, які виконують довготермінові контракти;
- *планові* – визначають планову собівартість готової продукції на основі норм витрат;
- *звітні* – визначають фактичну собівартість готової продукції за даними бухгалтерського обліку про витрати на виробництво (Додаток Н).



**Рис. 2.32. Класифікація калькуляційних одиниць**

### **3. За рівнем охоплення:**

- *галузеві* – показують рівень собівартості однойменної продукції в конкретній галузі, складаються вищестоящою організацією;

- *повні* – показують витрати на виробництво та збут продукції (застосовуються для встановлення ціни на продукцію, визначення беззбитковості виробництва тощо);

- *виробничі* – показують виробничу собівартість продукції;

- *внутрішньогосподарські* – складаються на продукцію окремих цехів основного та допоміжного виробництва, застосовуються для визначення вартості наданих послуг одного цеху іншому;

- *змінні витрати* – включають лише змінні витрати на виробництво;

- *технологічні* – складаються на окремі види продукції, вузли, деталі тощо, вони не враховують вартість послуг сторонніх організацій, вартість купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів тощо.

### **4. За властивостями калькуляційного об'єкта:**

- *загальні* – показують собівартість певного виду продукції по підприємству;

- *параметричні* – дають уяву про собівартість продукції в розрахунку на одиницю певного параметра (наприклад, собівартість однієї машино-години роботи обладнання);

- *за центрами витрат* – показують собівартість продукції певного підрозділу підприємства (наприклад, собівартість хлібопекарного цеху).

У вітчизняній практиці при калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції або за характером визначення та призначення.

**Елементи витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат. У П(С)БО 16 «Витрати» [4] передбачені такі елементи витрат операційної діяльності:

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

До складу елемента «**Матеріальні витрати**» відноситься вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

До складу елементу «**Витрати на оплату праці**» відноситься заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу елементу «**Відрахування на соціальні заходи**» відносяться:

- відрахування на обов'язкове пенсійне страхування;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням (далі – соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності);
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;
- відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;
- відрахування на інші соціальні заходи.

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

До складу елементу «**Інші операційні витрати**» відносяться витрати, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, зокрема витрати на відрядження, послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях економіки. Це дає можливість установити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, і характеризує структуру витрат. Однак класифікація за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення і місця виникнення.

Відповідно до *Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості* [5] витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за такими статтями калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;

- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання й експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- супутня продукція (вираховується).

До статті калькуляції **«Сировина та матеріали»** відноситься вартість:

- сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, утворюючи її основу, або є необхідними компонентами при виготовленні продукції (робіт, послуг);
- допоміжних матеріалів, що використовуються при виготовленні продукції (робіт, послуг), для сприяння виробничому процесу та пакування продукції;
- малоцінних і швидкозношуваних предметів, термін експлуатації яких менше одного року (або нормального операційного циклу, якщо він становить більше одного року), які використовуються у процесі виробництва продукції.

До статті калькуляції **«Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій»** відноситься вартість:

- придбаних напівфабрикатів і готових комплектуючих виробів, придбаних для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання;
- робіт і послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми підприємствами.

До статті калькуляції **«Паливо й енергія на технологічні цілі»** відносять витрати на всі види палива й енергії (як одержані від сторонніх підприємств та організацій, так і виготовлені на підприємстві), що безпосередньо використовуються в процесі виробництва продукції.

До статті калькуляції **«Основна заробітна плата»** відносять витрати на виплату основної заробітної плати, обчисленої згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції.

До статті калькуляції *«Додаткова заробітна плата»* відносяться витрати на виплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за роботу понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість, за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До статті калькуляції *«Відрахування на соціальне страхування»* відносяться:

- відрахування на обов'язкове пенсійне страхування;
- відрахування на соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності;
- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- відрахування на соціальне страхування від нещасного випадку.

До статті калькуляції *«Витрати на утримання та експлуатацію устаткування»* належать:

- амортизаційні відрахування від вартості виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;

- витрати на утримання й експлуатацію виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів (технічний огляд, технічне обслуговування);

- витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані й одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання виробничого та підйомно-транспортного устаткування, цехового транспорту та інструментів, приладів зі складу основних виробничих засобів;

- сума сплачених орендарем платежів за користування наданими в оперативний лізинг (оренду) основними засобами, іншими необоротними матеріальними активами, нематеріальними активами;

- витрати на утримання цехових транспортних засобів;
- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією устаткування, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів.

До статті калькуляції *«Загальновиробничі витрати»* належать:

- витрати на управління виробництвом;

- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, придбаних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

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

- витрати на обслуговування виробничого процесу;

- витрати на охорону праці;

- витрати на пожежну й сторожову охорону;

- плата за використання та обслуговування засобів сигналізації, за надані для виробничих потреб послуги телефонного зв'язку;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і кількістю продукції, що випускається;

- місцеві податки і збори;

- витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення;

- витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи і назад у напрямках, що не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування;

- витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, передбачені законодавством;

- витрати на виплату надбавок до заробітної плати за кожну добу, які виплачуються з моменту виїзду до повернення на підприємство працівникам цеху, постійна робота яких проходить у дорозі або пов'язана з роз'їздами;

- платежі зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язані з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі виробничих фондів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення цехового майна, пов'язаного з виробничою

діяльністю; екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана іншим особам;

- відратування та створення резервного фонду для забезпечення гарантійних зобов'язань на проведення гарантійних ремонтів;

- витрати цеху, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем виробництва працівників, пов'язаних із виробничою діяльністю, що перебувають у трудових відносинах із підприємством;

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

- компенсація робітникам за використання власного інструменту та особистого транспорту для потреб виробництва;

- суми вихідної допомоги, передбаченої чинним законодавством, працівникам, пов'язаним із виробничою діяльністю;

- суми матеріальної допомоги (премій, заохочень) працівникам, зайнятим у виробництві продукції (робіт, послуг);

- інші витрати цеху дільниці.

До статті калькуляції «**Витрати від браку**» належать:

- вартість остаточно забракованої продукції (виробів напівфабрикатів) з технологічних причин;

- витрати на усунення браку;

- витрати, що перевищують установлені норми на гарантійний ремонт;

- технологічні втрати.

До статті калькуляції «**Супутня продукція**» відноситься вартість супутньої продукції, одержаної одночасно з основним (цільовим) продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам приймається відділом технічного контролю та призначається для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам. Вартість супутньої продукції, обчислена за встановленими цінами, вираховується із собівартості основної продукції.

До наведеної вище типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі та питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку для витрат за цільовим спрямуванням передбачено рахунки класу 9 «Витрати діяльності».



Класифікація витрат за статтями калькуляції є інформаційною базою для складання фактичної та планової калькуляції собівартості окремих видів продукції та аналітичного обліку витрат на виробництво. Вона дає змогу здійснювати облік, контроль та аналіз витрат на виробництво окремих видів продукції, структурних підрозділів і підприємства, забезпечує виявлення шляхів скорочення цих витрат.

Наведемо приклад кошторисної калькуляції (на одну тонну готової продукції) на ПАТ «Прикарпатський хлібокомбінат».

Згідно з Методичними рекомендаціями, підприємства можуть вносити зміни до типової номенклатури статей калькуляції, враховуючи особливості техніки, технології й організації виробництва відповідної галузі, питомої ваги окремих видів витрат собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

Залежно від того, на якому структурному рівні підприємства формується собівартість продукції, розрізняють **виробничу собівартість і собівартість реалізованої продукції**.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати», **собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)** складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат (не пов'язані з нестачами, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання).

А *виробнича собівартість* охоплює витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією та організацією виробництва (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати), а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (загальновиробничі витрати відносять до собівартості реалізованої продукції після їх розподілу).

Підприємницький характер діяльності формувань зумовлює потребу в механізмі узгодженого внутрішньогосподарського ціноутворення, використання якого передбачає точне обчислення показників собівартості за змінними витратами і повної собівартості одиниці товарної продукції, незалежно від рівня організації обліку чи загальної економічної роботи на підприємстві. **За допомогою оцінки і калькуляції, крім науково-пізнавальної, реалізують регулюючу, прогностичну та інформаційну його функції. Використання методологічно обґрунтованої оцінки дозволяє управляти не лише витратами, а й ефективністю виробництва [10, с.5].**

**Затверджую**  
**Виконавчий директор**  
**ПАТ «Прикарпатський хлібокомбінат»**  
**А.П. Моргоч**

**Кошторисна калькуляція**  
(на одну тонну готової продукції)

Назва виробу  
Вага в г

**Хліб «Буковинський»**

формовий  
700

Планова станом на 12.09.202\_р.

Статі витрат	Одиниця виміру	Норма витрат	Ціна, грн.	Сума, грн.
<b>Основна сировина – борошно</b>				
Борошно пшеничне в/г	кг	223,88	1,558	348,81
Борошно пшеничне 1г	кг	503,73	1,500	755,60
Борошно житнє обдірне	кг	18,66	1,417	26,44
Разом борошно		746,27		1130,84
<b>Допоміжна сировина</b>				
Сіль	кг	11,19	0,575	6,43
Дріжджі пресовані	кг	14,92	4,477	66,80
Олія рослинна	кг	1,3	6,400	8,32
<b>Разом допоміжної сировини</b>				81,55
<b>РАЗОМ сировина</b>				
				<b>1212,39</b>
Вода	куб. м.	2	6,92	13,84
Паливо	тис. куб. м.	0,104	2205,65	229,39
Енергія на технологічні цілі	кВт/год	40,00	0,6271	25,08
Зарплата з відрахув. осн. робітників	грн.			190,52
Загальновиробничі витрати	грн.			489,52
<b>Разом виробнича собівартість</b>	грн.			<b>2161,19</b>
Адміністративні витрати	грн.			145,80
Витрати на збут	грн.			390,40
Фінансові витрати	грн.			18,32
<b>Повна собівартість на 1т на одну шт.</b>	грн.			<b>2715,71</b>
<b>на одну шт.</b>	грн.			<b>1,90</b>
Рентабельність	9,7			263,42
Оптова ціна за 1 тонну	грн.			2979,14
Оптова ціна за 1 шт.	грн.			2,09
ПДВ 20% за 1 тону	грн.			595,83
ПДВ 20% за 1 шт.	грн.			0,42
Оптова-відпускна ціна за 1т	грн.			3574,94
<b>Оптова-відпускна ціна за 1шт.</b>	грн.			<b>2,50</b>
<b>Оптова-відпускна ціна за 1 кг</b>	грн.			<b>3,57</b>
Торгівельна надбавка	%			8,00
<b>Роздрібна ціна за 1 шт.</b>	грн.			<b>2,70</b>
<b>Роздрібна ціна за 1 кг</b>	грн.			<b>3,86</b>

Виконавець  
Узгоджено

Головний економіст  
Гол. бухгалтер

І.А. Ткачук  
О.О. Філіпчук

## Література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.
2. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12 липня 2001 року № 2658-III із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №524- IX від 04.03.2020 р.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами, внесеними згідно із Наказом Міністерства фінансів України №226 від 31.05.2019 р.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів України №627 від 27.06.2013 р.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373
6. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав»: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. №1440.
7. Національний стандарт №2 «Оцінка нерухомого майна»: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. №1442. Із останніми змінами, внесеними згідно з Постановою КМ №1103 від 26.10.2011р.
8. Національний стандарт №3 «Оцінка цілісних майнових комплексів»: Постанова Кабінету Міністрів України від 29 листопада 2006 р. №1655.
9. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р. №1185.
10. Кірейцев Г.Г. Глобалізація економіки і уніфікація методології бухгалтерського обліку: Наукова доповідь. – / Кірейцев Г.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 24с.
11. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

### **Питання для самоконтролю**

1. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.
2. Мета оцінки.
3. Класифікація видів оцінки.
4. Суть принципу єдиного грошового вимірника.
5. Види оцінки, за якими відображають у бухгалтерському обліку та звітності основні засоби.
6. Види оцінки, за якими відображають у бухгалтерському обліку та звітності нематеріальні активи.
7. Види оцінки, за якими відображають у бухгалтерському обліку та звітності запаси.
8. Види оцінки, за якими відображають у бухгалтерському обліку та звітності дебіторську заборгованість.
9. Види оцінки, за якими відображають у бухгалтерському обліку та звітності пасиви.
10. Суть калькуляції.
11. Предмет і метод калькуляції.
12. Завдання калькуляції.
13. Калькуляційна одиниця.
14. Об'єкти калькуляції.
15. Калькуляційний період.
16. Види калькуляцій за характером управління.
17. Види калькуляцій за часом складання.
18. Види калькуляцій за рівнем охоплення..
19. Види калькуляцій за властивостями калькуляційного об'єкта.
20. Елементи витрат.
21. Статті калькуляції.

### **Тестові завдання**

1. **Спосіб переведення об'єктів із натурального або трудового вимірника у вартісний – це:**
  - а) калькуляція;
  - б) оцінка;
  - в) інвентаризація;
  - г) принцип єдиного грошового вимірника;
  - г) вимірювання.
2. **Оцінка в бухгалтерському обліку – це:**
  - а) визначення сумарних витрат на реалізацію продукції;
  - б) калькуляційний розрахунок собівартості продукції;
  - в) підрахунок витрат на виробництво продукції;
  - г) вартісне вимірювання об'єктів обліку;
  - г) підрахунок витрат на придбання матеріальних ресурсів.

**3. Метою оцінки є:**

- а) визначення сумарних витрат на реалізацію продукції;*
- б) визначення найбільш об'єктивної та реальної вартості активів, зобов'язань, капіталу, а також доходів і витрат;*
- в) визначення найбільш об'єктивної та реальної вартості активів, пасивів та прибутку;*
- г) визначення найбільш об'єктивної та реальної вартості об'єктів, що підлягають інвентаризації;*
- г) визначення найбільш об'єктивної та реальної вартості чистих активів.*

**4. Історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів, – це:**

- а) первісна вартість;*
- б) переоцінена вартість;*
- в) уцінена вартість;*
- г) дооцінена вартість;*
- г) балансова вартість.*

**5. Які методи застосовуються для оцінки ринкової вартості майнового комплексу?**

- а) переносний, затратний, інвентаризаційний;*
- б) метод порівняння продаж, інвентаризаційний, затратний, метод капіталізації доходу;*
- в) метод порівняння продаж, затратний, метод капіталізації доходу;*
- г) метод порівняння продаж, бухгалтерський, метод капіталізації доходу;*
- г) всі наведені варіанти правильні.*

**6. Процес розрахунку витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) – це:**

- а) калькуляція;*
- б) оцінка;*
- в) інвентаризація;*
- г) принцип єдиного грошового вимірника;*
- г) вимірювання.*

**7. Період, за який розраховується собівартість, – це:**

- а) вартісний період;*
- б) звітний період;*
- в) виробничий період;*

- г) калькуляційний період;
- г) розрахунковий період.

**8. За характером виробництва калькуляції поділяються на:**

- а) масові, індивідуальні, проміжні;
- б) директивні, кошторисні, планові, звітні;
- в) галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні;
- г) загальні, параметричні, за центрами витрат;
- г) правильна відповідь відсутня.

**9. За часом складання калькуляції поділяються на:**

- а) масові, індивідуальні, проміжні;
- б) директивні, кошторисні, планові, звітні;
- в) галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні;
- г) загальні, параметричні, за центрами витрат;
- г) правильна відповідь відсутня.

**10. За рівнем охоплення калькуляції поділяються на:**

- а) масові, індивідуальні, проміжні;
- б) директивні, кошторисні, планові, звітні;
- в) галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні;
- г) загальні, параметричні, за центрами витрат;
- г) правильна відповідь відсутня.

**11. За властивостями калькуляційного об'єкта калькуляції поділяються на:**

- а) масові, індивідуальні, проміжні;
- б) директивні, кошторисні, планові, звітні;
- в) галузеві, повні, виробничі, внутрішньогосподарські, змінних витрат, технологічні;
- г) загальні, параметричні, за центрами витрат;
- г) правильна відповідь відсутня.

**12. Склад фактичних витрат, що становлять первісну вартість активів, визначається:**

- а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;
- б) міжнародними стандартами фінансової звітності;
- в) нормативними актами міністерств та відомств;
- г) відповідних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку;
- г) усі відповіді правильні.

**13. Склад фактичних витрат, що складають первісну вартість матеріальних ресурсів, які придбаває підприємство, визначається:**

- а) у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»;*
- б) у П(С)БО № 9 «Запаси»;*
- в) у П(С)БО № 16 «Витрати»;*
- г) міжнародними стандартами фінансової звітності;*
- г) немає правильної відповіді.*

**14. Основні засоби відображаються в таких вимірниках за:**

- а) первісною вартістю, залишковою (балансовою) вартістю, сумою зносу, переоціненою вартістю;*
- б) первісною вартістю, амортизаційною вартістю, сумою зносу, переоціненою вартістю;*
- в) балансовою та залишковою вартістю;*
- г) ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів, середньозваженою собівартістю, ФІФО, нормативних витрат, ціни продажу;*
- г) ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів, середньозваженою собівартістю, прямолінійною, зменшення залишкової вартості.*

**15. Матеріальні запаси при надходженні оцінюються за:**

- а) первісною вартістю, за залишковою (балансовою) вартістю, сумою зносу, переоціненою вартістю;*
- б) первісною вартістю, амортизаційною вартістю, сумою зносу, за переоціненою вартістю;*
- в) балансовою та залишковою вартістю;*
- г) ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці запасів, середньозваженою собівартістю, ФІФО, нормативних витрат, ціни продажу;*
- г) фактичною собівартістю, з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.*

**16. Дебіторську заборгованість за продукцію відображають за:**

- а) первісною вартістю, залишковою (балансовою) вартістю, сумою зносу, переоціненою вартістю;*
- б) первісною вартістю і чистою реалізаційною вартістю;*
- в) за первісною вартістю, переоціненою і чистою реалізаційною вартістю;*
- г) фактичною собівартістю, з урахуванням транспортно-заготівельних витрат;*
- г) первісною вартістю, залишковою (балансовою) вартістю, сумою зносу, резервом сумнівних боргів.*

**17. Яка база грошової оцінки може застосовуватись для відображення господарських засобів у бухгалтерській звітності?**

- а) за первісною вартістю, балансовою вартістю, залишковою вартістю, відновлювальною вартістю;*
- б) за поточною собівартістю, вартістю розрахунків, історичною вартістю, теперішньою вартістю;*
- в) за вартістю, вартістю способом ФІФО, середньозваженою вартістю, нормативною вартістю;*
- г) за історичною вартістю, поточною вартістю, вартістю реалізації, теперішньою вартістю;*
- г) правильна відповідь відсутня.*

**18. Яка база грошової оцінки може застосовуватись для відображення джерел утворення господарських засобів у бухгалтерській звітності?**

- а) за вартістю, вартістю способом ФІФО, середньозваженою вартістю, нормативною вартістю;*
- б) за первісною вартістю, балансовою вартістю, залишковою вартістю, відновлювальною вартістю;*
- в) за історичною вартістю, поточною вартістю, вартістю розрахунків (платежу, погашення), теперішньою вартістю;*
- г) за історичною вартістю, поточною вартістю, вартістю реалізації, теперішньою вартістю;*
- г) правильна відповідь відсутня.*



## **ТЕМА 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

### **Методичні рекомендації до вивчення теми**

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про облікові реєстри та їх класифікацію, про порядок ведення облікових реєстрів і способи виправлення помилок у них, про форми бухгалтерського обліку, їх суть і облікову політику підприємства.

#### **Питання для вивчення:**

- Організація обліку на промислових підприємствах.
- Стадії (етапи) облікового процесу.
- Облікові реєстри, їх класифікація.
- Техніка облікової реєстрації.
- Способи виправлення помилок в облікових реєстрах.
- Форми бухгалтерського обліку.
- Облікова політика підприємства.

#### **Після вивчення теми 3 студент повинен:**

- **знати:**
  - форми організації обліку на промислових підприємствах;
  - структуру бухгалтерської служби;
  - права та обов'язки головного бухгалтера;
  - розподіл обов'язків між працівниками бухгалтерії;
  - поняття та призначення облікових реєстрів;
  - класифікацію облікових реєстрів;
  - основи техніки облікової реєстрації;
  - способи виправлення помилок у бухгалтерському обліку;
  - форми бухгалтерського обліку;
  - суть облікової політики підприємства;
  - фактори, які впливають на формування облікової політики;
  - елементи облікової політики;
  - фактори, які впливають на формування облікової політики.
- **уміти:**
  - характеризувати форми бухгалтерського обліку;
  - заповнювати облікові реєстри;
  - виправляти помилки у бухгалтерському обліку;
  - характеризувати елементи облікової політики.

- **набути навиків:**

- визначення відмітностей між різними формами бухгалтерського обліку;
- виправлення помилкових записів у регістрах бухгалтерського обліку;
- заповнення окремих облікових регістрів;
- формування облікової політики.

### **3.1. Організація обліку на промислових підприємствах**

Відповідно до статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства й установчих документів.

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

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

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

**Організація обліку**, насамперед – це намічена система заходів (умов і елементів) із побудови бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики підприємства, яка складається з урахуванням особливостей роботи підприємства, його структури та інших умов і передумов. Організація бухгалтерського обліку здійснюється для контролю за раціональним використанням ресурсів та отриманням

позитивного фінансового результату. Важливою передумовою ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві є раціональна організація бухгалтерської служби.

**Бухгалтерська служба підприємства** – це спеціалізований підрозділ або відділ, який веде бухгалтерський облік і складає бухгалтерські звіти. Залежно від величини та спеціалізації підприємства, а також обсягу виконаних операцій можуть бути обрані різні форми організації бухгалтерського обліку: централізована та децентралізована.

**Централізована організація** бухгалтерського обліку передбачає створення на підприємстві централізованої бухгалтерії – єдиного облікового центру, який здійснює весь обліковий процес.

Централізація бухгалтерського обліку дозволяє більш ефективно використовувати засоби автоматизації облікових робіт, раціонального розподіляти роботу серед бухгалтерів відповідно до їх кваліфікації, ліпше організувати керівництво і контроль за роботою підпорядкованих підприємств і цим підвищувати продуктивність праці працівників бухгалтерії.

При **децентралізованій формі** бухгалтери працюють у складі окремих виробничих підрозділів підприємства (цехів, філій) і адміністративно підпорядковані відповідному керівникові підрозділу, а методично – головному бухгалтеру.

Кількість працівників і робочих місць у бухгалтерії визначається розміром підприємства, кількістю видів діяльності, які одночасно здійснюються, та обсягом облікової інформації за кожним напрямком.

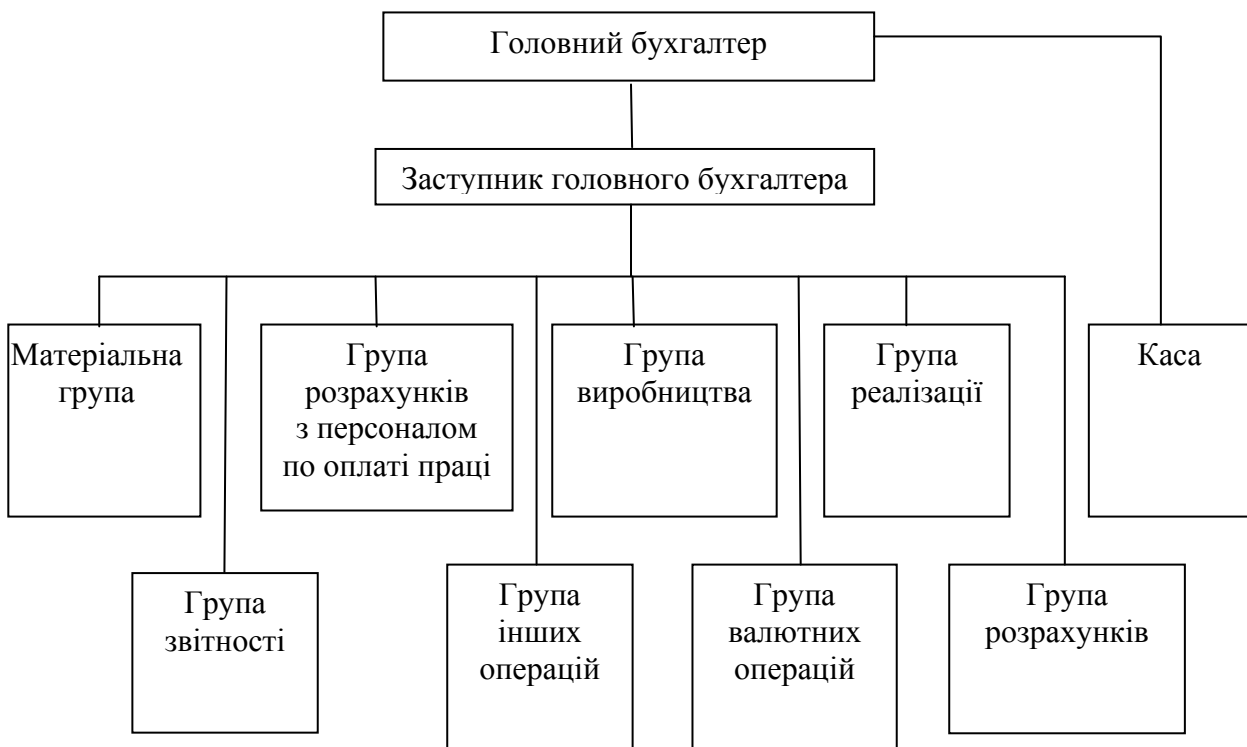
Працівники бухгалтерії зобов'язані дотримуватися трудової та службової дисципліни й нести відповідальність за хибне відображення інформації в обліку.

Розподіл обов'язків між бухгалтерами зумовлений в основному обсягом облікових операцій в обліковому циклі, при якому існує чітка послідовність (один бухгалтер здійснює облік надходження матеріальних цінностей, інший – їх руху на складі та списання у виробництво тощо), або спеціалізація, виконання однорідних, однотипних операцій за конкретною ділянкою обліку (один бухгалтер займається обліком напівфабрикатів, інший – інвентарю).

Чим більше підприємство, тим більш розгалужену структуру має бухгалтерія. На великих підприємствах відділи (групи) бухгалтерії, як правило, поділяються за ділянками облікової роботи. При цьому виділяють групи обліку розрахунків з персоналом по оплаті праці, матеріальних цінностей, виробництва, готової продукції та її реалізації, оподаткування, валютних розрахункових операцій та складання звітності. Останнім часом почали формувати відділи управлінського обліку.

Підприємства можуть мати одну або кілька кас, дані по яких зводить старший касир. В обов'язки касира входить здача документів у банк, одержання, видача та здача готівкових коштів в уповноважений банк; своєчасна передача документів з надходження та витрачання грошових коштів на поточному, валютному та інших рахунках групі розрахунків або головному бухгалтеру; щоденне формування звіту касира про здійснення операцій по касі. Безпосереднє керівництво касиром здійснює головний бухгалтер. Заступник головного бухгалтера може здійснювати таке керівництво лише в період відсутності головного бухгалтера, тобто тоді, коли він офіційно виконує обов'язки головного бухгалтера і несе відповідальність за прийняття рішень відповідно з діючим законодавством.

Найтипівіша структура бухгалтерії зображена на рис. 3.1.



**Рис. 3.1. Структура бухгалтерії великого та середнього підприємства**

Кожна група бухгалтерії має свої завдання, але всі групи тією чи іншою мірою пов'язані між собою.

Так, група матеріальних цінностей (матеріальна група) обліковує та контролює рух матеріальних цінностей на складах підприємства, бере участь у проведенні інвентаризації цих цінностей, відповідає за зберігання документів.

Група розрахунків з персоналом по оплаті праці проводить нарахування заробітної плати та інших виплат працівникам на основні первинних документів (нарядів, табелів обліку робочого часу, актів

виконаних робіт тощо), обов'язкові утримання й оплату праці (утримання по заявах робітників), а також складання бухгалтерської та фінансової звітності по сумах нарахованого доходу, наданих пільгах, утриманого податку. Крім того, працівники цієї групи беруть участь в інвентаризації незавершеного виробництва, визначають собівартість продукції.

Група реалізації готової продукції здійснює облік її руху на складах, інвентаризацію, виписує рахунки-фактури покупцям, веде облік розрахунків з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією.

Якщо підприємство веде експортно-імпортні операції, які становлять значну питому вагу в обліковій роботі, може бути створена група валютних операцій, завдання якої – ведення обліку та розрахунок курсових різниць, інших операцій в іноземній валюті.

Якщо на підприємстві відсутній фінансовий відділ, у бухгалтерії може бути створена група розрахункових операцій.

Група звітності узагальнює дані, які надходять із вище перерахованих груп, і складає бухгалтерську звітність. До компетенції цієї групи входять розрахунки з бюджетом. У великих об'єднаннях, концернах складає зведену або консолідовану звітність.

Функції, які виконує бухгалтерська служба, прямо впливають із завдань бухгалтерського обліку. Виходячи з останніх, можна виділити такі функції бухгалтерської служби підприємства:

- ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог діючого законодавства та інших нормативних актів для формування повної та достовірної інформації про діяльність підприємства та його майнового комплексу, яка необхідна внутрішнім користувачам бухгалтерської звітності;
- організація документообігу й обміну даними бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності з метою забезпечення інформацією, яка необхідна як внутрішнім, так і зовнішнім користувачам, бухгалтерської звітності для контролю за дотриманням законодавства, при здійсненні підприємством господарських операцій, їх доцільності, за наявністю та рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів згідно із затвердженими нормами та кошторисами;
- здійснення попереднього контролю за відповідністю укладених договорів у діючому законодавстві, наступного контролю за правильністю оформлення господарських операцій і первинних документів з метою попередження негативних результатів господарської діяльності;

- оперативний і систематичний аналіз даних бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності для виявлення внутрішньо-господарських резервів, забезпечення фінансової стійкості та конкурентоспроможності підприємства.

Крім того, до обов'язків бухгалтерської служби входить контроль:

- за правильним і ефективним використанням грошових коштів, матеріальних і трудових ресурсів;
- забезпечення зберігання грошових коштів у процесах їх одержання, зберігання та використання;
- контроль за збереженістю матеріальних цінностей у місцях їх зберігання й експлуатації;
- формування раціональної схеми документообігу за структурними підрозділами підприємства, виділеними на відокремлений баланс;
- нарахування та виплата в установлені строки оплати праці, проведення розрахунків з працівниками;
- своєчасне проведення розрахунків, які виникають у процесі здійснення підприємницької діяльності;
- своєчасне проведення розрахунків з податковими органами;
- участь в інвентаризації майна та фінансових зобов'язань, своєчасне та правильне визначення результатів інвентаризації та відображення їх в обліку;
- проведення інструктажу матеріально-відповідальних осіб і збереженості цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні;
- складання та подання в установленому порядку в передбачені терміни бухгалтерської та податкової звітності;
- ведення масиву нормативних та інших документів по обліку та звітності, які належать до компетенції бухгалтерської служби;
- зберігання документів (первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку, звітності та розрахунків до них тощо) як на паперових, так і на машинних носіях інформації, відповідно до правил організації державної архівної служби.

### **Права й обов'язки посадових осіб бухгалтерської служби**

Відповідно до статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (далі – бухгалтер):

- ✓ забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;

- ✓ організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- ✓ бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки та псування активів підприємства;
- ✓ забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Головний бухгалтер призначається на посаду та звільняється з посади керівником підприємства. Головний бухгалтер підприємства безпосередньо підпорядковується керівнику та несе відповідальність за формування облікової політики, ведення обліку, своєчасне подання повної та достовірної інформації. Права й обов'язки, а також кваліфікаційні вимоги визначаються Кваліфікаційними характеристиками професій працівників бухгалтерського обліку.

Для виконання своїх обов'язків головний бухгалтер повинен знати вимоги законодавчих і нормативних актів у сфері бухгалтерського обліку й оподаткування, господарського законодавства, господарського та цивільного права. Крім того, ефективне виконання головним бухгалтером своїх функцій та обов'язків неможливе без знання структури підприємства, організації виробництва, праці й управління, основ технології виробництва, ринкових методів господарювання, законодавства з праці, стратегії на перспектив розвитку підприємства.

До головного бухгалтера висунваються підвищені вимоги щодо рівня освіти та стажу роботи: повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст), післядипломна освіта в галузі управління; стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

Вимоги головного бухгалтера до документального оформлення господарських операцій та подання до бухгалтерії необхідних документів і повідомлень обов'язкові для всіх працівників підприємства.

Без підпису головного бухгалтера грошові та розрахункові документи, фінансові та кредитні зобов'язання вважаються недійсними та не повинні прийматися до виконання.

У випадку розбіжностей між керівником і головним бухгалтером щодо здійснення окремих операцій документи по них можуть бути прийняті до виконання за письмовим розпорядженням керівника підприємства, який несе повну відповідальність за послідовність здійснення таких операцій.

Якщо до штату бухгалтерії вводиться посада заступника головного бухгалтера, – він виконує частину його обов'язків відповідно до

посадових інструкцій, які затверджені керівником підприємства, а при відсутності головного бухгалтера – всі його обов'язки.

Обов'язки інших працівників бухгалтерії (за винятком бухгалтера-касира) – типові та відрізняються лише специфікою виконання операцій. Ці особливості враховуються при розробленні посадових інструкцій з кожної спеціальності, робочому місцю бухгалтера.

**Загальними обов'язками бухгалтера є:**

- участь у розробці та здійсненні заходів, спрямованих на дотримання фінансової дисципліни та раціональне використання ресурсів;
- прийняття і контроль первинних документів за відповідною ділянкою бухгалтерського обліку та підготовка їх до обробки;
- відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з рухом основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів тощо;
- складання звітних калькуляцій собівартості продукції (робіт, послуг);
- виявлення джерел утворення втрат і непродуктивних витрат, розробка заходів щодо їх попередження;
- нарахування та перерахування податків і зборів, оплати праці тощо;
- підготовка даних за відповідними ділянками обліку для складання звітності;
- забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів бухгалтерською звітністю (співставною і достовірною інформацією за відповідними напрямками обліку);
- участь у проведенні економічного аналізу господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку й звітності з метою виявлення внутрішніх резервів;
- оформлення відповідно до встановленого порядку бухгалтерських документів для передачі в архів;
- формування, ведення та зберігання бази даних бухгалтерської інформації;
- внесення змін у довідкову та нормативну інформацію, яка використовується при обробці даних.

### **3.2. Стадії (етапи) облікового процесу**

Увесь обліковий процес можна розділити на окремі етапи, які мають чітку послідовність і періодично повторюються.



**Перший етап** — організація первинного обліку. Первинний облік — це організована єдина система суцільного і неперервного вимірювання, реєстрації та відображення даних про господарські процеси суб'єкта господарювання. Формування вхідної інформації відбувається шляхом складання різних форм первинних документів.

**Другий етап** — систематизація та групування облікової інформації, яка міститься в первинних документах. Перший і другий етап облікового процесу органічно пов'язані між собою. На другому етапі проходить технічна обробка інформації, яка міститься в первинних документах, її систематизація відповідно до вимог організації бухгалтерського обліку, управління та поточного контролю. Тут основним носієм інформації є облікові реєстри. Це зведені носії різної форми, в яких формуються дані із первинних документів з метою подальшого використання облікової інформації у більш загальному вигляді. Записи в них здійснюються в порядку, встановленому інструкціями за відповідною формою обліку і різними методичними вказівками. Незалежно від форм і способу записів в облікові реєстри дані поточного обліку завжди мають бути об'єктивними і повними, щоб забезпечити можливість перевірки виконання поставлених завдань і оцінки результатів своєї діяльності за конкретний звітний період.

За способом складання зведені документи поділяються на накопичувальні і групувальні. Накопичувальні документи — звіти, реєстри — містять просто перелік первинних документів, а групувальні — не тільки перелік первинних документів, але і групування їх даних за певними, необхідними для подальшої обробки ознаками (зведення, відомості розподілу, певні види звітів).

До облікових реєстрів належать картки, бухгалтерські книги, журнали, відомості та інші. Використання тих чи інших носіїв залежить від ручного чи машинного способу їх заповнення та характеру необхідної інформації.

**Третій етап** — використання системи рахунків, для безперервного відображення кожної окремої господарської операції, стану або руху всіх видів фінансових ресурсів господарюючого суб'єкта. Така інформаційна модель, сформована на бухгалтерських рахунках, дає можливість систематизувати й узагальнювати однорідну первинну інформацію, використавши її для складання балансу, контролю й управління окремими об'єктами обліку.

Для одержання інформації про конкретний об'єкт обліку або змін, які проходять з тим або іншим об'єктом, необхідно відкрити відповідні рахунки. Кожен рахунок використовується в обліку протягом календарного року з щомісячним підведенням підсумків. Як правило, раз на місяць на рахунку визначається залишок (сальдо), тобто наявність

відповідних видів ресурсів. Залишки прийнято показувати на рахунках на початок року і місяця, а також по закінченні кожного місяця і року в грошовому виразі.

**Четвертий етап** – етап заключного облікового процесу, балансового узагальнення всієї облікової інформації про стан засобів за їх складом, розміщенням, джерелами формування.

Головна особливість балансу – можливість виявлення забезпеченості власними оборотними засобами; оцінки стану розрахункових і кредитних відносин і в цілому фінансового стану підприємства, його платоспроможності та фінансової стійкості.

Для перевірки правильності записів сум по рахунках бухгалтерського обліку, які є основою для складання сальдового балансу, необхідно скласти оборотну відомість.

### **3.3. Облікові реєстри та їх класифікація**

З метою отримання зведених показників про діяльність підприємства необхідно господарські операції оформляти відповідними документами, згрупувати за їх економічним змістом і відобразити в облікових реєстрах.

**Облікові реєстри** – це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку [5].

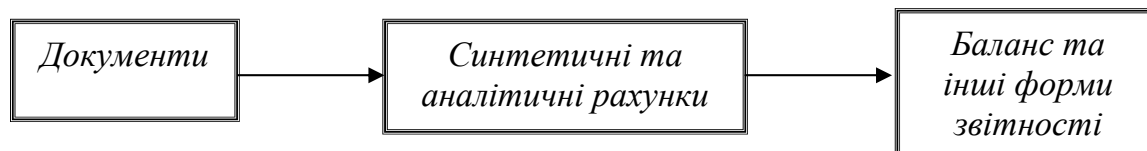
Інформація, що міститься в облікових реєстрах, використовується для оперативного управління, економічного аналізу діяльності підрозділів і підприємства в цілому, а також для складання звітності. Тому своєчасне і повне відображення господарських операцій в облікових реєстрах – одна з обов'язкових умов якості й оперативності обліку.

Записи у реєстрах бухгалтерського обліку виконуються на підставі первинних облікових документів, які фіксують факти виконання господарських операцій і розпоряджень (дозволів) на їх проведення, накопичують і систематизують інформацію первинних документів. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

Процес облікової реєстрації господарських операцій здійснюється в такій послідовності:

- у документах реєструється кожна окрема операція;

- на синтетичних і аналітичних рахунках ведеться поточний облік і групування активів, зобов'язань і капіталу та операцій підприємства;
- у балансі періодично узагальнюється та відображається у грошовій оцінці на певну дату стан засобів підприємства та їх джерел (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Процес облікової реєстрації господарських операцій**

Перенесення інформації має здійснюватися у порядку надходження первинних документів до місця обробки (бухгалтерії) не пізніше терміну, що забезпечує своєчасне складання звітності.

Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища та підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні [1].

Форми облікових реєстрів рекомендуються Міністерством фінансів України або розробляються міністерствами і відомствами за умови дотримання загальних методологічних принципів. Питання використання реєстрів регулюються **статтею 9 «Первинні облікові документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»** [1] та *Методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку* [7].

Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені [1].

Облікові реєстри складаються щомісяця і підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Ведення облікових реєстрів і контирування документів первинного обліку здійснюють із застосуванням, щонайменше, коду класів рахунків і коду синтетичного рахунка. Аналітичні дані в облікових реєстрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

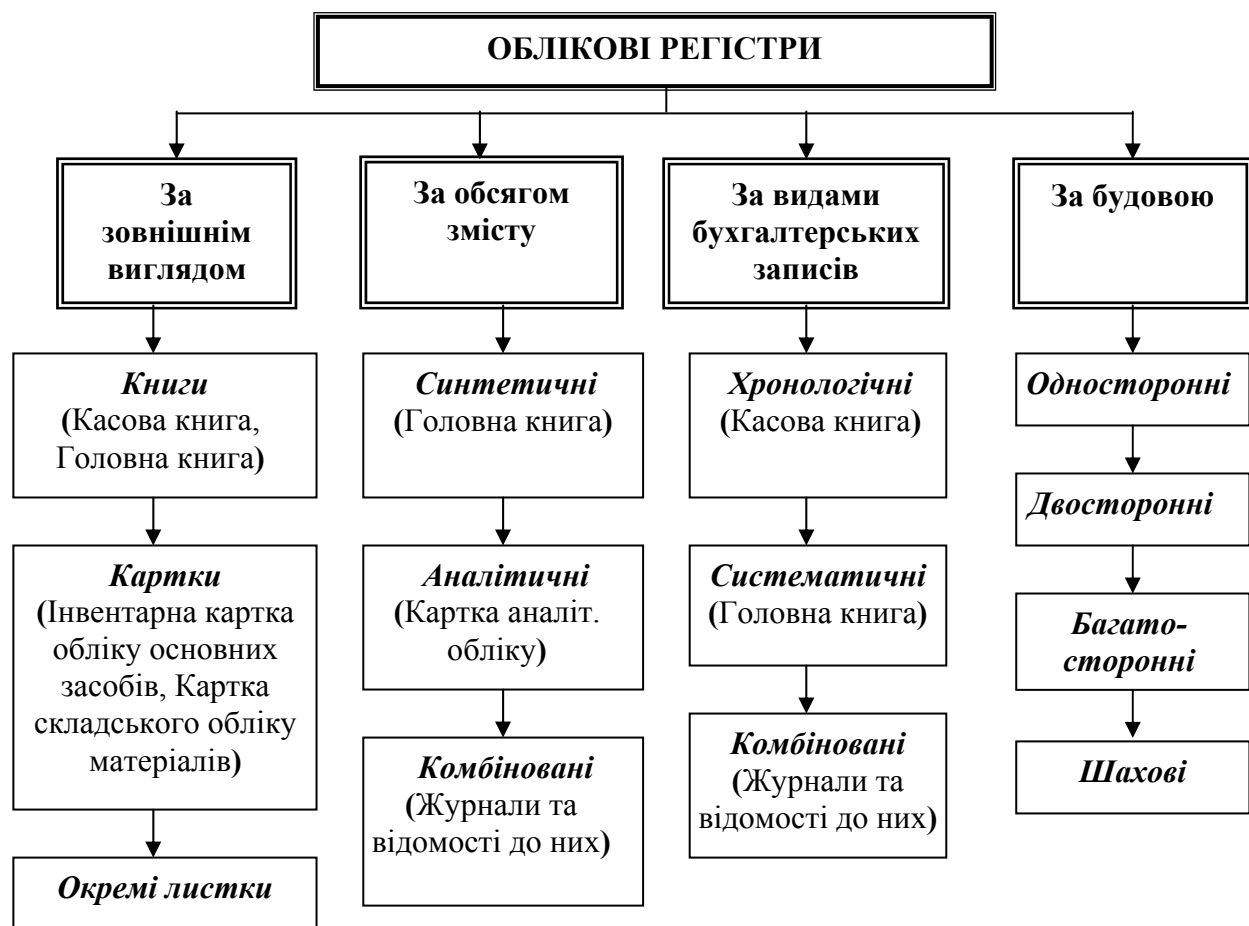
Інформація про господарські операції, здійснені підприємством за певний період, із облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерської звітності підприємства.

У бухгалтерському обліку використовують різні за формою, змістом і способом відображення інформації облікові реєстри (рис. 3.3).

Потрібно, щоб кожна документально оформлена господарська операція була відображена в тому чи іншому обліковому реєстрі.

**За своїм зовнішнім виглядом** облікові реєстри поділяють на книги, картки й окремі листки.

*Бухгалтерські книги* застосовують для ведення записів із синтетичного й аналітичного обліку. У них усі листки зброшуровано, пронумеровано, на останній сторінці вказано кількість сторінок, засвідчено підписом керівника, головного бухгалтера, а також скріплено печаткою. До них належать: Касова книга, Головна книга, книга Журнал-Головна та ін. Бухгалтерські книги – раціональний та надійний спосіб збереження облікових реєстрів. Вони досить розгалужено застосовуються для ведення обліку коштів, товарно-матеріальних цінностей тощо.



**Рис. 3.3. Класифікація облікових реєстрів**

Для швидкого знаходження потрібної сторінки книги на початку або в кінці розміщують зміст або складається алфавітний покажчик.

Перевага книг у тому, що вони – надійний засіб збереження листів з обліковими записами від різного роду втрат і зловживань.

Проте на даний час книги в обліковій практиці використовуються обмежено. Основний недолік книг у тому, що вони ускладнюють поділ облікової праці (з кожною книгою одночасно може працювати лише одна особа).

*Картки* – таблиці спеціальної форми й стандартних розмірів, виготовлені на цупкому папері.

Прикладом можуть бути картки складського обліку матеріалів, інвентарні картки обліку основних засобів. Картки не скріплюються між собою, зберігаються у спеціальних ящиках і утворюють картотеку. Картки в картотеках розташовуються у спеціальному порядку, діляться на групи за допомогою спеціальних роздільників, а всередині групи – на підгрупи. Для забезпечення збереженості картки реєструються в реєстрі. Реєстр карток ведеться в розрізі рахунків синтетичного обліку.

Переваги карток над книгами – в їх рухомості, що забезпечує будь-яку систематизацію шляхом перегрупування, а також простоту запису. Картки ведуть на підприємствах, де не застосовується обчислювальна техніка для відображення аналітичних даних (докладний опис про об'єкт обліку) за кожною номенклатурою обліку (товарно-матеріальних цінностей, основних засобів тощо). Залежно від об'єкта, що обліковується, картки аналітичного обліку поділяють на:

- ❖ картки кількісно-сумового обліку, призначені для обліку товарно-матеріальних цінностей. У кожній карточці є три графи: прихід, видаток і залишок. Кожна графа ділиться на дві колонки: кількість і сума. У заголовку карточки проставляється ліміт (норматив) запасу. Наявність нормативу дозволяє легко виявити, чи немає підприємство даних засобів більше, ніж потрібно, а якщо менше, то на скільки;
- ❖ контокорентні картки для обліку в грошовому виразі розрахунків з дебіторами та кредиторами, підзвітними особами. Вони мають односторонню форму. Наявність 2-х паралельних колонок за дебетом і кредитом дозволяє чітко виділити стан розрахунків підприємства;
- ❖ багатографні, призначені для обліку витрат на виробництво.

Крім типових форм карток, в обліковій практиці застосовують інші спеціальні форми, як наприклад, картки складського обліку, інвентарні картки обліку основних засобів тощо.

*Листки* мають стандартний формат, кожний з них призначений для обліку певних операцій і залежно від цього має специфічний зміст. До таких листків належать журнали, відомості, розроблювальні групові таблиці тощо. У них, як правило, систематизують інформацію, необхідну для контролю й економічного аналізу.

**За обсягом змісту** облікові реєстри поділяють на реєстри синтетичного й аналітичного обліку та комбіновані. Такий поділ зумовлений відмінностями та призначенням синтетичних і аналітичних рахунків, різним ступенем узагальнення облікових даних та їх комбінування.

*Реєстри синтетичного обліку* – це реєстри, в яких облік ведуть за синтетичними рахунками: Головна книга, журнали, Журнал-Головна. Усі вони є матеріальними носіями синтетичного обліку.

В основу побудови реєстрів синтетичного обліку закладено шахову форму графлення облікових таблиць, де дебетові рахунки розміщуються в горизонтальних колонках, а кредитові – у вертикальних. Сума господарської операції записується на перетині дебетового та кредитового рахунків (табл. 3.2). Розглянемо її принципову схему на прикладі.

**Приклад.** Хлібопекарня придбала у постачальника виробничі запаси (борошно) на суму 30 000 грн., в т.ч. ПДВ – 5 000 грн. Після оприбуткування борошна постачальнику оплачено повну його вартість. Скласти бухгалтерські проводки та відобразити їх у шаховій відомості.

Наведені операції будуть відображені на рахунках бухгалтерського обліку так (табл. 3.1).

**Таблиця 3.1**

**Журнал реєстрації операцій**

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Отримано борошно від постачальника	20 «Виробничі запаси»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	25 000
2.	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	64 «Розрахунки за податками й платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	5 000
3.	Оплачено за борошно постачальнику	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	31 «Рахунки в банках»	30 000

Після відображення господарських операцій у Журналі реєстрації, суми заносять у шахову відомість у комірки на перетині кореспондуючих рахунків (табл. 3.2). Наприклад, у першій операції рахунок 20 «Виробничі запаси» за дебетом кореспондує з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». У шаховій відомості по горизонталі відображаються рахунки, які дебетуються, а по вертикалі – ті, що кредитуються. Тож сума 25 000 грн. (з першої операції) буде записана на перетині рахунків 20 (по горизонталі) та 63 (по вертикалі).

## Шахова форма облікових таблиць

Дебет \ Кредит	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
20 «Виробничі запаси»	25 000	
64 «Розрахунки за податками й платежами»	5 000	
63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		30 000

У процесі господарської діяльності мають місце й однорідні господарські операції, для відображення яких потрібні однакові кореспонденції рахунків, які необхідно було б відображати в одній і тій же клітинці. Тому шахову таблицю треба розділити на ряд таблиць.

Так, якщо шахову таблицю розділити по вертикалі, в одержаних таблицях обороти можна рахувати окремо за кредитом певних рахунків. Наприклад, обороти за кредитом рахунка 31 «Рахунки в банках» або обороти за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Якщо видозмінити одержані таблиці, то одержимо журнали (лінійно-позиційний спосіб запису).

Отже, в журналах проходить реєстрація та групування операцій за кредитом синтетичних рахунків з розбивкою за дебетом кореспондуючих з ним рахунків. Дебетові обороти за синтетичними рахунками одержують при сумуванні підсумків усіх журналів.

Для записів господарських операцій за аналітичними рахунками використовуються спеціальні реєстри. При цьому побудова і зміст реєстрів, де ведеться аналітичний облік, можуть бути різноманітними, залежно від об'єктів аналітичного обліку.

*Реєстри аналітичного обліку* – це реєстри, в яких облік ведеться за аналітичними рахунками. Дані подають у натуральних, трудових і вартісних вимірниках. До таких реєстрів належать книги, картки. У них реєстрах враховують специфіку об'єктів, які обліковують.

*Комбіновані реєстри систематичного обліку* – поєднують синтетичні й аналітичні записи. Застосування комбінованих реєстрів дає змогу оперативно отримувати хронологічні й систематичні дані або показники синтетичного й аналітичного обліку разом, що скорочує облікову роботу реєстрації і дає повне уявлення про здійснені операції. Прикладом комбінованого реєстру може бути Журнал.

**За видами бухгалтерських записів** облікові реєстри поділяють на хронологічні, систематичні та змішані (комбіновані).

*Хронологічними* називаються реєстри, призначення яких полягає у реєстрації операцій у порядку хронологічної послідовності їх виконання та оформлення. Так, ведеться Касова книга, в якій рух коштів у касі відображається за їх отриманням і видачею. До хронологічних реєстрів належать:

- Журнал реєстрації операцій, де записують усі господарські операції в календарній послідовності їх здійснення,
- Журнал обліку надходження готової продукції, вантажів,
- Відомість відвантаження та реалізації продукції;
- Табелі відпрацьованого часу та ін.

Особливе значення цих реєстрів полягає в їх оперативній та контрольній функціях, характеристиці руху об'єктів обліку.

*Систематичними* називаються облікові реєстри, в яких виконується групування однорідних операцій на синтетичних і аналітичних рахунках. Такі записи ведуть у Головній книзі, де узагальнюються записи за кожним синтетичним рахунком, а також у картках і книгах, де відображаються та групуються дані аналітичного обліку.

*Комбінованими* називаються реєстри, в яких одночасно поєднуються хронологічний і систематичний записи. Таку побудову має книга Журнал-Головна, в якій перша частина відображає журнал реєстрації операцій, а друга – групування операцій на синтетичних рахунках.

**За будовою** облікові реєстри поділяють на односторонні, двосторонні, багатографні та шахові.

В *односторонніх* облікових реєстрах подають дані про господарську операцію, суму якої записують за дебетом або за кредитом відповідного рахунка. Як правило, записи за дебетом і кредитом рахунка розміщують поряд на правій стороні реєстру, зліва розміщують інформацію щодо дати, номера, змісту операції тощо. Залежно від змісту обліковуваних операцій односторонні реєстри поділяють на контокорентні, кількісно-сумового та кількісно-сортового обліку. Прикладом таких реєстрів є Касова книга, картки аналітичного обліку розрахунків, Книга складського обліку, картки кількісно-сумового обліку матеріалів тощо.

*Двосторонні* облікові реєстри складаються з двох частин: в одній подають дані про дебетові обороти на рахунку, а у другій – про кредитові обороти на цьому рахунку. Двостороння будова реєстрів характерна для Головної книги.

*Багатографні* облікові реєстри – це реєстри, в яких одна з граф (найчастіше дебетова) поділена на кілька граф. До такого виду облікових реєстрів належать журнали, де окремі графи використовують



для аналітичного обліку за рахунками, суми яких групують за певними показниками (наприклад, розшифрування дебетових оборотів, облік витрат за статтями калькуляції тощо).

*Шахові* облікові реєстри побудовані за принципом шахової дошки. Записи в таких реєстрах роблять у клітинці, що на перетині стовпчика і рядка таблиці, які відповідають дебетовому і кредитовому обороту на відповідних рахунках. Така будова значно скорочує кількість записів, оскільки подвійний запис тут здійснюється в один робочий прийом, посилює поточний контроль відображення операцій та підвищує аналітичні можливості бухгалтерського обліку. За таким принципом побудовані журнали.

### 3.4. Техніка облікової реєстрації

Техніка облікової реєстрації – важливий етап формування достовірної та своєчасної інформації про реальні господарські процеси на підприємстві та надання її користувачам.

**Облікова реєстрація.** Застосування відповідних реєстрів зумовлене обсягом і специфікою облікових об'єктів, масовістю господарських операцій, способом реєстрації та обробки господарських операцій тощо. Відповідно до **статті 9** Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків і платежів по кожній іноземній валюті окремо.

В облікові реєстри записи здійснюють тільки на підставі належно оформлених і опрацьованих документів чорнилом темного кольору або пастою кулькових ручок, технічними засобами, які б забезпечували збереження цих записів протягом тривалого часу та запобігали внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

Перенесення інформації із первинних документів в облікові реєстри має здійснюватися в порядку надходження документів до місця опрацювання (бухгалтерія) відповідно до затвердженого плану-графіка документообігу. Записи господарських операцій мають бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому їх було здійснено.

У разі складання та зберігання реєстрів бухгалтерського обліку на електронних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників

господарських операцій, а також правоохоронних та інших відповідних органів у межах їхніх повноважень, передбачених законами.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи [1].

Регістри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їхніх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право у присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії реєстрів, що вилучаються.

Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством [1].

Записи в облікові реєстри можуть бути прості й копіювальні. Простими є записи, які здійснюються тільки в одному примірнику (реєстрі), наприклад, меморіальному ордері, журналі тощо. Копіювальні записи застосовують у тому випадку, коли необхідно мати копію запису. Копіювальні записи можуть вестися в ручному чи машинному (автоматичному) режимах.

Порядок відображення господарських операцій в облікових реєстрах залежить від форми бухгалтерського обліку, що застосовується на підприємстві. Так, при меморіально-ордерній формі операції спочатку відображають у реєстрах синтетичного обліку, а потім – аналітичного. При журнальній формі поточний облік операцій здійснюється одночасно в комбінованих реєстрах хронологічного і систематичного обліку, а за окремими об'єктами обліку – також синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, журнали та відомості за операціями розрахунків). При перенесенні інформації в обліковий реєстр з документа в останньому роблять відповідну позначку, що засвідчує закінчення облікової процедури щодо документа та має контрольне значення.

Наприкінці кожного місяця облікові реєстри закривають. Ця процедура передбачає підрахунок підсумків за дебетом і кредитом та сальдо за кожним синтетичним і аналітичним рахунком. Підсумкову інформацію переносять у реєстри, на основі яких складають звітність. Важлива при цьому система контролю записів, яка ґрунтується, як правило, на взаємозв'язках і взаємоконтролі даних облікових реєстрів. Так, загальний підсумок оборотів за синтетичними рахунками за звітний період, показаних в оборотній відомості за синтетичними рахунками, має збігатися з підсумком Журналу реєстрації операцій. У реєстрах шахової форми, а це здебільшого журнали, загальний підсумок граф по горизонталі має збігатися з підсумком граф по вертикалі. Щодо

контролю відповідності аналітичного обліку рахункам синтетичного обліку, то ця відповідність забезпечується за допомогою оборотних і сальдових відомостей. Сума записів за синтетичним рахунком має збігатися із підсумками оборотної відомості за його аналітичними рахунками. Якщо в регістрах бухгалтерського обліку поєднані дані синтетичного й аналітичного обліку (наприклад, у деяких журналах і відомостях), то процедура контролю стає зайвою, оскільки підсумки аналітичних рахунків і синтетичного збігаються, тобто однакові. Перевіркою правильності облікових записів і виправленням допущених помилок завершується процедура облікової реєстрації. Зведені дані облікових регістрів використовують для складання звітності з метою здійснення контролю й економічного аналізу.

### 3.5. Способи виправлення помилок в облікових регістрах

Виправлення помилок у первинних документах та облікових регістрах здійснюється на підставі П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (далі – підприємства) усіх форм власності (крім бюджетних установ і підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

У цьому Положенні визначається:

*Дата балансу* – дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

*Облікова оцінка* – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

*Подія після дати балансу* – подія, яка відбувається між датою балансу та датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

**Виправлення помилок**, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

**Виправлення помилок**, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

**Облікова оцінка може переглядатися**, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація.

Наслідки зміни в облікових оцінках належить відносити до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки.

Наслідки зміни облікових оцінок належить вносити до звіту про фінансові результати в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

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

**Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:**

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається та відображається як зміна облікових оцінок.

**Події після дати балансу** можуть вимагати коригування певних статей або розкриття інформації про ці події у примітках до фінансових звітів.

При наданні додаткової інформації про визначення сум, пов'язаних з умовами, що існували на дату балансу, вимагають коригування відповідних активів і зобов'язань.

**Дивіденди за звітний період**, які оголошені після дати балансу, належить розкривати в **примітках до фінансових звітів**.

Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства припинити діяльність або про неможливість її продовження, то

фінансова звітність складається без застосування принципу безперервності діяльності.

**У примітках до фінансових звітів потрібно розкривати таку інформацію щодо виправлення помилок, які мали місце в попередніх періодах:**

- ✓ зміст і суму помилки;
- ✓ статті фінансової звітності минулих періодів, які були переобраховані з метою повторного подання порівняльної інформації;
- ✓ факт повторного оприлюднення виправлених фінансових звітів або недоцільність повторного оприлюднення.

У разі зміни в обліковій політиці підприємству належить розкривати:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

При заповненні облікових реєстрів можливі помилки. **Помилки виникають з різних причин:** унаслідок втоми, недбалості працівника, несправності облікового пристрою або комп'ютера. Однак у тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчищення й необумовлені виправлення не дозволяються. А в документах, якими оформлено касові, банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускаються, документ оформляють заново.

**Помилки можуть бути локальні** – перекручування інформації тільки в одному обліковому реєстрі (наприклад, неправильно проставлена дата) і **транзитні** – помилка автоматично проходить через кілька облікових реєстрів, наприклад, перекручування запису будь-якої суми в журналі реєстрації операцій веде до помилок на рахунках, в оборотній відомості й балансі.

**Найчастіше помилки трапляються в тексті операцій**, тоді вони призводять до неправильної кореспонденції рахунків – бухгалтерської проводки. Також трапляються помилки при записах сум. Записавши суму за дебетом одного рахунка, бухгалтер забуває записати її за кредитом другого рахунка та навпаки. Інколи, записавши суму до журналу, він забуває рознести її за бухгалтерськими рахунками. Цю групу помилок можна легко проконтролювати шляхом правильного ведення методу подвійного запису.

Усі допущені помилки необхідно своєчасно виявити та належно виправити. Якщо в результаті перевірки виявлено помилку, то необхідно

з'ясувати суму помилки, її місце (за дебетом чи кредитом відповідного рахунка), встановити об'єкти, де помилки найбільш імовірні, порівняти дані взаємозв'язаних регістрів. Надійним, але досить громіздким способом виявлення помилок, є спосіб пунктування, коли суцільно або вибірково перевіряють записи, позначаючи перевірені суми у певний спосіб.

Порядок виправлення помилок залежить від їхнього характеру та часу виявлення. Чинним *Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку* [5] передбачено виправлення помилок двома способами: коректурним і сторно.

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

Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом **сторно**. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або зі знаком «мінус», а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис і відображається правильна сума та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи й облікові регістри, в яких допущено помилку, та підписується працівником, який склав довідку, після її перевірки – головним бухгалтером.

**Наприклад**, за видатковою накладною покупцеві відвантажено готову продукцію вартістю 12 000 грн., в т.ч. ПДВ – 2 000 грн. У бухгалтерському обліку було зроблено такі кореспонденції (табл. 3.3):

Таблиця 3.3

**Журнал реєстрації операцій**

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Відвантажено готову продукцію покупцеві	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»	12 000
2.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	64 «Розрахунки за податками й платежами»	2 000

Для виправлення помилкового запису неправильний запис спочатку «сторнують», тобто записують червоним чорнилом або зі знаком «мінус» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

## Бухгалтерська довідка

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Відвантажено готову продукцію покупцеві	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»	-12 000
2.	Відвантажено готову продукцію покупцеві	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»	10 000
Причина: неуважність бухгалтера.				

Отже, з прикладу видно, що перший помилковий запис на суму 12 000 грн. було виправлено другим виправним записом за тією ж кореспонденцією та сумою, але зі знаком «мінус». Наступний запис відображає операцію правильно – тобто на суму 10 000 грн. У випадку, коли запис на рахунках зроблено в правильній кореспонденції, але в перебільшеній сумі, також можна застосувати спосіб сторно. Тоді на суму різниці між неправильною (перебільшеною) величиною і правильною сумою роблять часткове сторно. Цей прийом широко використовують для коригування планових показників до рівня фактичних при перевищенні планових показників над фактичними, зокрема при калькулюванні готової продукції та визначенні її фактичного обсягу.

Дані способи виправлення помилок забезпечують правильне відображення економічної суті господарських операцій, сприяють здійсненню контролю й отриманню достовірної облікової інформації для потреб управління.

### 3.5. Форми бухгалтерського обліку

**Форма бухгалтерського обліку** – це певна система реєстрів бухгалтерського обліку, порядку та способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад бухгалтерського обліку.

Отже, форма ведення бухгалтерського обліку визначає форми, послідовність і способи облікових записів.

Сьогодні вітчизняні підприємства (на власний вибір) застосовують одну із п'яти форм обліку: меморіально-ордерну, журнально-ордерну (журнальну), автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

Призначення всіх форм однакове – для реєстрації господарських операцій, групування однорідних даних і відображення їх на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, підрахунку оборотів і сальдо за рахунками, узагальнення розрахунків у балансі та звітності.

Основні відмітні риси однієї форми від іншої:

- зміст і форма реєстрів, які використовуються;
- взаємозв'язок реєстрів синтетичного й аналітичного обліку;

- послідовність і способи записів в обліковій реєстрі.
- Основними ознаками, які характеризують ту чи іншу форму, є:
- види реєстрів, що використовуються та взаємодія між ними;
  - послідовність і способи записів у них;
  - використання засобів обчислювальної техніки.

**Меморіально-ордерна форма** бухгалтерського обліку, яка виникла в 1928-1930 рр., ґрунтується на застосуванні книг для ведення синтетичного обліку та карток — для аналітичного. Суть меморіально-ордерної форми полягає в тому, що на підставі оформлених, перевірених документів (первинних або згрупованих за певною ознакою) складають меморіальні ордери, в яких указують короткий зміст і підставу здійснення господарської операції, кореспондуючі рахунки за даною операцією та суму. Меморіальний ордер має таку форму (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Меморіальний ордер № _____ « _____ » _____ 20__ р.				
№ пор.	Короткий зміст операції та її підстава	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Видана заробітна плата (платіжна відомість № 14)	66	30	121 385,00
2	Видано в підзвіт на придбання матеріалів Ткачук А.В. (видатковий касовий ордер №279)	372	30	1 720,00
Сума обороту				123 105,00
Додаток на 3 аркушах				

Меморіальні ордери складають на окремих бланках або на самому документі, якщо на ньому в реквізитах відтворено форму ордера. Меморіальні ордери реєструють у хронологічному реєстрі меморіальних ордерів (реєстраційному журналі). У цьому журналі відображаються дані за кожним меморіальним ордером із зазначенням його загальної суми. Загальний підсумок цього журналу відображає обсяг господарської діяльності підприємства та використовується для контролю повноти відображення операцій на синтетичних рахунках. Він має дорівнювати дебетовому й окремо кредитовому обороту за всіма синтетичними рахунками та Головною книгою. Журнал реєстрації (реєстраційний журнал) меморіальних ордерів має таку форму (табл. 3.6).



Таблиця 3.6

Реєстраційний журнал за 20 р.

Назва меморіальних ордерів	Дата складання	Сума за меморіальним ордером, грн.
1	6.09	8 900,00
2	8.09	121 385,00
3	10.09	123 105,00
...		...
Усього		153 316,00

Реєстраційний журнал служить також для контролю збереження меморіальних ордерів і поданих до них документів. Реєстраційний журнал можна відкривати на рік: з 1 січня по 31 грудня з суцільною або помісячною нумерацією меморіальних ордерів. Якщо за меморіальними ордерами закріпилися постійні номери для відображення операцій на певній ділянці облікової роботи (наприклад, заробітна плата з нарахуваннями, банк, витрати тощо), то доцільна місячна нумерація меморіальних ордерів.

Після реєстрації дані меморіальних ордерів записують у Головну книгу, яка є систематичним реєстром синтетичного обліку. Рахунки в Головній книзі будують за шаховим принципом у вигляді двосторонніх багатографних таблиць, окремі графи яких призначені для запису операцій у розрізі кореспондуючих рахунків. Така будова Головної книги полегшує контроль кореспондуючих рахунків, дає змогу аналізувати обороти за даними рахунків синтетичного обліку.

У Головній книзі для кожного рахунка виділяють окрему сторінку. У Головну книгу записують дату та номер меморіального ордера, а також суму оборотів за дебетом і кредитом рахунка в розрізі кореспондуючих рахунків. Форму Головної книги подано в таблиці 3.7.

Форма Головної книги свідчить, що кожен запис за дебетом рахунка Головної книги одночасно показує кореспондуючий рахунок за кредитом, і навпаки, запис за кредитом рахунка — кореспондуючий рахунок за дебетом. Тому кожен запис у Головну книгу роблять двічі: один раз за дебетом, другий — за кредитом відповідних рахунків. Після закінчення місяця за кожним рахунком підраховують обороти за дебетом і кредитом, визначають залишки та складають оборотну відомість. Така побудова Головної книги дає змогу складати оборотну відомість як простої, так і шахової форми (табл.3.7).

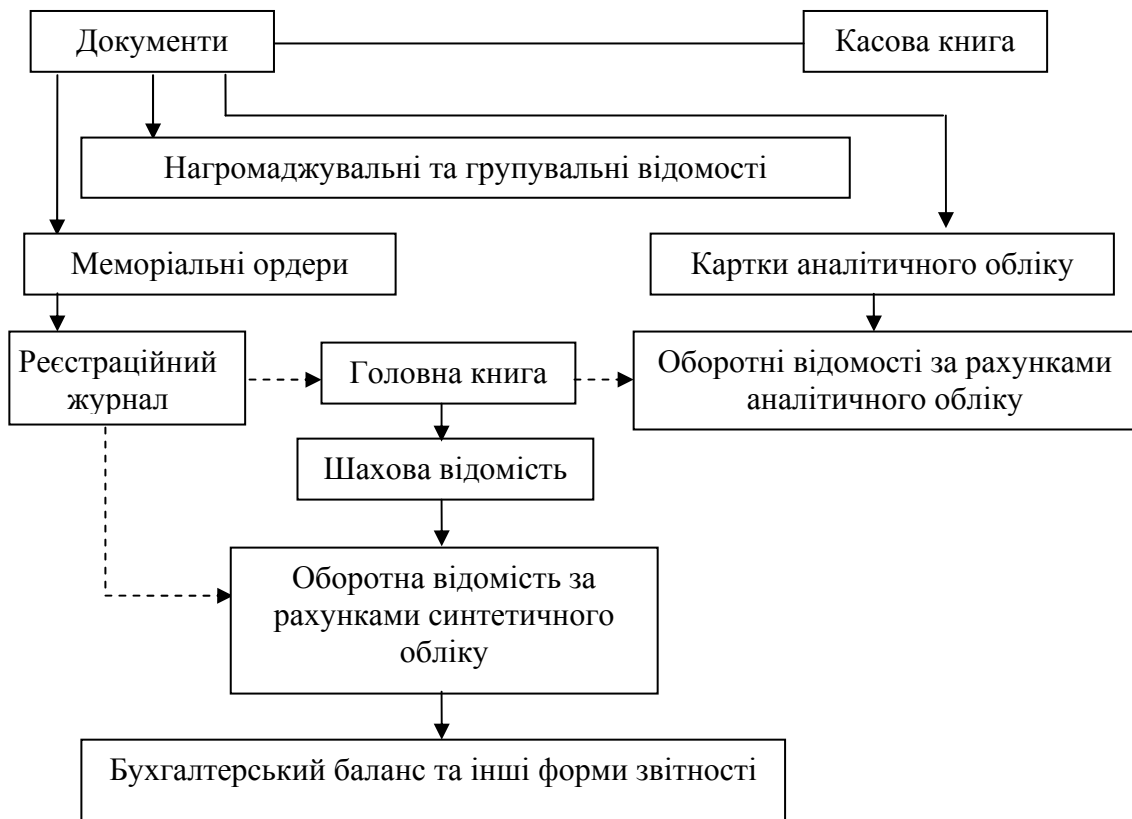
Таблиця 3.7

## Головна книга за рахунком 30 «Готівка»

Дата	№ меморіального оправа	Кредит рахунків				Дата	№ меморіального оправа	Дебет рахунків						
		311 «Поточні рахунки в національній валюті»	37 Розрахунки з різними дебіторами»	70 «Доходи від реалізації»	і т.д.			Разом	31 «Рахунки в банках»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	і т.д.	Разом	
		<b>Сальдо на 01.09</b>												
6.09	14			8000		8000	10.09	1		121385				121385
6.09	8		900			900	10.09	1			1720			1720
8.09	2	121385				121385								
...														
...														
<b>Оборот</b>		<b>121385</b>	<b>900</b>	<b>8000</b>		<b>130285</b>				<b>121385</b>	<b>1720</b>			<b>123105</b>
<b>Сальдо на 01.10</b>						<b>7500</b>								

Аналітичний облік у меморіально-ордерній формі ведуть, як правило, у картках, коли для кожного рахунка передбачено окрему картку. Щодо касових операцій, то їх ведуть у Касовій книзі. Записи в регістрах аналітичного обліку роблять із первинних документів, доданих до меморіального ордеру. Наприкінці місяця на підставі аналітичних рахунків складають оборотну відомість, підсумки якої звіряють з оборотами та залишками відповідних синтетичних рахунків. Завдяки цьому досягають взаємної перевірки достовірності записів на рахунках синтетичного й аналітичного обліку. Після взаємної звірки записів за даними синтетичних рахунків складають баланс, за даними вибірки та додаткових розрахунків на основі аналітичного обліку – інші форми фінансової та податкової звітності.

Меморіально-ордерна форма характеризується простотою побудови облікових регістрів (рис. 3.4). Поєднання синтетичного обліку в книгах з аналітичним обліком на картках дає змогу використати їх переваги, зокрема на малих підприємствах з невеликим обсягом облікової роботи.



**Умовні позначення:**

- > записи операцій
- - - - -> звірка записів

**Рис. 3.4. Схема меморіально-ордерної форми обліку**

Використання меморіальних ордерів сприяє упорядкуванню систематичного обліку, а перевірка дебетових і кредитових оборотів за рахунками Головної книги з оборотом реєстраційного журналу дає можливість установити повноту та правильність записів, усунути помилки.

Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку має як переваги, так і недоліки.

Перевагами меморіально-ордерної форми є:

- ✓ простота заповнення облікових реєстрів;
- ✓ легкість перевірки правильності відображення операцій;
- ✓ можливість виправлення помилок при звірці даних.

Недоліками форми можна вважати:

- ✓ багаторазовість запису однієї і тієї ж суми в різних реєстрах, що призводить до збільшення працемісткості робіт і збільшення ймовірності помилок;
- ✓ відставання аналітичного обліку від синтетичного та складність складання звітності;
- ✓ багаторазовість записів господарських операцій і пов'язані з цим зайві затрати праці;
- ✓ відокремленість синтетичного й аналітичного обліку;
- ✓ слабка адаптованість облікових реєстрів до потреб складання форм фінансової та податкової звітності.

Перелічені недоліки суттєво обмежують її застосування на підприємствах, в організаціях і установах. Однак в умовах використання сучасної обчислювальної техніки, досконалих програмних продуктів меморіально-ордерна форма доцільна й ефективна.

**Журнал-Головна** є різновидом меморіально-ордерної форми обліку. Це спрощений варіант меморіально-ордерної форми.

При цій формі обліку на основі згрупованих документів, а також зведених (нагромаджувальних) відомостей складають меморіальні ордери. Меморіальні ордери та додані до них документи є підставою для запису на рахунки синтетичного й аналітичного обліку.

Синтетичний облік ведуть у книзі «Журнал-Головна». Форма цієї книги, яка являє собою комбінований обліковий реєстр хронологічного та систематичного запису, дозволяє поєднувати хронологічну реєстрацію меморіальних ордерів, тобто замінює реєстраційний журнал і головну книгу (табл. 3.8). У кінці кожного місяця в цій книзі підраховують обороти за рахунками та підсумок колонки «Сума обороту за статтями». Цей підсумок повинен дорівнювати сумі дебетових і кредитових оборотів за всіма рахунками. Така рівність впливає із суті подвійного запису. Одночасно у книзі виводять сальдо за рахунками, які використовуються для складання бухгалтерського балансу. Підсумок дебетових сальдо має дорівнювати підсумку кредитових сальдо за всіма рахунками. У зв'язку з тим, що у книзі забезпечується контрольна рівність оборотів і сальдо, нема необхідності складати оборотну відомість за рахунками синтетичного обліку.

Аналітичний облік ведуть у книгах або картках. За рахунками аналітичного обліку складають оборотні відомості, підсумки яких звіряють з даними відповідних рахунків синтетичного обліку в книзі «Журнал-Головна». При цій формі обліку успішно може використовуватися сальдовий метод обліку товарно-матеріальних цінностей, а також нагромаджувальні документи, наприклад, виробничі звіти, які одночасно є регістрами аналітичного обліку (рис. 3.5).

**Журнальна (журнально-ордерна) форма** бухгалтерського обліку є сьогодні однією з найпрогресивніших і найбільш розповсюджених.

При використанні журнально-ордерної форми обліку документальною основою для ведення бухгалтерського обліку є первинні документи, нагромаджувальні відомості та журнали.

Виходячи з цього, журнали, які використовуються при журнальній формі, одночасно служать ордерами, які оформлюють бухгалтерські записи.



**Рис. 3.5. Схема форми обліку «Журнал-головна»**

Таблиця 3.8

## Книга Журнал-Головна на 20\_\_р.

№	Дата і № доку-мента	Зміст операції	Сума, грн.	22 «МПП»		30 «Готівка»		31 «Рахунки в банку»		36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»		63 «Розрахунки з постачальниками»		66 «Розрахунки за виплатами працівникам»		70 «Доходи від реалізації»		
				Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	
<b>Сальдо на 01.01</b>				3000		2000		1100		3800		7000		3750				
1	02.01 №4	Надійшли від постачальників малощні та швидкозношувані предмети	500	500								500						
2	05.01 №8	Одержано готівку з поточного рахунку	4000		4000		4000											
3	07.01 №3	Видана заробітна плата працівникам	3750			3750							3750					
4	10.01 №14	Реалізовано готову продукцію покупцям	2400						2400							2400		
<b>Оборот за місяць</b>				500		4000	3750	5100	2400			500		3750		2400		
<b>Сальдо на 01.02</b>				3500		2250			6200			7500		0				2400

**Журнали** – облікові реєстри хронологічної реєстрації синтетичного, а в багатьох випадках і аналітичного обліку. Записи в них здійснюються у порядку надходження документів, або підсумками за місяць і з нагромаджувальних відомостей, тобто за узагальнюючим принципом.

*Узагальнюючий принцип внесення записів до журналу такий:* в кінці місяця (в кінці дня при операціях з касою) після обробки всіх первинних документів одержані суми згідно з кореспонденцією рахунків, вносяться до відповідного кредиту даної суми журналу в графу, яка відповідає дебету цієї суми.

Реєстрація проводиться за кредитовою ознакою, тобто за кредитом даного рахунка в кореспонденції з рахунками, які дебетуються. Це досягається завдяки шаховій формі журналу. При цьому сума записується один раз, але показується рахунок, який дебетується та кредитується. Для зручності запису в журналі передбачена типова кореспонденція рахунків.

Кожен журнал ведеться за кількома близькими за своїм змістом рахунками. Журнал відкривається на місяць. У кожному з них відображається кредитовий оборот конкретного рахунка. Дебетовий оборот цього рахунка знайде відображення в інших журналах.

Схематично форму журналу показано у таблиці 3.9.

**Таблиця 3.9**

**Журнал № \_\_\_\_\_ з кредиту рахунка № \_\_\_\_\_ у дебет рахунків**

Номер запису	Підстава для запису ( назва та № документа)	У дебет рахунків				Разом за кредитом
		№ _____	№ _____	№ _____	№ _____	

Характерним при журнальній формі обліку є поєднання в ряді журналів синтетичного й аналітичного обліку. Це дозволяє в багатьох випадках відмовитися від ведення карток аналітичного обліку, складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками, необхідних для звірки з даними синтетичного обліку. Таке поєднання в одному обліковому реєстрі – журналі синтетичного й аналітичного обліку забезпечується шляхом використання лінійного запису. Це особливо характерно для рахунків, на яких обліковуються розрахунки з постачальниками, підзвітними особами, покупцями, замовниками та ін.

На доповнення до журналів за деякими синтетичними рахунками ведуться *допоміжні дебетові відомості*, в яких реєструються дебетові обороти із зазначенням кореспондуючих рахунків за кредитом. Ці дебетові відомості використовують як допоміжні облікові реєстри для посилення контролю за здійснюваними операціями та поєднання синтетичного й аналітичного обліку.

У кінці місяця журнали та відкриті до них відомості підписуються працівниками бухгалтерії, котрі склали їх, і головним бухгалтером. Місячні обороти журналів переносять у Головну книгу, про що роблять відповідні позначки. Головна книга є системним реєстром синтетичного обліку, де узагальнюються дані поточного обліку, проводиться взаємна перевірка записів.

У Головній книзі для кожного синтетичного рахунка відводять окрему сторінку. Будову Головної книги за журнальної форми показано в таблиці 3.10.

**Таблиця 3.10**

**Головна книга  
Рахунок 30 «Готівка»**

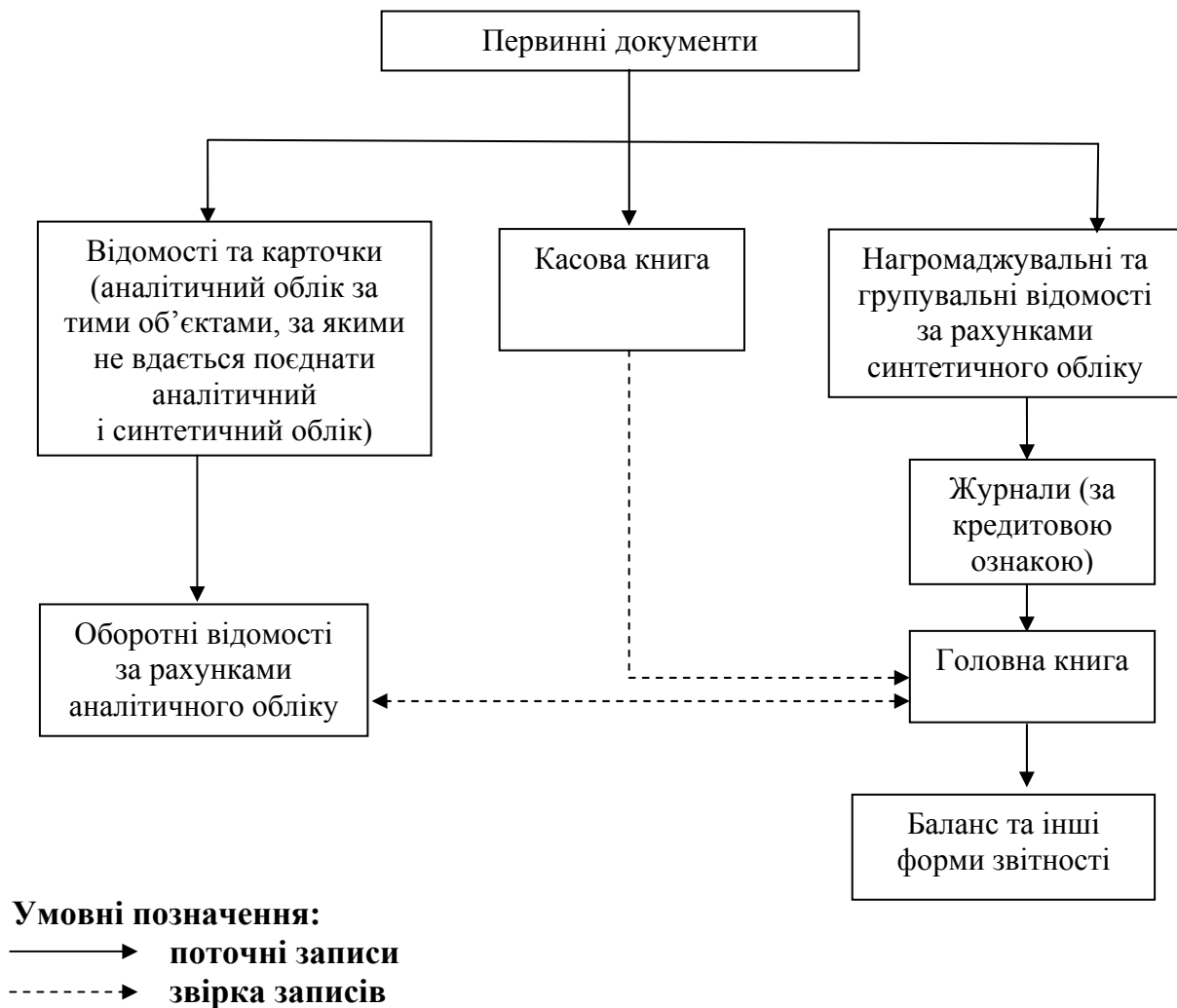
Місяці	Обороти за дебетом				Обороти за кредитом	Залишок		Місяці
	З кредиту рахунка 31 за журналом № 1	З кредиту рахунка 37 за журналом № 3	З кредиту рахунка 66 за журналом № 5	і т. д.		Дебет	Кредит	
<b>на 01.01.202__р.</b>						<b>2 000</b>		
Січень	30 000	65	113 500		150 000	3 000		Січень
Лютий	...	...	...					Лютий
Березень								Березень
...								
<b>Разом</b>								

Кредитові обороти журналів у Головну книгу переносять загальним підсумком (оскільки розгорнено за кореспондуючими рахунками їх відображають у журналі): дебетові обороти записують окремими сумами з різних журналів (щоб показати кореспонденцію дебетового обороту). Отже, журнали і Головна книга взаємно доповнюють один одного та дають розгорнену кореспонденцію за дебетом і кредитом кожного синтетичного рахунка. Тому складати оборотну відомість за синтетичними рахунками за цієї форми обліку недоцільно.



Наприкінці місяця за кожним синтетичним рахунком Головної книги виводять залишок (сальдо), який записують в окрему графу. За даними Головної книги складають бухгалтерський баланс, а за даними окремих журналів і їх відомостей – інші форми фінансової та податкової звітності. Після складання балансу журнали складають в окрему місячну папку і здають до поточного архіву бухгалтерії.

Схематично журнальну форму бухгалтерського обліку зображено на рис. 3.5.



**Рис. 3.5. Схеми журнальної (журнально-ордерної) форми обліку**

Журнальна форма порівняно з попередніми має такі переваги:

- скорочується обсяг облікової роботи шляхом усунення проміжних облікових ланок (наприклад, складання меморіальних ордерів та їх реєстрації);
- уникнення багаторазовості та дублювання записів в облікові реєстри;

- є певна регламентація порядку ведення обліку шляхом застосування журналів із заздалегідь надрукованим переліком кореспондуючих рахунків;
- прискорюється складання фінансової та податкової звітності, оскільки потрібна інформація міститься в журналах і їх відомостях.

Оскільки журнальна форма найбільш поширена у використанні підприємствами й організаціями в Україні, докладніше розглянемо систему реєстрів нині діючої журнальної форми бухгалтерського обліку та методичні засади її використання. Застосовувана форма бухгалтерського обліку ґрунтується на *Методичних рекомендаціях щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку* [8]. Ці методичні рекомендації передбачають застосування реєстрів бухгалтерського обліку, наведених у табл. 3.11.

Як свідчать дані таблиці, журнальна форма бухгалтерського обліку охоплює 7 журналів; 3 дебетові відомості; 13 відомостей аналітичного обліку; Головну книгу; різні реєстри; довідки та листки-розшифровки. Розглянемо найбільш принципові положення щодо складання окремих реєстрів журнальної форми бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.11

Реєстри бухгалтерського обліку

Номери		Найменування та призначення реєстрів	Формат бланка
Журналів	Відомостей		
1	2	3	4
		<b>Облік грошових коштів та грошових документів</b>	
1	–	Журнал 1 за кредитом рахунків 30, 31, 33	на 4 сторінках формату А4 х 1,5
–	1.1	Відомість за дебетом рахунка 30	
–	1.2	Відомість за дебетом рахунка 31	
–	1.3	Відомість за дебетом рахунка 33	
		<b>Облік довгострокових та короткострокових позик</b>	на 4 сторінках формату А4
2	–	Журнал 2 за кредитом рахунків 50, 60	

## Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4
		<b>Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань</b>	
3		Розділ I Журналу 3. Облік розрахунків за товари, роботи, послуги, інших розрахунків і резерву сумнівних боргів (за кредитом рахунків 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68)	на 1 сторінці формату А4 x 1,5
		Розділ II Журналу 3. Облік розрахунків з бюджетом, облік довгострокових і поточних зобов'язань (за кредитом рахунків 17, 52, 53, 54, 55, 61, 64, 67, 69)	"
	3.1	Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками	А4 x 1,5
	3.2	Відомість аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами	"
	3.3	Відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками	"
	3.4	Відомість аналітичного обліку виданих та отриманих векселів	"
	3.5	Відомість аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями	"
	3.6	Відомість аналітичного обліку розрахунків з бюджетом	"
		<b>Облік необоротних активів і фінансових інвестицій</b>	
4		Розділ I Журналу 4. Облік основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів та зносу необоротних активів (за кредитом рахунків 10, 11, 12, 13, 19)	на 1 сторінці формату А4
	—	Розділ II Журналу 4. Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (за кредитом рахунків 14, 15, 18, 35)	"
	4.1	Відомість аналітичного обліку капітальних інвестицій	"

## Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4
	4.2	Відомість аналітичного обліку фінансових інвестицій	"
	4.3	Відомість аналітичного обліку нематеріальних активів	"
		<b>Облік витрат</b>	
5, 5 А*	–	Розділ I Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99 і розділ II Журналу 5 і Журналу 5 А за кредитом рахунків з журналів 1, 2, 3, 4, 6	на 1 сторінці формату А4 х 1,5
	–	Розділ III Журналу 5 за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91	на 2 сторінках формату А4 х 1,5
	–	Розділ III А Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84	"
	–	Розділ III Б Журналу 5 А за кредитом рахунків 20, 22, 39, 65, 66	"
		Розділ IV Журналу 5 і Журналу 5 А. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари»	на 1 сторінці формату А4 х 1,5
	5.1	Відомість аналітичного обліку запасів	на розвороті двох сторінок формату А4
6		<b>Облік доходів і результатів діяльності</b>	
	–	Журнал 6 за кредитом рахунків 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 79	на 2 сторінках формату А4
	–	Розділ II «Аналітичні дані про доходи»	"
		<b>Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань</b>	

## Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4
7	–	Журнал 7 за кредитом рахунків 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49	на 1 сторінці формату А4
	7.1	Відомість аналітичних даних рахунка 42 «Додатковий капітал»	"
	7.2	Відомість аналітичних даних рахунка 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	"
	7.3	Відомість аналітичних даних рахунка 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	"
–	8	Відомість позабалансового обліку	на 1 сторінці формату А4
–		Головна книга	аркуш формату А4
–		Реєстр депонованої заробітної плати	аркуш формату А5
–		Бухгалтерська довідка	на 1 сторінці формату А6
–		Аркуш-розшифровка	на 1 сторінці формату А5

**Журнал 1 «Облік грошових коштів і грошових документів»** призначений для відображення операцій з грошовими документами. У цьому реєстрі відображаються обороти за кредитом рахунків:

- 30 «Готівка»;
- 31 «Рахунки в банках»;
- 33 «Інші кошти».

Крім того, до журналу відкривають **дебетові відомості** за вказаними рахунками. У розділі VII Журналу 1 наводяться аналітичні дані щодо

дебетових і кредитових оборотів за рахунками 30, 31, 33 в розрізі видів діяльності й напрямів їх витрачання. Накопичена за місяць і наростаючим підсумком з початку року облікова інформація необхідна для складання Звіту про рух грошових коштів, економічного аналізу й управління.

**Журнал 2 «Облік довгострокових і короткострокових позик»** призначений для відображення операцій з довгостроковими і короткостроковими позиками. У цьому реєстрі відображаються обороти за кредитом рахунків:

50 «Довгострокові позики»;

60 «Короткострокові позики».

Аналітичні дані до цих рахунків містяться в окремому III розділі, де забезпечується накопичення інформації в розрізі субрахунків про позикодавців, термін погашення кредиту, рух кредиторської заборгованості та дані про нараховані суми відсотків за користування позиками (фінансові витрати).

**Журнал 3 «Облік розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань»** призначений для відображення розрахункових операцій, операцій з визнання і погашення довгострокових і поточних зобов'язань. У цьому реєстрі відображаються обороти за кредитом таких рахунків.

#### **Розділ I:**

18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;

34 «Короткострокові векселі одержані»;

36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

37 «Розрахунки з різними дебіторами»;

38 «Резерв сумнівних боргів»;

51 «Довгострокові векселі видані»;

62 «Короткострокові векселі видані»;

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;

68 «Розрахунки за іншими операціями».

#### **Розділ II:**

17 «Відстрочені податкові активи»;

52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями»;

53 «Довгострокові зобов'язання з оренди»;

54 «Відстрочені податкові зобов'язання»;

55 «Інші довгострокові зобов'язання»;

61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями»;

64 «Розрахунки за податками й платежами»;

67 «Розрахунки з учасниками»;

69 «Доходи майбутніх періодів».

Відомості аналітичного обліку 3.1-3.6 як частину Журналу 3 ведуть окремо за операціями на рахунках 36, 37, 63, 64, 68, 34, 51, 62. Методичні рекомендації передбачають також ведення окремої відомості аналітичного обліку за операціями на окремих субрахунках, зокрема для обліку розрахунків з підзвітними особами, за претензіями, за авансами виданими і отриманими тощо. Аналітичний облік за наведеними рахунками надає інформацію про найменування дебітора чи кредитора, розгорнуту динаміку розрахунків, сальдо на початок і кінець місяця.

**Журнал 4 «Облік необоротних активів і фінансових інвестицій»** призначений для відображення операцій з необоротними активами та фінансовими інвестиціями. У цьому журналі відображають обороти за кредитом таких рахунків:

**Розділ I:**

- 10 «Основні засоби»;
- 11 «Інші необоротні матеріальні активи»;
- 12 «Нематеріальні активи»;
- 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;
- 19 «Гудвіл».

**Розділ II:**

- 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»;
- 15 «Капітальні інвестиції»;
- 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи»;
- 35 «Поточні фінансові інвестиції».

До Журналу відкривають відомості аналітичного обліку капітальних інвестицій, фінансових інвестицій та нематеріальних активів. У відомостях подається інформація щодо руху інвестицій за місяць і наростаючим підсумком з початку року та в розрізі напрямів, способів здійснення інвестицій, їх строковістю. Аналітичні дані обліку нематеріальних активів відображають їх назву, вид, місце використання, оцінку та рух.

**Журнали 5, 5А «Облік витрат»**, призначені для відображення витрат виробничої діяльності. Даний журнал можна вести у двох варіантах: облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» — Журнал 5 і облік виробничих витрат із застосуванням рахунків класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» — Журнал 5А. У цих журналах відображають обороти за кредитом таких рахунків:

- 20 «Виробничі запаси»;
- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;

- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 28 «Товари»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8, то облік витрат здійснюється у скороченому Журналі 5, якщо підприємство використовує рахунки класів 8 і 9, то облік витрат здійснюється в Журналі 5А. В обох журналах містяться аналітичні дані до рахунка 28 «Товари» та відомість аналітичного обліку запасів за рахунками чи субрахунками в розрізі за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання та місцями витрат). Показники Журналів 5 і 5А використовують при складанні Звіту про фінансові результати.

**Журнал 6 «Облік доходів і результатів діяльності»** призначений для відображення операцій з доходами та результатами діяльності. У цьому Журналі відображають обороти за кредитом рахунків:

- 70 «Доходи від реалізації»;
- 71 «Інший операційний дохід»;
- 72 «Дохід від участі в капіталі»;
- 73 «Інші фінансові доходи»;
- 74 «Інші доходи»;
- 76 «Страхові платежі»;
- 79 «Фінансові результати».

Журнал 6 містить окремий II розділ «Аналітичні дані про доходи», де накопичується інформація про склад інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі, інших фінансових та інших доходів, доходів від реалізації продукції (робіт, послуг) за бартерними контрактами, як за поточний період, так і за період з початку звітнього року. Ці дані необхідні при складанні приміток до річної фінансової звітності.

**Журнал 7 «Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань»** призначений для відображення операцій щодо руху власного капіталу та забезпечення зобов'язань. У цьому Журналі відображають обороти за кредитом рахунків:

- 40 «Зареєстрований капітал»;
- 41 «Капітал у дооцінках»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 43 «Резервний капітал»;

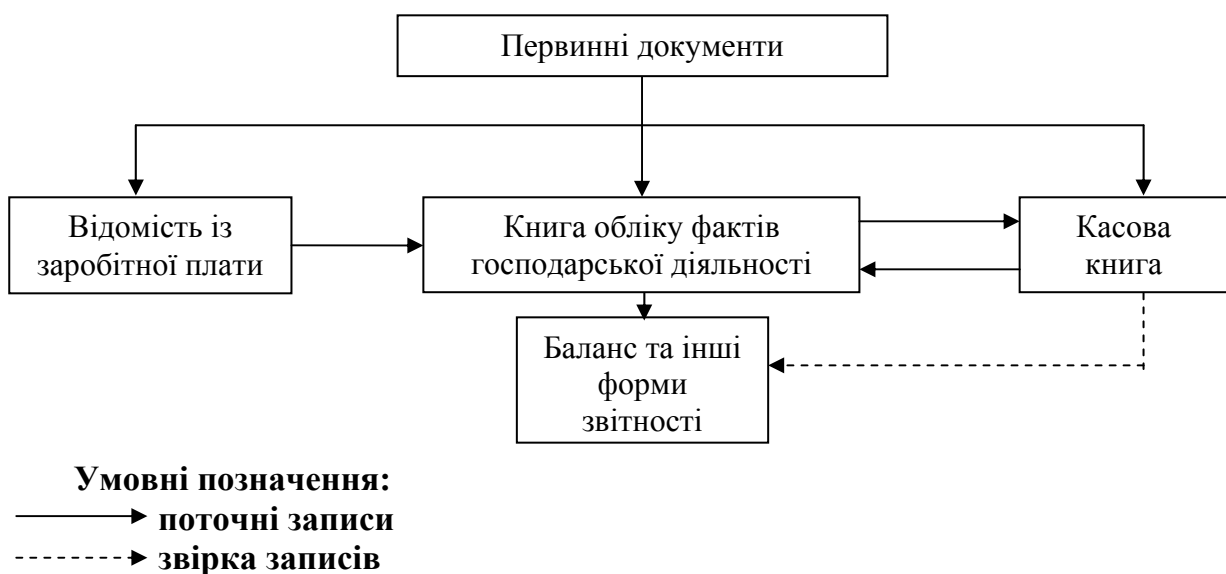


- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 45 «Вилучений капітал»;
- 46 «Неоплачений капітал»;
- 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»;
- 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»;
- 49 «Страхові резерви».

До складу Журналу 7 входять три відомості аналітичних даних щодо додаткового капіталу, нерозподілених прибутків (непокритих збитків), забезпечень майбутніх витрат і платежів, інформація про які накопичується наростаючим підсумком з початку року. Запропонована форма аналітичних відомостей може бути використана і для обліку статутного, пайового, вилученого та неоплаченого капіталу.

Облік об'єктів позабалансового обліку ведуть у спеціальній відомості 8, в якій протягом року відображають за простою системою аналітичний (пооб'єктний, особовий, номенклатурний) облік надходження та вибуття орендованих необоротних активів, активів на відповідальному зберіганні, контрактні зобов'язання, гарантії та забезпечення тощо.

**Проста форма обліку** застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), які здійснюють діяльність із виконання нематеріаломістких робіт і послуг (рис. 3.6). Ведення цієї форми обліку передбачено *Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [7]*.



**Рис. 3.6. Схема простої форми обліку**

Проста форма бухгалтерського обліку передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, який рекомендується друкувати у форматі А2.

У Журналі обліку господарських операцій записи здійснюються на підставі первинних і зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати й амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку.

За необхідності записи господарських операцій продовжуються у вкладних аркушах до Журналу.

Журнал ведеться щомісяця. Дані рядка «Сальдо на кінець місяця» з Журналу за попередній місяць переносяться у рядок «Сальдо на початок місяця» Журналу за звітний місяць за кожним рахунком бухгалтерського обліку.

У графі 3 «Зміст операції» у хронологічній послідовності позиційним способом відображаються господарські операції звітного місяця із зазначенням суми операції у графі 4 та одночасно у графах «Дебет» і «Кредит» двох рахунків бухгалтерського обліку відповідних видів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів і витрат.

Підсумкові дані у Журналі визначають підрахунком суми оборотів за дебетом і за кредитом усіх рахунків бухгалтерського обліку і виведенням сальдо на кінець місяця (графи 5-46). Суми дебетових і кредитових оборотів за місяць повинні бути однаковими та дорівнювати сумі з графі 4 «Сума господарської операції» у рядку «Усього оборотів за місяць».

Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці, з дебіторами і кредиторами малі підприємства застосовують Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносяться до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у графі 3 «Відомість 3-м».

**Спрощена форма бухгалтерського обліку.** Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована до застосування виключно на малих підприємствах. Організація бухгалтерського обліку господарських операцій на малих підприємствах регулюється *Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»* [1], *Податковим кодексом України* (зокрема *глава 1 розділу XIV*) [2].

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції у таких регістрах бухгалтерського обліку (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

**Характеристика облікових реєстрів спрощеної форми ведення  
бухгалтерського обліку**

Регістр бухгалтерського обліку	Розділ реєстру	Рахунок спрощеного Плану рахунків	Інформація, що відображається (господарська операція)
1	2	3	4
Відомість 1-м	Розділ I. Облік готівки та грошових документів	30 «Готівка»	Облік і узагальнення інформації про готівку та грошові документи
	Розділ II (зворотній бік). Облік грошових коштів та їх еквівалентів	31 «Рахунки у банках»	Облік і узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквівалентах грошових коштів і грошових коштів у дорозі
Відомість 2-м «Облік запасів»	Немає	20 «Виробничі запаси»	Облік і узагальнення інформації про сировину та матеріали, покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару і тарні матеріали, будівельні матеріали і матеріали, передані у переробку, запасні частини, матеріали сільгосппризначення, інші матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети і ТЗВ
		21 «Поточні біологічні активи»	Облік і узагальнення інформації про поточні біологічні активи рослинництва та тваринництва
		26 «Готова продукція»	Облік і узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торговельну націнку
Відомість 3-м	Розділ I. Облік розрахунків з дебіторами і кредиторами, по податках і платежах, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів	37 «Розрахунки з різними дебіторами»	Облік і узагальнення інформації про розрахунки з покупцями і замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткотермінові векселі отримані, про резерв сумнівних боргів
		55 «Інші довгострокові зобов'язання»	Облік і узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання по облігаціях, довгострокові зобов'язання по оренді й інші довгострокові зобов'язання

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4
		64 «Розрахунки за податками і платежами»	Облік і узагальнення інформації про розрахунки по податках, обов'язкових платежах, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки по пенсійному забезпеченню, соціальному страхуванню, страхуванню на випадок безробіття, індивідуальному страхуванню та страхуванню майна
		68 «Розрахунки за іншими операціями»	Облік і узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками і підрядниками, із учасниками, про короткотермінові позики, короткотермінові векселі видані, поточну заборгованість по довгострокових зобов'язаннях і розрахунки по інших операціях
		69 «Доходи майбутніх періодів»	Облік і узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
	Розділ II (зворотній бік). Облік розрахунків по оплаті праці	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	Облік і узагальнення інформації про розрахунки по оплаті праці
Відомість 4-м	Розділ I. Облік необоротних активів та зносу	10 «Основні засоби»	Облік і узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
		13 «Знос необоротних активів»	Облік і узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів
	Розділ II (зворотній бік). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	Облік і узагальнення інформації про довгострокові фінансові інвестиції
		15 «Капітальні інвестиції»	Облік і узагальнення інформації про капітальні інвестиції
		18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші активи»	Облік і узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи

Продовження таблиці 3.12

1	2	3	4			
		35 «Поточні фінансові інвестиції»	Облік і узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції			
Відомість 5-м	Розділ I. Облік витрат	80 «Матеріальні витрати»	Облік і узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати			
		81 «Витрати на оплату праці»				
		82 «Відрахування на соціальні заходи»				
		83 «Амортизація»				
	Розділ II. Облік витрат на виробництво	84 «Витрати операційної діяльності»	23 «Виробництво»	Облік і узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжне виробництва, виробничий брак		
		Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів			44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	Облік і узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
					70 «Доходи від реалізації»	Облік і узагальнення інформації про доходи від реалізації
74 «Інші доходи»	Облік і узагальнення інформації про суми інших доходів від операційної та звичайної діяльності					
		79 «Фінансові результати»	Облік і узагальнення інформації про фінансові результати			
Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечення майбутніх витрат і платежів		39 «Витрати майбутніх періодів»	Облік і узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів			
		40 «Зареєстрований капітал»	Облік і узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітал			
		47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	Облік і узагальнення інформації про забезпеченість майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування та цільові надходження			
Сальдова відомість	Немає	Усі рахунки спрощеного Плану рахунків	Узагальнення даних реєстрів по кожному рахунку бухгалтерського обліку (за дебетом і кредитом рахунка)			

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунка, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунка.

Залишки коштів за відомостями повинні бути співставленні з відповідними даними первинних і зведених документів, на підставі яких були зроблені записи (звіт касира, банківські виписки тощо).

У відомостях вказується місяць, за який вони складаються.

Схематично спрощену форму бухгалтерського обліку зображено на рис. 3.7.

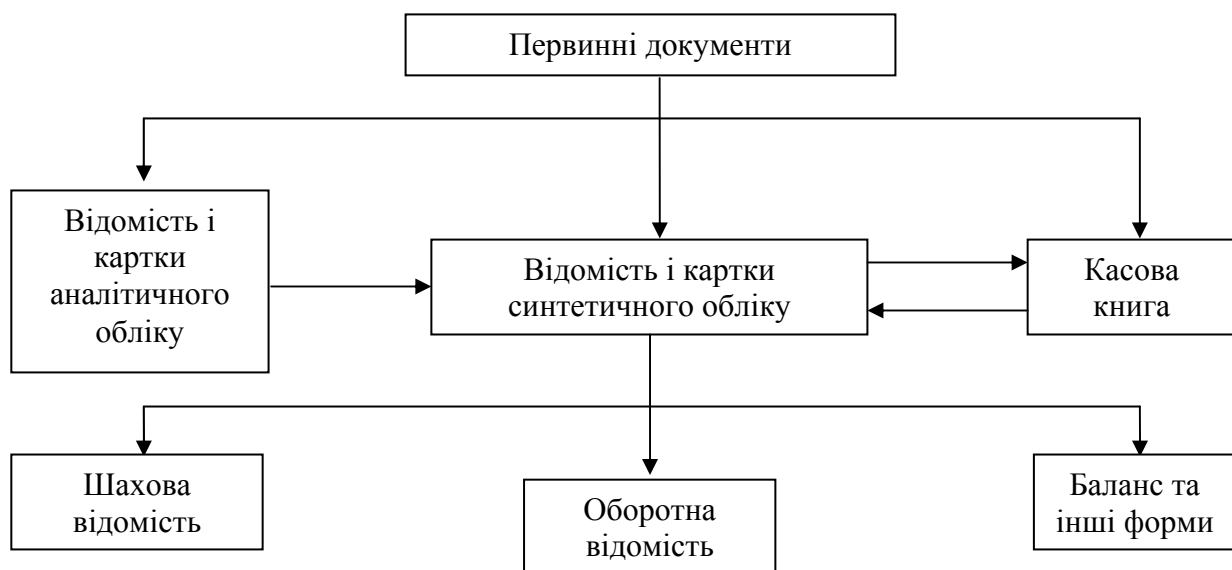


Рис. 3.7. Схема спрощеної форми обліку

Розвиток форм бухгалтерського обліку відбувається шляхом розширення аналітичності, посилення оперативності облікової інформації та підвищення контрольних функцій обліку. Активна роль у цьому належить обчислювальній техніці, яка докорінно змінює технологічний процес обліково-аналітичної роботи, створює умови для використання принципово нових облікових реєстрів. На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку в Україні важливе місце займає **автоматизація збирання й обробки облікової інформації**. Завдання автоматизації – підвищення якості роботи як бухгалтерів зокрема, так і всієї бухгалтерії в цілому. Звичайно, найбільша кількість помилок в обліку при паперовій технології виникає на етапі перенесення даних з одного реєстру в інший, а також при складанні різноманітних довідок і звітів. Використання автоматизованого обліку дає змогу повністю уникнути подібних помилок, оскільки, як правило, при автоматизованому обліку ведеться тільки один обліковий реєстр, всі

інші формуються автоматично, і ризик помилки при перенесенні даних між регістрами дорівнює нулю.

В Україні використовується значна кількість програмних продуктів для автоматизації обліку, найбільш популярні серед яких: «1С: Підприємство», «Парус», «Фінанси без проблем», «Акцент», «Бест Звіт Плюс», «Fin Expert» та ін.

Система «1С: Підприємство» є універсальною програмою. Основні її можливості полягають у тому, що вона передбачає: ведення синтетичного й аналітичного обліку стосовно потреб підприємства; ведення кількісного багатоваріантного обліку; одержання всієї необхідної звітності та різномірних документів за синтетичним і аналітичним обліком; повне налаштування (можливість доповнювати і змінювати план рахунків бухгалтерського обліку, систему проводок, ведення аналітичного обліку, форми первинних документів, форми звітності); автоматичний друк вихідних (первинних) документів.

Система «Парус» призначена для підготовки й обліку фінансово-господарських документів, накопичення інформації про здійснення господарських операцій на бухгалтерських рахунках, одержання внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Використання даної системи дає змогу: готувати платіжні документи; виписувати рахунки на оплату і накладні на відпуск товарів; вести облік основних засобів, виробничих запасів, дебіторської і кредиторської заборгованості, грошових коштів тощо; одержувати щомісячну звітність про рух засобів за відповідними рахунками; одержувати баланс підприємства та інші форми фінансової звітності. Отже, «Парус» – повнофункціональна система, що дозволяє автоматизувати всі облікові й управлінські завдання, характерні для підприємств малого та середнього бізнесу.

Система «Fin Expert» – це професійна система реального часу для комп'ютерних мереж, яка призначена для великих підприємств з великими обсягами даних.

«Акцент» – універсальна автоматизована програма для ведення управлінського та фінансового обліку на підприємствах. Ця програма забезпечує повноцінний, правильний з бухгалтерського погляду, багатовимірний та багаторівневий аналітичний і синтетичний облік. У програмі реалізована загальноприйнята методика фінансового та податкового обліку, яка підтримує Національні стандарти бухгалтерського обліку. «Стандартне рішення», що входить у комплект продукту, створене для підприємств оптово-роздрібною торгівлі. Також напрацьовано ряд спеціалізованих рішень, які базуються на стандартах і враховують специфіку бухгалтерського обліку при автоматизації підприємств.

«Бест звіт плюс» – програмний комплекс, призначений для автоматизації процесів роботи зі звітною документацією встановленого зразка. Він забезпечує організацію електронного документообігу у всіх без винятку суб'єктів господарювання будь-якої форми власності та джерел фінансування або між ними та державними контролюючими органами, подача звітності яким передбачена чинним законодавством. Передача звітності відбувається засобами електронної пошти із застосуванням підсистеми шифрування та пересилки. Функціональні можливості програмного забезпечення: формування картки установи та ведення реєстру форм (бланків) звітних документів; формування звітних документів із використанням різноманітних функцій контролю; імпорт інформації зі встановлених на підприємстві автоматизованих систем бухгалтерського обліку й управління виробництвом; формування пакетів звітності в електронному вигляді електронною поштою із застосуванням криптографічного захисту.

На сьогодні облік на більшості підприємств комп'ютеризовано. Швидкій автоматизації процесу бухгалтерського обліку сприяє різноманітність програмних продуктів, наявних на ринку, їх доступність і відносно легка засвоюваність. Технічні засоби поступово стають основою ведення обліку – суттєві зміни відбуваються у процесі збирання, накопичення облікової інформації, її передачі й одержання підсумкових показників. Отже, відбувається перехід до системного виконання облікових завдань за допомогою комп'ютерів, автоматизовані інформаційні технології утворюють людино-машинну облікову систему, яка функціонує на базі обчислювальних мереж та інших сучасних засобів комп'ютерної техніки, котрі забезпечують комплексне виконання функцій бухгалтерського обліку.

### **3.7. Облікова політика підприємства**

У сучасних умовах господарювання одним з найважливіших питань організації бухгалтерського обліку на кожному підприємстві є формування облікової політики. Виникнення поняття «облікова політика» в вітчизняній практиці пов'язане зі змінами в системі економічних відносин, що зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання та процесами трансформації бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Наслідком упроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять і явищ, до яких належить і облікова політика підприємства.

Намагання впровадити у практику обліку окремих елементів облікової політики пов'язують з Дж. Меєм, який 22 вересня 1932 р. у



своєму листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі виклав програму дії, яка містила три моменти [18, с.155]:

1) необхідність зобов'язати компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання ними методів обліку;

2) компанії повинні засвідчити те, що вони постійно дотримуються цих методів;

3) аудитори повинні підтвердити, що компанії справді використовували ці методи обліку, на які вони здійснюють посилення.

Поняття «облікова політика» офіційно впроваджено в міжнародну термінологію бухгалтерського обліку в листопаді 1974 року у зв'язку з прийняттям, а з 01.01.1975 р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [11].

В Україні термін «облікова політика» з'явився в бухгалтерській термінології на початку 90-х рр. ХХ ст. у результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а офіційно почав використовуватись у вітчизняній теорії та практиці бухгалтерського обліку з 1 січня 2000 р. після введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та інших П(С)БО, які регламентують альтернативні способи організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких підприємство має право вибору з врахуванням особливостей та специфіки своєї діяльності.

Термін «облікова політика» походить від англійського словосполучення «accounting policy». У вітчизняній економічній літературі наводять різні визначення поняття «облікова політика», при цьому серед науковців немає єдиного погляду на трактування поняття «облікова політика».

Ряд науковців тлумачить облікову політику як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством. До способів ведення бухгалтерського обліку належить способи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообороту, інвентаризації, способи застосування рахунків обліку, системи реєстрів, обробки інформації [12, 13, 15]. Тобто облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка дає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Тобто, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність

способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик для цілей обліку).

Офіційною датою початку використання даного терміна в Україні вважається 1999 р. – рік введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Але вперше окремі елементи облікової політики в практиці національного бухгалтерського обліку були використані після прийняття Кабінетом міністрів України Постанови «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» від 3 квітня 1993 р. № 250 (Постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 р.).

В умовах глобалізації та ведення обліку за міжнародними стандартами необхідно чітко визначити поняття «облікова політика підприємства». Згідно з визначенням, поданим у МСБО 1, облікова політика – це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів [10]. Залишаючи за підприємством право вибору облікової політики, МСБО 1 вимагає, щоб керівництво підприємства обирало та застосовувало облікову політику так, щоб його фінансові звіти повністю відповідали всім вимогам кожного конкретного МСБО та тлумаченням ПКТ (Постійний комітет з тлумачень). Це означає, що підприємство повинно застосовувати передусім підходи та методи обліку і подання інформації у фінансових звітах, які передбачено міжнародними стандартами.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Формування облікової політики належить до компетенції власника або уповноваженого органа (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством відповідно до засновницьких документів [1].

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

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера. Головний бухгалтер, або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, забезпечує його ведення відповідно до обраної облікової політики.

Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Тому формування облікової політики на підприємстві – досить трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємству доведеться працювати не один рік згідно з розробленою і затвердженою ним обліковою політикою.

При цьому підприємство самостійно обирає одну з таких форм ведення бухгалтерського обліку:

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, котрий здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Облікова політика забезпечує реалізацію принципу послідовності, який вимагає постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Облікова політика є важливою передумовою забезпечення такої якісної характеристики фінансової звітності, як зіставність, яка дає змогу користувачам фінансової звітності порівнювати фінансові звіти за різні періоди та різних підприємств.

Відповідно до п. 6 розділу IV Національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинно висвітлювати обрану під час формування фінансової звітності облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності [3].

Отже, облікова політика є важливим інструментом формування фінансової звітності та обов'язковим елементом фінансового обліку.

Основне призначення облікової політики підприємства полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві;
- формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов'язань, фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів і правил;
- забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії подальшого його розвитку в майбутньому;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності;
- роз'ясненні користувачам внутрішньої та зовнішньої звітності конкретних правил і процедур ведення обліку та складання звітності;
- наданні обліку планомірності та послідовності;
- підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві [10, с.30-31].

Однак питання призначення облікової політики знаходяться в тісному зв'язку з її користувачами, в першу чергу із зовнішніми, оскільки, як стверджують окремі економісти, «суть облікової політики полягає в механізмі узгодження майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації... В умовах, коли первинні документи знаходяться в повному розпорядженні підприємства, а допуск до них зовнішніх користувачів практично виключений, підприємство отримує можливості для маніпулювання методами узагальнення первинних даних і підготовки інформації та визначення необхідних для себе фінансових результатів. Реалізація концепції облікової політики забезпечує простір і незалежність для діяльності підприємства, надійний захист комерційної таємниці. Однак вона обмежує інтереси зовнішніх користувачів, практично створює можливість уводити їх в оману, виключає співставність інформації про результати діяльності підприємств, які застосовують різну облікову політику. Причому баланс інтересів порушується на користь підприємства» [10, с. 31]. Отже, облікова політика займає важливе місце в суспільстві, оскільки дає можливість за рахунок розкриття її елементів у звітності сформувати інформацію про діяльність підприємства, яку надають користувачам для прийняття обґрунтованих рішень.

Враховуючи вищезазначене, облікова політика – це комплекс методичних прийомів, способів, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляється самостійно, виходячи з особливостей його діяльності.

Облікова політика будь-якого підприємства повинна будуватися на основних принципах бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Облікова політика є системою, яка діє, як і кожна система, під впливом різного роду факторів. Їх визначення та класифікація дозволяють удосконалити механізми впливу на облікову систему в цілому та на облікову політику, зокрема.

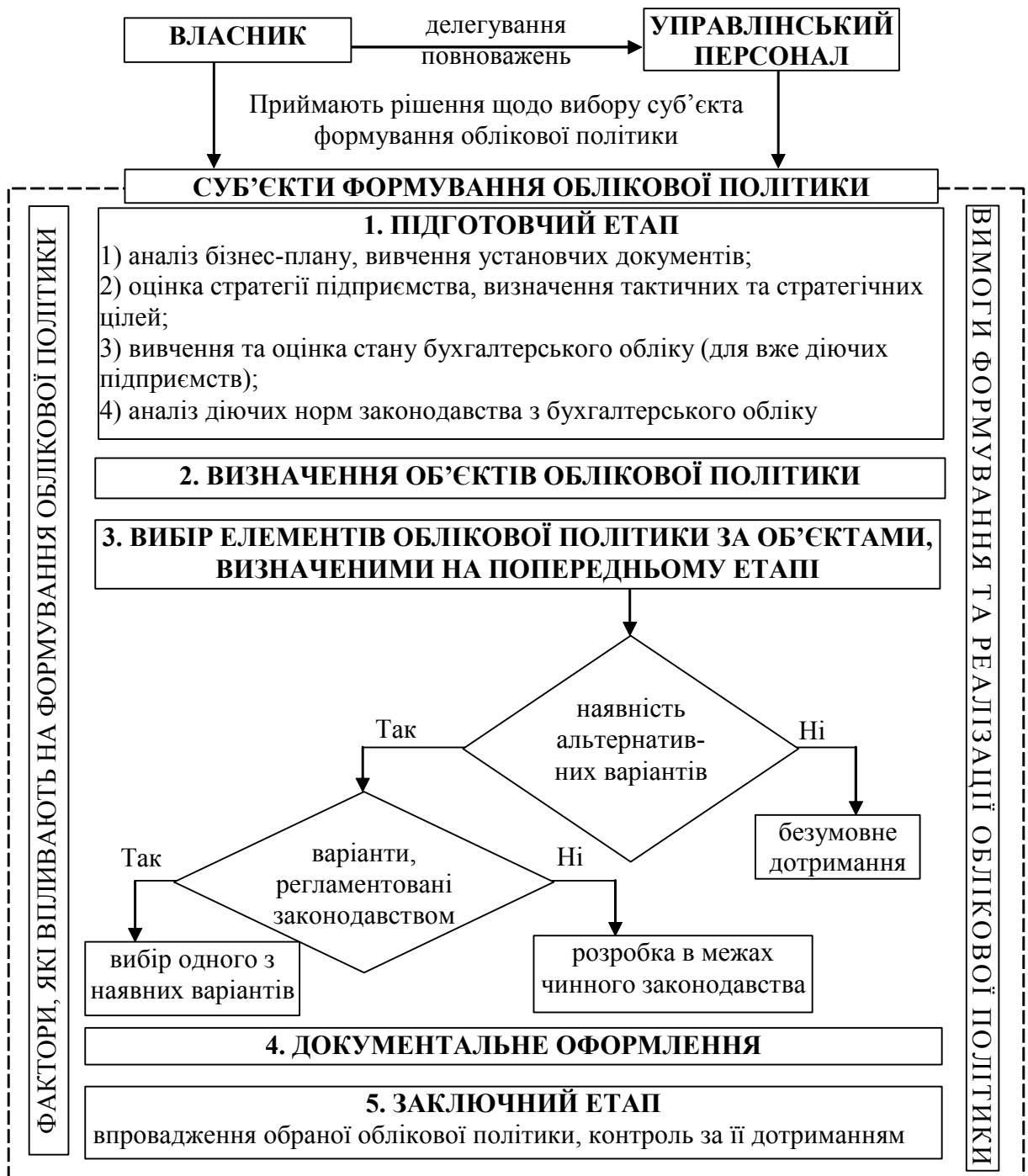
Фактори впливу на облікову політику наведено на рис. 3.9.



**Рис. 3.9. Фактори впливу на облікову політику**

Юридичною основою процесу формування облікової політики на кожному підприємстві є законодавчо-нормативні документи, які регулюють створення та функціонування того чи іншого типу підприємства в умовах різних форм власності, а також весь пакет законодавчих і нормативних актів, які стосуються бухгалтерського обліку та звітності підприємств.

Структурно-логічна схема формування облікової політики підприємства наведена на рис. 3.10.



**Рис. 3.10. Структурно-логічна схема формування облікової політики підприємства**

Для документального оформлення облікової політики підприємства використовується Положення про облікову політику, яке є базою для створення системи внутрішньої документації. Затвердження Положення про облікову політику підприємства здійснюється власником підприємства або особою, уповноваженою власником. Для доведення його норм до безпосередніх виконавців передбачається

підтвердження ознайомлення з Положенням про облікову політику підписом відповідальної особи. У разі наявності значної кількості облікових підрозділів доведення норм Положення про облікову політику підприємства здійснюється у вигляді витягу з нього в частині виконуваних облікових робіт. Визначено недоцільність щорічного перевидання Положення про облікову політику підприємства при відсутності змін, оскільки останнє збільшує документообіг і в більшості випадків є формальним актом.

Отже, облікова політика як складова бухгалтерського обліку покликана забезпечувати виконання розглянутих функцій у будь-який момент і в будь-яких економічних системах.

Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів.

Під «об'єктом облікової політики» розуміється будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти [10, с. 55].

Елементи облікової політики – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства [10, с. 57].

Виділені елементи понятійного апарату щодо облікової політики підприємств забезпечують систематизацію викладення процесу формування, змісту та реалізації облікової політики.

На сьогодні існують такі рівні реалізації облікової політики: міждержавний (регіональний), існування якого зумовлюється об'єктивними процесами інтеграції та глобалізації, державний та рівень підприємства (рис. 3.11).

Відповідно для кожного рівня виділяються суб'єкти облікової політики, до компетенції яких входить формування облікової політики та контроль за реалізацією обраного варіанту.

Суб'єктами облікової політики на мікрорівні є власники, на макрорівні – Міністерство фінансів України (Методологічна рада при Міністерстві фінансів (Методологічна рада при Міністерстві фінансів України); Кабінет Міністрів України; Верховна Рада України; Національний Банк України; Податкова служба та інші органи, які здійснюють регулювання у сфері бухгалтерського обліку.



**Рис. 3.11. Рівні формування та застосування облікової політики [10]**

Головними аспектами облікової політики є:

1. Теорія облікової політики, яка охоплює принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи.

2. Методологія обліку, яка складається з принципів і правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків.

3. Технологія обліку, яка містить у собі такі елементи:

- план рахунків обліку;
- форми обліку;
- послідовність проходження документів та їх обробка;
- організація внутрішнього контролю;
- організація складання реєстрів обліку та форм звітності;
- проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

4. Організація обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, способів ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [10, с.14].

Структура облікової політики складається з трьох взаємопов'язаних елементів: принципів, методів і процедур.



Після визначення процедур, способів і методів бухгалтерського обліку необхідних, щоб фінансова звітність найбільш повно і достовірно розкривала стан і діяльність підприємства, потрібно зафіксувати їх у наказі, який затверджується керівником підприємства. Однак розробляється облікова політика з переважною участю фахівців з бухгалтерського обліку.

Практичне впровадження принципів здійснюється за допомогою методів бухгалтерського обліку, які являють собою сукупність прийомів реєстрації (документація та інвентаризація), вартісного вимірювання (оцінка та калькуляція), поточного групування (рахунки та подвійний запис) і підсумкового узагальнення (баланс і звітність) фактів господарської діяльності підприємства.

Відповідно до листа Міністерства фінансів України № 27793, розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування таких елементів:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку та складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства [6].

Складові методичного аспекту облікової політики відповідно до листа Міністерства фінансів України № 27793 для цілей фінансового, управлінського та стратегічного обліку.

Отже, вибір конкретних методів щодо елементів облікової політики зумовлює те, що рівень фінансових результатів можна змінити через методи оцінки. У кінцевому підсумку це призводить до того, що на розмірі прибутку позначається суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку.

Для забезпечення об'єктивності процесу формування фінансових результатів з використанням методів облікової політики необхідне забезпечення тісного взаємозв'язку між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, головним бухгалтером, за допомогою якого всебічно обґрунтовується зміст облікової політики, і фінансового директора (якщо такий передбачений).

Отже, підприємства повинні здійснювати докладний аналіз доцільності застосування певних елементів облікової політики.

## Література

1. *Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року №356.*
2. *Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №6 від 14.01.2020 р.*
3. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №226 від 31.05.2019 р.*
4. *Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із*

останніми змінами, внесеними згідно із Законом №905-IX від 17.05.2020 р.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України №137 від 28.05.99р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за №392/3685. Із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1591 від 09.12.2011 р.
6. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №565 від 20.06.2018 р.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.
8. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових підприємств: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. – Луганськ, 2007. – 352 с.
9. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава, 2014. – 373 с.
10. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: «Карт-бланш». – 2011. – 235 с.
11. Хендріксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: [пер. с англ.] / под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
12. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

### **Питання для самоконтролю**

1. *Поняття організації обліку.*
2. *Централізована та децентралізована форми організації обліку.*
3. *Бухгалтерська служба підприємства.*
4. *Структура бухгалтерії.*
5. *Функції бухгалтерської служби.*
6. *Права й обов'язки посадових осіб бухгалтерської служби.*
7. *Обліковий процес.*
8. *Стадії (етапи) облікового процесу.*
9. *Облікові реєстри.*
10. *Класифікація облікових реєстрів.*
11. *Техніка облікової реєстрації.*

12. *Нормативно-правові акти, якими регулюються питання використання реєстрів.*
13. *Характеристика способів виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах.*
14. *Форма бухгалтерського обліку.*
15. *Меморіально-ордерна форма бухгалтерського обліку.*
16. *Журнал-Головна.*
17. *Характеристика журнальної форми обліку.*
18. *Реєстри журнально-ордерної форми.*
19. *Спрощена форма обліку.*
20. *Реєстри, які використовують при спрощеній формі обліку.*
21. *Автоматизована форма обліку.*
22. *Комп'ютерні програми для ведення бухгалтерського обліку.*

### **Тестові завдання**

#### **1. Обліковий реєстр – це:**

- а) система таблиць певної форми для групування, зведення й узагальнення даних на підставі первинних документів;*
- б) система інформації про фінансовий стан підприємства;*
- в) система принципів, методів і процедур для складання та подання звітності;*
- г) система взаємопов'язаних облікових реєстрів, послідовність і технологія бухгалтерських записів;*
- г) це питання є предметом наукових дискусій і єдиного твердження ще немає.*

#### **2. Облікова реєстрація – це:**

- а) відображення господарських операцій в облікових реєстрах;*
- б) відображення у звітності інформації про фінансовий стан підприємства;*
- в) відображення даних у таблицях певної форми для групування, зведення та узагальнення даних на підставі первинних документів;*
- г) відображення у первинних документах фактів господарської діяльності;*
- г) правильна відповідь відсутня.*

#### **3. Бухгалтерські реєстри за способом їх заповнення поділяють на:**

- а) систематизовані та хронологічні;*
- б) ручні та машинні;*
- в) синтетичні й аналітичні;*
- г) первинні та зведені;*
- г) первинні та бухгалтерські.*

**4. В аналітичних облікових регістрах використовуються такі вимірники:**

- а) трудові;*
- б) натуральні;*
- в) грошові;*
- г) усі перелічені вище;*
- г) правильна відповідь відсутня.*

**5. Бухгалтерські регістри за розміщенням інформації поділяють на:**

- а) одnobічні та двобічні;*
- б) ручні та електронні;*
- в) систематизовані та хронологічні;*
- г) синтетичні та аналітичні;*
- г) бухгалтерські та фінансові.*

**6. Які форми бухгалтерського обліку застосовують в Україні?**

- а) статистична, податкова, оперативна;*
- б) синтетична, аналітична, шахова;*
- в) меморіально-ордерна, журнальна, комп'ютерна, проста, спрощена, журнал-головна;*
- г) повна, комбінована і скорочена;*
- г) меморіально-ордерна, журнальна, комп'ютерна.*

**7. За яким принципом побудовані журнали журнально-ордерної форми обліку?**

- а) хронологічним;*
- б) кредитом рахунків;*
- в) дебетом рахунків;*
- г) послідовністю записів;*
- г) аналітикою.*

**8. Який обліковий регістр застосовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності?**

- а) Журнал 5;*
- б) Журнал 5А;*
- в) Головна книга;*
- г) Баланс;*
- г) Звіт про фінансові результати.*

**9. За допомогою якого способу неправильний запис закреслюють однією рисою так, щоб можна було прочитати закреслене, а зверху пишуть правильну суму або текст?**

- а) додаткових записів;*
- б) сторно;*

- в) часткового сторно;
- г) коректурного;
- г) усі відповіді правильні.

**10. Для обліку доходів і результатів діяльності при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- а) 5;
- б) 2;
- в) 1;
- г) 6;
- г) 7.

**11. Для обліку грошових коштів при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- а) 5;
- б) 2;
- в) 1;
- г) 6;
- г) 7.

**12. Для обліку запасів при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- а) 5;
- б) 2;
- в) 1;
- г) 6;
- г) 7.

**13. Для обліку банківських позик при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- а) 5;
- б) 2;
- в) 4;
- г) 6;
- г) 7.

**14. Для обліку власного капіталу при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- а) 3;
- б) 2;
- в) 4;
- г) 6;
- г) 7.

**15. Для обліку основних засобів при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- a) 3;
- б) 2;
- в) 4;
- г) 6;
- д) 7.

**16. Для обліку дебіторської заборгованості при застосуванні журнальної форми бухгалтерського обліку призначений Журнал:**

- a) 3;
- б) 2;
- в) 4;
- г) 6;
- д) 7.

**17. Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом:**

- a) подвійного запису;
- б) коректурним;
- в) сторно;
- г) балансовим;
- д) інвентаризаційним.

**18. До регістрів синтетичного обліку належить:**

- a) Головна книга;
- б) касова книга;
- в) розрахунково-платіжна відомість;
- г) звіт про використання коштів, наданих на відрядження або в підзвіт;
- д) усі наведені відповіді правильні.

**19. Підрахунки підсумків за дебетом і кредитом та сальдо за кожним синтетичним і аналітичним рахунком в обліковому регістрі – це:**

- a) дисконтування регістрів;
- б) закриття регістрів;
- в) відкриття регістрів;
- г) складання звітності;
- д) складання балансу.

**20. Записи у регістрах бухгалтерського обліку виконуються на підставі:**

- a) первинних документів;
- б) регістрів за минулий період;
- в) податкових накладних;
- г) фінансової звітності;
- д) спеціальних розрахунків.

**21. Які з оборотів за кредитом рахунків не відображаються в Журналі 6?**

- а) 70 «Доходи від реалізації»;*
- б) 71 «Інший операційний дохід»;*
- в) 72 «Дохід від участі в капіталі»;*
- г) 46 «Неоплачений капітал»;*
- д) 76 «Фінансові результати».*

**22. Підприємства, які використовують класи рахунків 8 і 9, облік витрат здійснюють у Журналі:**

- а) 4;*
- б) 5;*
- в) 5А;*
- г) 7;*
- д) 6.*

**23. У якому регістрі відображаються обороти за кредитом рахунків 50 «Довгострокові позики» та 60 «Короткострокові позики»?**

- а) Журнал 1;*
- б) Журнал 2;*
- в) Журнал 3;*
- г) Журнал 4;*
- д) Журнал 7.*



## **ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОСНОВНИХ ГОСПОДАРСЬКИХ ПРОЦЕСІВ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

### **Методичні рекомендації до вивчення теми**

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про облік процесів діяльності суб'єктів господарювання.

#### **Питання для вивчення:**

Облік процесу постачання.

Облік процесу виробництва.

Облік процесу реалізації.

#### **Після вивчення теми 4 студент повинен:**

- **знати:**

- основи обліку процесу постачання;
- основи обліку процесу виробництва;
- основи обліку процесу реалізації;
- порядок визначення фінансового результату.

- **уміти:**

- формулювати основи обліку процесу постачання;
- формулювати основи обліку процесу виробництва;
- формулювати основи обліку процесу реалізації;
- визначати кінцевий фінансовий результат.

- **набути навиків:**

- відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку господарських процесів за стадіями життєвого циклу підприємства;
- відображення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства.

## 4.1.Облік процесу постачання

**Процес постачання** – це сукупність господарських операцій із забезпечення підприємства предметами та засобами праці, необхідними для здійснення його господарської діяльності.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, яка складається з їх купівельної вартості і транспортно-заготівельних витрат (витрати з доставки матеріальних цінностей на підприємство). До них відносять: транспортні витрати (оплати тарифів стороннім транспортним організаціям, витрати власного автотранспорту), витрати по вантажно-розвантажувальних роботах і розміщенню на складах (зарплата вантажникам, відрахування на соціальні заходи та ін.).

Вартість матеріальних цінностей охоплює податок на додану вартість (ПДВ). Платником ПДВ є продавець (постачальник). Наприклад, відвантаживши підприємству матеріали на суму 18000 грн., постачальник одержав дохід у сумі 18000 грн., у якому сума ПДВ – 3000 грн. Сума ПДВ (3000 грн.) у складі виручки від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг називається податковим зобов'язанням, яка підлягає нарахуванню до бюджету постачальником. Запаси підприємством-покупцем оприбутковуються без ПДВ (15000 грн.), покупець сплачує постачальнику їх вартість з урахуванням ПДВ. Сума ПДВ (3000 грн.) для покупця є податковим кредитом. Такі суми ПДВ зменшують майбутнє податкове зобов'язання підприємства-покупця або відшкодовуються з бюджету.

Для розподілу транспортно-заготівельних витрат використовують методику згідно з *П(С)БО 9 «Запаси»* [6].

$$\text{Середній \% ТЗВ} = (\text{ТЗВп} + \text{ТЗВм}) \cdot 100\% / \text{Зп} + \text{Зм},$$

де ТЗВп – залишок ТЗВ на початок місяця;

ТЗВм – транспортно-заготівельні витрати за звітний місяць;

Зп – вартість запасів на початок місяця;

Зм – вартість одержаних у звітному місяці запасів.

$$\sum \text{ТЗВ} = \text{середній \% ТЗВ} \cdot \text{Зв} / 100,$$

де Зв – вартість запасів, які вибули за звітний місяць.

Схему відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу постачання наведено на рис. 8.1.

## 4.2.Облік процесу виробництва

*Процес виробництва* – це сукупність господарських операцій з виготовлення продукції.

**Собівартість продукції** (робіт, послуг) – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво. Витрати на виробництво утворюють виробничу собівартість продукції, до якої включаються:

1. Прямі матеріальні витрати (сировина та матеріали, куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші прямі матеріальні витрати).

2. Прямі витрати на оплату праці (заробітна плата робітників, інші виплати робітникам).

3. Інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші прямі витрати).

4. Змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, оплата праці апарату управління цехом, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення та ін.).

Підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- прямими матеріальними витратами;
- прямими витратами на оплату праці;
- амортизацією виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг;
- вартістю придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг;

іншими прямими витратами, у тому числі витратами з придбання електричної енергії (включаючи реактивну).

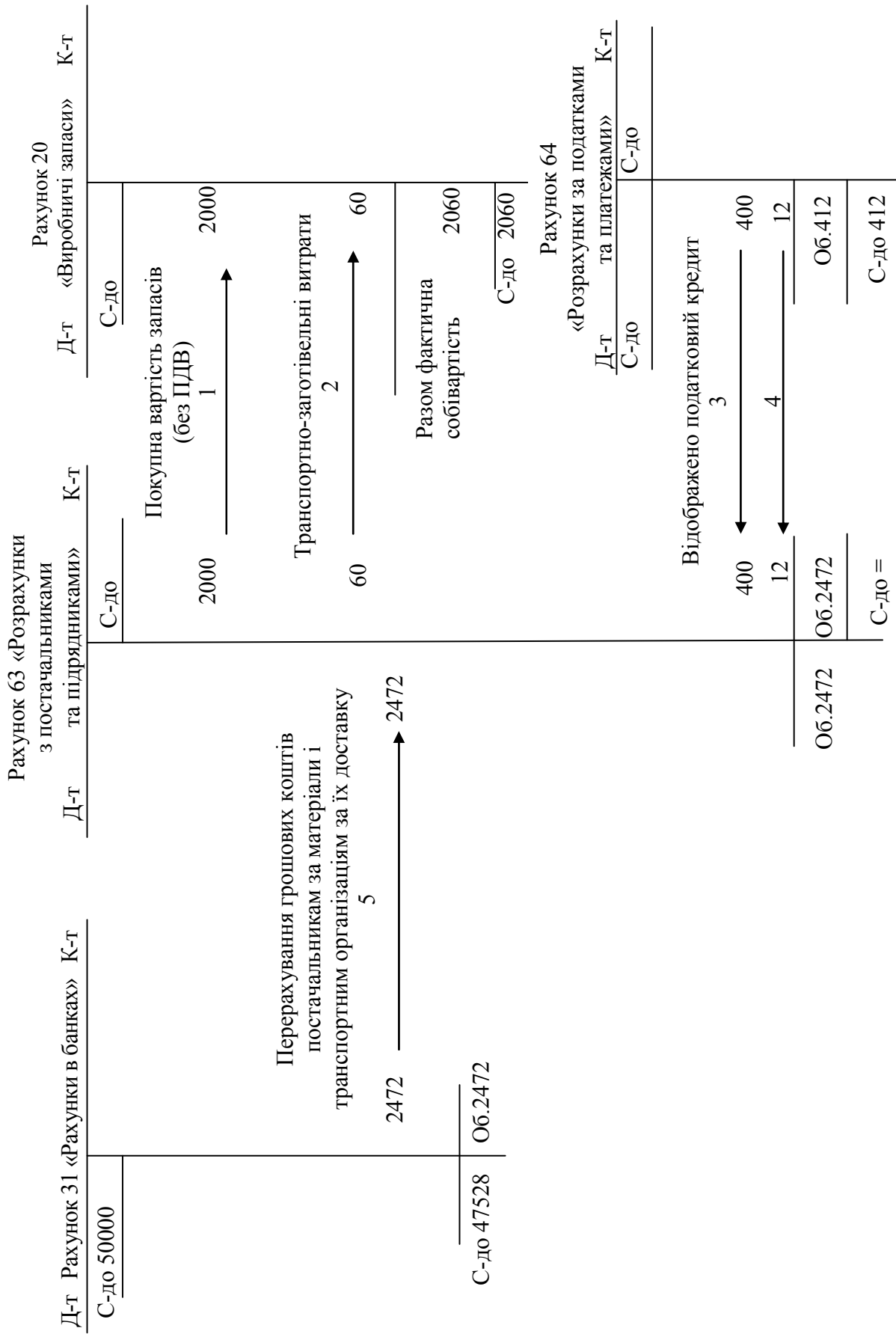
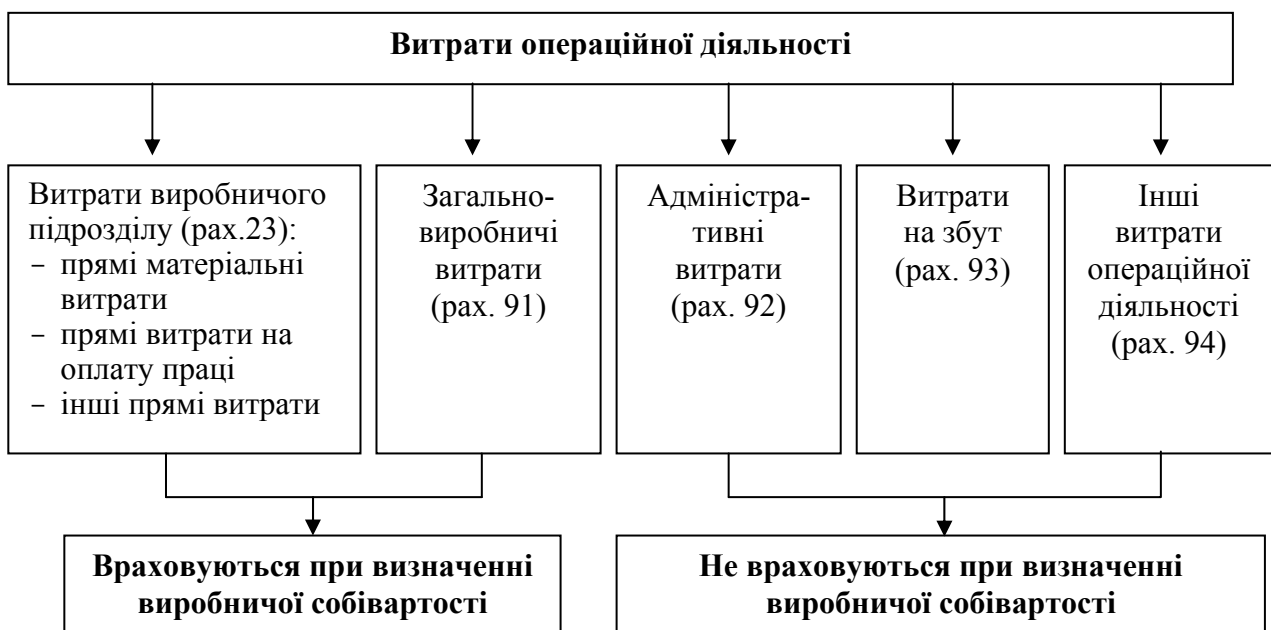


Рис. 4.1. Схема обліку процесу постачання

При застосуванні такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включаються з урахуванням вимог податкового законодавства. Загальновиробничі витрати у складі виробничої собівартості є непрямими витратами. Після закінчення звітного періоду загальна сума загальновиробничих витрат розподіляється на кожний об'єкт витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [8] з використанням бази розподілу: годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат та ін. База розподілу визначається обліковою політикою підприємства.

**Операційні витрати** – витрати, пов'язані з операційною діяльністю. До операційних витрат, які не включають до виробничої собівартості, належать: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Вони є витратами звітного періоду і включаються до Звіту про фінансові результати.

Класифікацію витрат операційної діяльності наведено на рис. 4.2.



**Рис. 4.2. Класифікація витрат операційної діяльності**

Фактична собівартість готової продукції визначається так:

$$СГП = ЗНВп + Вzp - ЗНВк,$$

де СГП – собівартість готової продукції;

ЗНВп – залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

Вzp – витрати на виробництво звітного періоду;

ЗНВк – залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Схему відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу виробництва наведено на рис. 4.3.

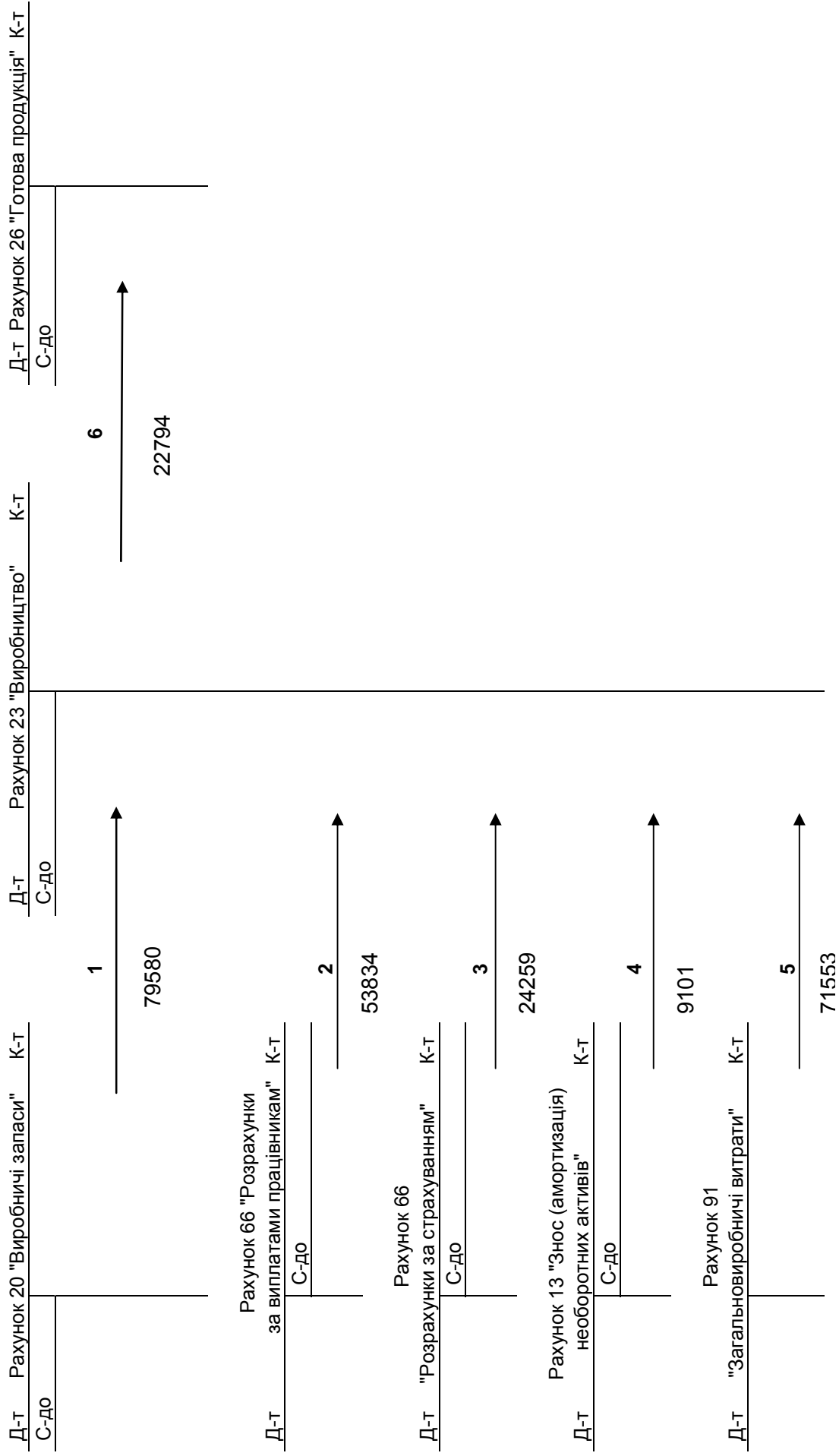


Рис. 4.3. Схема обліку процесу виробництва

Таблиця 4.2

## Відображення в обліку процесу виробництва (до рис. 4.3)

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Витрачено матеріали на виробництво	23	20	79580,00
2	Нарахована заробітна плата робітникам основного виробництва	23	66	53834,00
3	Проведено відрахування на соціальні заходи на суму нарахованої заробітної плати	23	65	24259,00
4	Нарахована амортизація на основні засоби, які брали участь у процесі виробництва	23	13	9101,00
5	Списано розподілені загальновиробничі витрати згідно з розрахунком бухгалтерії	23	91	71553,00
6	Оприбутковано з цеху № 2 на склад готову продукцію	26	23	22794,00

### 4.3. Облік процесу реалізації та визначення фінансового результату

*Процес реалізації* – це сукупність операцій, пов'язаних з реалізацією готової продукції, товарів, виконаних робіт і послуг, з визначенням фінансових результатів від основної діяльності підприємства.

Цим процесом завершується кругообіг господарських засобів підприємства, а отримані грошові кошти від реалізації використовують для відновлення процесів придбання та виробництва.

Процес реалізації передбачає, по-перше, відвантаження продавцем продукції (товарів, робіт, послуг) та її передачу покупцям за відповідну плату згідно з договором; по-друге, одержання коштів на поточний рахунок, чи в касу продавця продукції (товарів, робіт, послуг).

Ціну, за якою підприємство реалізує продукцію (роботи, послуги), називають **відпускною ціною реалізації**. Для більшості продукції відпускні ціни договірні та встановлюються на підставі договорів між підприємствами.

При продажу продукції підприємство отримує доходи та несе відповідні витрати.

У П(С)БО 15 «Дохід» [7] наведені критерії визнання доходу. Дохід визнається при збільшенні активу або зменшенні зобов'язання, які зумовлюють зростання власного капіталу за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Одним із принципів ведення бухгалтерського обліку є **принцип нарахування**, суть якого полягає в тому, що доходи відображаються в обліку й у фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від

часу надходження і сплати грошових коштів. Це означає, що в бухгалтерському обліку дохід відображається в момент відвантаження продукції або товарів, у момент надання послуг і передачі виконаних робіт покупцям і замовникам.

**Приклад.** Якщо покупець витрачає 1500 грн., сплачуючи за товари готівкою, то ці 1500 грн. відразу визнаються як виручка від реалізації. Якщо меблевий комбінат відпускає товар меблевому магазину на 30 тис. грн. у рахунок наступної оплати, то ці 30 тис. грн. є виручкою для меблевого комбінату.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається з використанням відпускних (договірних) цін з урахуванням суми податку на додану вартість. На суму доходу в підприємства виникає дебіторська заборгованість. Отже, визнаючи дохід (виручку), суму виручки необхідно відобразити за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації». При цьому податкове зобов'язання у складі виручки підлягає нарахуванню до бюджету і зменшує дохід підприємства, що повинно бути відображено за дебетом рахунка 70 «Доходи від реалізації» і за кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами».

Після таких записів кредитове сальдо по рахунку 70 «Доходи від реалізації» являє собою чистий дохід від реалізації.

Порядок визначення в сумі доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПДВ такий:

$$\sum \text{ПДВ} = \text{Дохід від реалізації} * \% \text{ ПДВ} / 100 + \% \text{ ПДВ}.$$

Шляхом вирахування  $\sum$  ПДВ з доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається сума чистого доходу, отриманого від реалізації.

Не визнаються доходами такі надходження:

- суми ПДВ і акцизного податку, які підлягають перерахуванню до бюджету;
- суми попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- суми авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг).

Іншим принципом бухгалтерського обліку, що використовується у процесі реалізації, є **принцип нарахування**. Суть принципу полягає в тому, що фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом зіставлення доходів з витратами, здійсненими для отримання цього доходу. Це означає, що при відображенні доходу в бухгалтерському обліку одночасно необхідно відобразити витрати за дебетом рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

До складу витрат операційної діяльності відноситься собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт послуг), адміністративні витрати,



витрати на збут, інші операційні витрати. Ці витрати обліковуються на окремих рахунках і по закінченні звітного періоду відносяться на фінансові результати.

Собівартість реалізації складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат.

Собівартість реалізованої продукції (СРП) визначається так:

$$\text{СРП} = \text{ЗГПп} + \text{СПз} - \text{ЗГПк},$$

де ЗГПп – залишок готової продукції на початок звітного періоду;

СПз – собівартість продукції, виробленої за звітний період;

ЗГПк – залишок готової продукції на кінець звітного періоду.

Для визначення фінансового результату звітного періоду від операційної діяльності необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, до яких включають:

- собівартість реалізованої продукції,
- адміністративні витрати,
- витрати на збут
- інші операційні витрати.

До інших операційних витрат відносять: витрати на дослідження і розробки; собівартість реалізованих виробничих запасів; сумнівні та безнадійні борги; визнані штрафи, пені, неустойки та ін.

При цьому доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів (ст.4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]).

Схему відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу реалізації наведено на рис. 4.4.

**Таблиця 4.3**

**Відображення в обліку процесу реалізації (до рис. 4.4)**

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Зараховано в доходи від реалізації вартість відвантаженої покупцям готової продукції за продажною (договірною) вартістю	36	70	84000
2	За рахунок доходів від реалізації нараховане ПДВ	70	64	14000
3	Списано з балансу (зі складу) готову продукцію, відвантажено (реалізовано) покупцям за собівартістю її виготовлення	90	26	22794

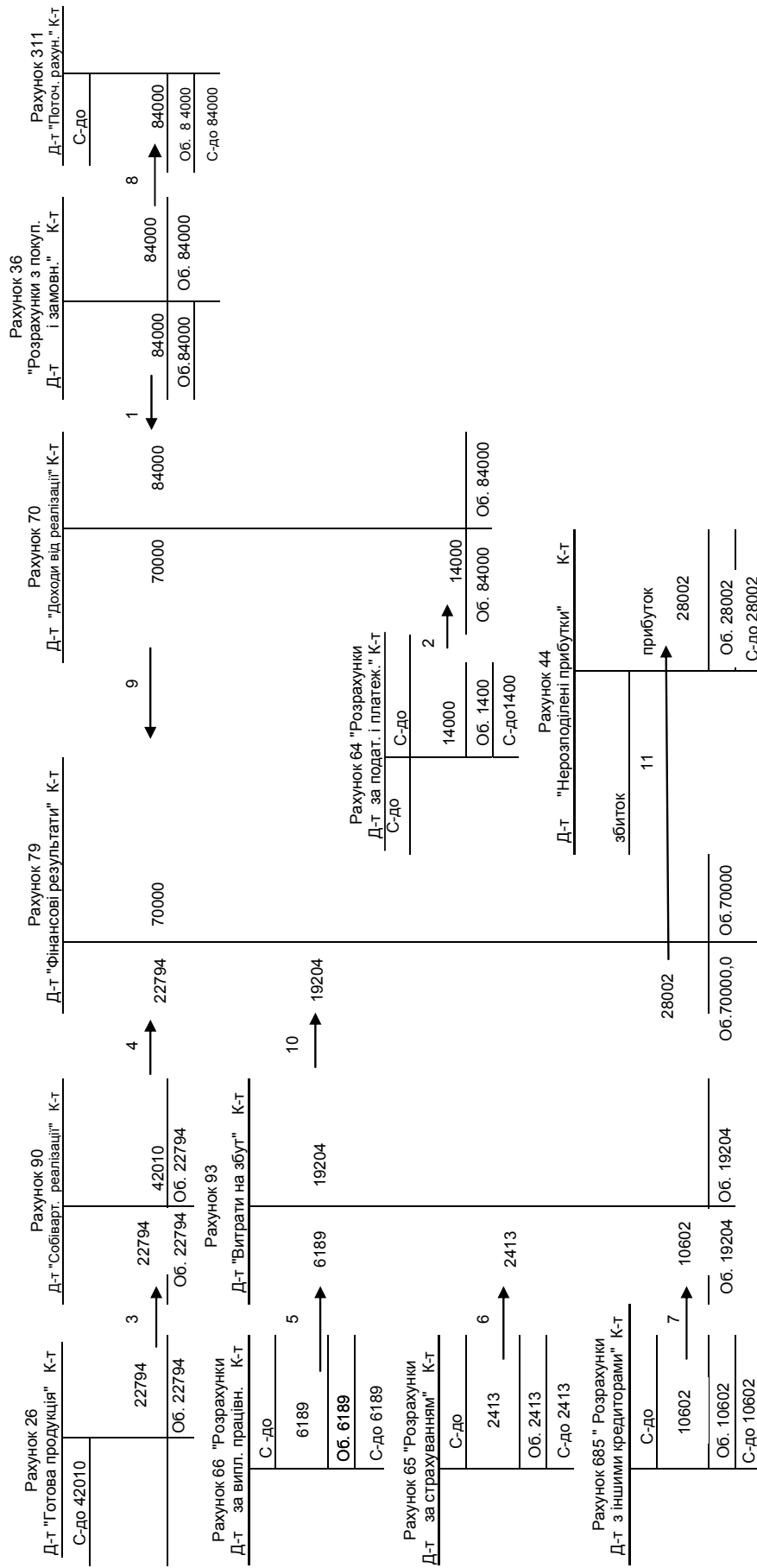


Рис. 4.4. Схема обліку процесу реалізації

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5
4	Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	79	90	22794
5	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим збутом продукції	93	66	6189
6	Проведені відрахування на соціальні заходи від суми нарахованої заробітної плати	93	65	2413
7	Нараховано стороннім організаціям за транспортні та рекламні послуги	93	685	10602
8	Зараховано на поточний рахунок підприємства кошти, одержані від покупців за відвантажену їм продукцію	311	36	84000
9	Списано суму чистого доходу від реалізації продукції за вирахуванням ПДВ на фінансовий результат	70	79	70000
10	Наприкінці звітної періоду списано на фінансові результати витрати на збут	79	93	19204
11	Визначено і списано прибуток від реалізації	79	441	28002

Загальна схема визначення фінансових результатів підприємства наведена на рис. 4.5.

Таблиця 4.4

## Відображення в обліку визначення фінансових результатів (до рис. 4.5)

№ з/п	Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1.	Нараховано покупцям заборгованість по оплаті за відвантажену продукцію за договірною ціною	36	70	480000
2.	Відображено суму податкового зобов'язання	70	64	80000
3.	Списано собівартість реалізації на фінансові результати	79	90	70000
4.	Списано суму чистого доходу від реалізації у порядку закриття рахунка «Доходи від реалізації»	70	79	400000
5.	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79	92	10000
6.	Списано витрати на збут на фінансові результати	79	93	3000
7.	Списано інші витрати операційної діяльності	79	94	2000
8.	Списано податок на прибуток на фінансові результати	79	98	66150
9.	Відображено суму чистого прибутку звітної періоду	79	441	248850

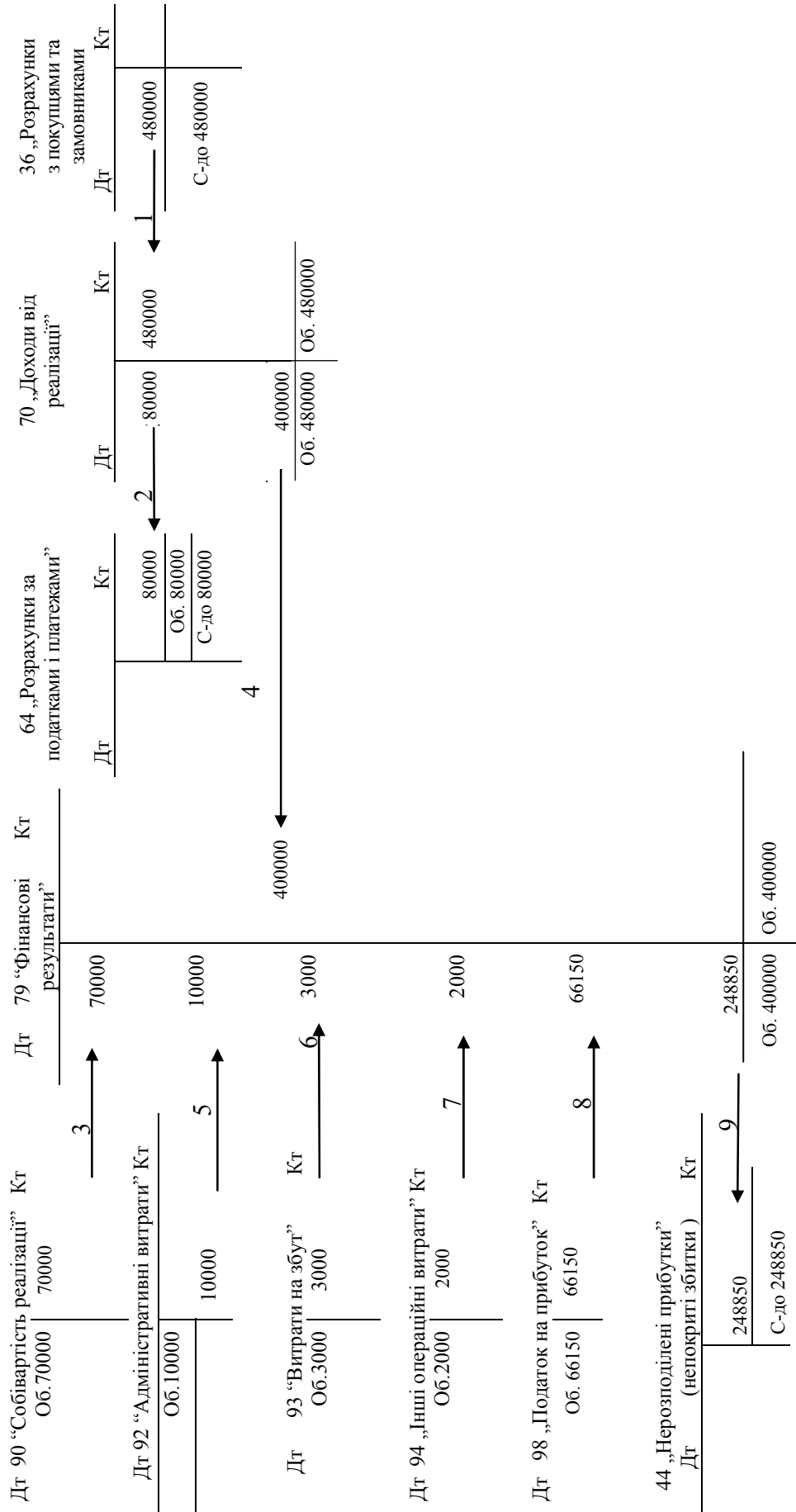


Рис. 4.5. Схема бухгалтерських проводок, які відображають процес визначення фінансового результату

## Література

1. *Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.*
2. *Про акціонерні товариства: Закон України від 17 вересня 2008 року №514-VI із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №738-IX від 19.06.2020 р.*
3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*
4. *Про господарські товариства: Закон України від 19 вересня 1991 року №1576-XII із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №720-IX від 17.06.2020 р.*
5. *Цивільний кодекс України прийнятий 16 січня 2003 року за №435-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.*
6. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 16.09.2019.*
7. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України №290 від 29.11.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №627 від 27.06.2013 р.*
8. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №627 від 27.06.2013 р.*
9. *Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.*

## Питання для самоконтролю

1. *Господарські процеси.*
2. *Підприємництво.*
3. *Підприємство.*
4. *Поділ підприємств відповідно до обсягів господарського обороту підприємства та кількості його працівників.*
5. *Види підприємств в Україні.*
6. *Акціонерне товариство.*

7. Види акціонерних товариств в Україні.
8. Процес постачання.
9. Транспортно-заготівельні витрати.
10. Визначення вартості запасів, які вибули за звітний місяць.
11. Процес виробництва.
12. Собівартість.
13. Витрати, які включаються до виробничої собівартості.
14. Нормативно-правові акти, якими регулюється формування виробничої собівартості.
15. Визначення операційних витрат.
16. Процес реалізації.
17. Нарахування податку на додану вартість.

### Вправи для виконання

#### **Виробнича ситуація 1**

На ПАТ «Прикарпатський хлібокомбінат» відбулися такі господарські операції протягом серпня місяця (табл. 8.5).

**Таблиця 8.5**

#### Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	Надійшли від постачальників і оприбутковані на склад матеріали за обліковими цінами	24000		
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ по одержаних матеріалах	?		
3	Одержано та прийняті до оплати рахунки автотранспортного підприємства	4800		
4	Відображено ПДВ	?		
5	Відпущено зі складу та витрачено матеріали за обліковими цінами на виробництво продукції	16000		
6	Розподілені та списані транспортно-заготівельні витрати	?		

*Примітка.* Початкове сальдо на 31 липня ц.р. на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» – 3200 грн., на рахунку 2010 «Транспортно-заготівельні витрати» – 1600 грн.

Необхідно відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

## Виробнича ситуація 2

Необхідно відобразити господарські операції швейної фабрики на рахунках бухгалтерського обліку. Протягом червня зафіксовано такі господарські операції (табл. 8.6).

Таблиця 8.6

### Реєстр господарських операцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Відпущена зі складу тканина для пошиття пальто	23800		
2.	Нарахована заробітна плата майстрам у швейному цеху	32000		
3.	Проведено відрахування на соціальні заходи відповідно до чинного законодавства			
4.	Нарахована амортизація швейного обладнання	15400		
5.	Розподілено та списано загальновиробничі витрати	8200		
6.	Здано з виробництва 60 шт. готових виробів та оприбутковано на склад за фактичною собівартістю			

*Примітка.* Незавершене виробництво на початок місяця складає 15000 грн., а на кінець місяця – 4000 грн.

## Виробнича ситуація 3

### Дані для виконання:

На підставі реєстру господарських операцій ПП «Лідер» за звітний місяць необхідно визначити фінансовий результат і відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 8.7

### Реєстр господарських операцій

№	Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспондуючі рахунки	
			Дебет	Кредит
1.	Відвантажено покупцям готову продукцію	42000		
2.	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ			
3.	Списано реалізовану готову продукцію за фактичною собівартістю	24950		
4.	Надійшли кошти від покупців за реалізовану продукцію	42000		
5.	Списано суму доходів від реалізації продукції			
6.	Списано собівартість реалізованої продукції			

## Тестові завдання

**1. До складу собівартості продукції не входять такі витрати:**

- а) адміністративні;
- б) загальновиробничі;
- в) прямі виробничі;
- г) чисті;
- г) транспортно-заготівельні.

**2. Облік прямих виробничих витрат ведеться на рахунку:**

- а) 26 «Готова продукція»;
- б) 23 «Виробництво»;
- в) 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- г) 80 «Матеріальні витрати»;
- г) 20 «Виробничі запаси».

**3. Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо зараховуються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються:**

- а) безпосередніми;
- б) постійними;
- в) непрямими;
- г) прямими;
- г) собівартістю.

**4. Яка проводка відповідає операції «Списана фактична собівартість реалізованої продукції»?**

- а) Дт 79 Кт 90;
- б) Дт 90 Кт 26;
- в) Дт 23 Кт 20;
- г) Дт 90 Кт 79;
- г) Дт 26 Кт 23.

**5. На рахунку 70 «Доходи від реалізації» відображають:**

- а) за дебетом і кредитом – купівельну вартість проданої продукції;
- б) за дебетом — собівартість реалізованої продукції, а за кредитом — продажну вартість продукції;
- в) за дебетом — суму непрямих податків (акцизний збір, ПДВ), а за кредитом — продажну вартість продукції;
- г) за дебетом – дохід від реалізації, за кредитом – витрати;
- г) за дебетом – дохід від реалізації, за кредитом – списання на фінансові результати.

**6. Податком на додану вартість обкладається:**

- а) фонд оплати праці;
- б) виручка;



- в) чистий прибуток;
- г) собівартість;
- г) дохід від реалізації.

**7. Податок на додану вартість — це:**

- а) місцевий податок;
- б) прямий податок;
- в) непрямий податок;
- г) змінний податок;
- г) правильна відповідь відсутня.

**8. Операція «Зараховано в доходи від реалізації вартість відвантаженої покупцям готової продукції за продажною (договірною) вартістю» відображається кореспонденцією:**

- а) Дт 36 Кт 37;
- б) Дт 38 Кт 36;
- в) Дт 36 Кт 70;
- г) Дт 70 Кт 36;
- г) Дт 70 Кт 26.

**9. Операція «Зменшено дохід на суму ПДВ» відображається кореспонденцією:**

- а) Дт 36 Кт 64;
- б) Дт 70 Кт 64;
- в) Дт 36 Кт 70;
- г) Дт 64 Кт 70;
- г) Дт 70 Кт 26.

**10. Операція «Списано зі складу готову продукцію, відвантажено (реалізовану) покупцям за собівартістю її виготовлення» відображається кореспонденцією:**

- а) Дт 90 Кт 26;
- б) Дт 90 Кт 79;
- в) Дт 26 Кт 70;
- г) Дт 26 Кт 90;
- г) Дт 70 Кт 90.

**11. Кореспонденція рахунків «Дт 30 Кт 46» відображає операцію:**

- а) внесено гроші в касу підзвітною особою;
- б) видано гроші з каси засновнику (учаснику);
- в) внесено гроші в касу засновником (учасником);
- г) повернено залишок коштів, виданих підзвіт;
- г) немає правильної відповіді.

**12. Кореспонденція рахунків «Дт 46 Кт 40» відображає операцію:**

- а) внесено свою частку в статутному капіталі засновником (учасником);*
- б) відображено розмір статутного капіталу в засновницьких документах;*
- в) внесено грошові кошти в касу засновником (учасником);*
- г) відображено процес ліквідації підприємства;*
- д) відображено зменшення розміру статутного капіталу.*

**13. Кореспонденція рахунків «Дт 23 Кт 20» відображає операцію:**

- а) внесено сировину та матеріали до статутного капіталу засновником (учасником);*
- б) списано сировину та матеріали у виробництво;*
- в) списано сировину та матеріали на загальновиробничі потреби;*
- г) оприбутковано готові сировину та матеріали, виготовлені власними силами підприємства;*
- д) списано сировину та матеріали як брак.*

**14. Кореспонденція рахунків «Дт 23 Кт 66» відображає операцію:**

- а) нараховано заробітну плату начальнику виробничого цеху;*
- б) нараховано заробітну плату робітникам виробничого цеху;*
- в) утримано із заробітної плати робітників виробничого цеху за допущений брак;*
- г) видано заробітну плату сировиною та матеріалами;*
- д) видано заробітну плату з каси.*

**15. Операція «Нараховано єдиний соціальний внесок на фонд оплати праці робітників основного виробництва» відображається кореспонденцією:**

- а) Дт 23 Кт 26;*
- б) Дт 23 Кт 23;*
- в) Дт 23 Кт 65;*
- г) Дт 65 Кт 66;*
- д) Дт 65 Кт 23.*

**16. Операція «Нараховано заробітну плату начальнику відділу збуту» відображається кореспонденцією:**

- а) Дт 23 Кт 92;*
- б) Дт 92 Кт 66;*
- в) Дт 93 Кт 66;*
- г) Дт 91 Кт 66;*
- д) Дт 93 Кт 65.*

**17. Операція «Оприбутковано з виробничого цеху на склад готову продукцію» відображається кореспонденцією:**

- a) Дт 23 Кт 92;
- б) Дт 23 Кт 26;
- в) Дт 26 Кт 23;
- г) Дт 26 Кт 20;
- ґ) Дт 20 Кт 26.

**18. Операція «Зараховано на поточний рахунок підприємства кошти, одержані від покупців за відвантажену їм продукцію» відображається кореспонденцією:**

- a) Дт 30 Кт 31;
- б) Дт 31 Кт 32;
- в) Дт 30 Кт 36;
- г) Дт 36 Кт 31;
- ґ) Дт 31 Кт 36.

**19. Операція «За рішенням загальних зборів акціонерів спрямовано частину чистого прибутку на використання в звітному періоді» відображається кореспонденцією:**

- a) Дт 442 Кт 46;
- б) Дт 46 Кт 40;
- в) Дт 441 Кт 443;
- г) Дт 443 Кт 441;
- ґ) Дт 442 Кт 441.

**20. Операція «Списано собівартість реалізації на фінансові результати» відображається кореспонденцією:**

- a) Дт 90 Кт 70;
- б) Дт 70 Кт 90;
- в) Дт 70 Кт 79;
- г) Дт 90 Кт 79;
- ґ) Дт 79 Кт 90.

**21. Згідно із П(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності групуються за такими елементами:**

- a) адміністративні витрати, витрати на збут, загальновиробничі витрати;
- б) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;
- в) сировина та матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, основна заробітна плата, відрахування на соціальне страхування;

- г) матеріальні витрати, зворотні відходи, основна заробітна плата, відрахування на соціальне страхування ;
- г) матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, загальновиробничі витрати.

**22. Не враховуються при визначенні виробничої собівартості:**

- а) загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут;
- б) прями матеріальні витрати;
- в) інші витрати операційної діяльності, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати;
- г) адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності;
- г) правильної відповіді немає.

**23. Собівартість реалізації складається з:**

- а) виробничої собівартості продукції, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат;
- б) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат;
- в) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат;
- г) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і виробничих витрат;
- г) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду та понаднормативних виробничих витрат.

## ТЕМА 5. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про фінансову звітність, її роль і значення, види звітності, вимоги до фінансової звітності, її елементи, порядок складання фінансової звітності.

#### **Питання для вивчення:**

Поняття та принципи побудови звітності.

Класифікація бухгалтерської звітності.

Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності.

#### **Після вивчення теми 5 студент повинен:**

- **знати:**

- визначення звітності;
- мету складання фінансової звітності;
- вимоги до звітності;
- державне регулювання звітності;
- якісні характеристики фінансової звітності;
- елементи фінансової звітності;
- ознаки класифікації форм звітності;
- принципи складання фінансової звітності;
- порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності;
- форми фінансової звітності.

- **уміти:**

- класифікувати фінансову звітність;
- формулювати принципи складання фінансової звітності;
- складати форми фінансової звітності.

- **набути навиків:**

- складання окремих форм звітності;
- складання балансу.

## 5.1. Поняття та принципи побудови звітності

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **фінансова звітність** – це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики.

Публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, крім вищезазначених, самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Підприємства інформують у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики, про складання ними фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами.

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

Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств можуть застосовувати підприємства, які зобов'язані застосовувати міжнародні стандарти фінансової звітності відповідно до законодавства, а також ті підприємства, які прийняли таке рішення самостійно. Застосування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування. Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності

та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються **мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів**. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності юридичних осіб (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

**Метою складання фінансової звітності** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Фінансова звітність підприємства складається з:

- *Балансу (Звіту про фінансовий стан) (далі - Баланс);*
- *Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (далі - Звіт про фінансові результати);*
- *Звіту про рух грошових коштів;*
- *Звіту про власний капітал;*
- *Приміток до фінансової звітності.*

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність.

**Консолідована фінансова звітність** – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці. Консолідована фінансова звітність передбачає:

- *Консолідований баланс (звіт про фінансовий стан);*
- *Консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід);*
- *Консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);*
- *Консолідований звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом);*
- *Консолідований звіт про власний капітал.*

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 і наводяться у додатках 1 і 2 до нього. Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом). Підприємства можуть не наводити статті, за

якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті зі збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до Національного положення (стандарту) 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою. Суттєва інформація - інформація, відсутньої якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

**Державне регламентування звітності** викликане необхідністю узагальнення показників звітності підприємств різних видів економічної діяльності з метою розрахунку макроекономічних показників Державною службою статистики України. З огляду на це державні органи встановлюють єдині правила та форми складання і показники звітності. За порушення цих правил і вимог на керівників та інших посадових осіб підприємства можуть бути накладені адміністративні стягнення.

Інформація, наведена у фінансових звітах, стає необхідною для користувачів завдяки властивим їй якісним характеристикам, основні з яких:

- ✓ зрозумілість;
- ✓ доречність;
- ✓ достовірність;
- ✓ порівнюваність.

Інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути *зрозуміла* та розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише *доречну* інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені в минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, *достовірна*, якщо вона не містить помилок і перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна давати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.



Передумовою *порівнюваності* є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення та зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи).

Оскільки користувачі бажають із часом порівнювати фінансовий стан, результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, важливо, щоб фінансові звіти відображали відповідну інформацію за попередні періоди.

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:

- **автономності підприємства**, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- **безперервності діяльності**, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;
- **нарахування**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду належить порівняти доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- **послідовності**, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;
- **превалювання сутності над формою**, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- **інших принципів**, визначених міжнародними стандартами або національними П(С)БО.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву **елементи фінансових звітів**. Елементи, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану підприємства:

**активи** — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому (економічна вигода є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів).

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

**власний капітал** — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою результатів діяльності підприємства:

**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);

**сукупний дохід** — зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками);

**інший сукупний дохід** — доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства;

**витрати** — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками);

**прибуток** — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

**збиток** — перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати;

У фінансовій звітності обов'язково наводиться інформація, розкриття якої вимагають національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або міжнародні стандарти фінансової звітності та/або інші нормативно-правові акти Міністерства фінансів України з питань бухгалтерського обліку.

Інформація, що підлягає розкриттю, наводиться безпосередньо у фінансових звітах або у примітках до фінансової звітності.

Згортання статей активів і зобов'язань, доходів і витрат є неприпустимим, крім випадків, передбачених відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, містить:

- назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу);
- короткий опис основної діяльності підприємства;
- назву материнської (холдингової) компанії підприємства;
- середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду;
- дату затвердження фінансової звітності;
- повідомлення про складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Кожний фінансовий звіт повинен містити дату, станом на яку наведені його показники, або період, який він охоплює. Якщо період, за який складено фінансовий звіт, відрізняється від звітного періоду, то причини і наслідки цього повинні бути розкриті у примітках до фінансової звітності.

Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

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

У разі придбання або продажу дочірніх підприємств та інших господарських одиниць протягом звітного періоду наводиться (розкривається) інформація про:

- загальну їх вартість придбання або продажу;
- частину їх загальної вартості, яка, відповідно, сплачена або отримана грошима;
- суму грошей у складі їх активів, що були придбані чи продані;
- суму активів (крім грошей) і зобов'язань придбаного або проданого дочірнього підприємства та інших господарських одиниць у розрізі окремих статей.

**Звітним періодом** для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули це право після 1 жовтня — по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

## 5.2. Класифікація бухгалтерської звітності

З метою впорядкування складання звітності її класифікують за такими найбільш поширеними ознаками: змістом і джерелами формування, терміном подання, ступенем узагальнення, обсягом, періодичністю подання, охопленням видів діяльності, поширенням на галузі економіки, характером спрямування і використання, ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед необхідно розрізнити звітність **за будовою**:

- звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);
- звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її складають інтервальні показники).

**За змістом і джерелами формування** розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

*Статистична звітність* містить інформацію, необхідну для статистичного вивчення господарської діяльності підприємств і побудови макроекономічних показників.

*Фінансова звітність* – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Її складають з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації. Цей принцип закладено у структуру звітних форм, у внутрішній і міжформовій ув'язці показників.

*Податкова звітність* містить інформацію про доходи та витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

*Спеціальна звітність* подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду, фонду зайнятості тощо.

*Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність* відображає необхідну інформацію для прийняття рішень на рівні структурних підрозділів і розробляється підприємством самостійно. Фінансова, податкова, статистична й інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

**За термінами подання** розрізняють нормативну та строкову звітність. *Нормативна* подається на певну дату, *строкова* — у термін до 25 днів після закінчення звітного періоду.

**За ступенем узагальнення** звітність поділяють на *первинну*, що подається підприємствами, і *зведену*, що узагальнює дані первинної звітності у межах міністерств і відомств.

**За обсягами відображених результатів діяльності** розрізняють *повну* та *скорочену* звітність.

**За періодом часу**, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють *річну* та *проміжну* (щоквартальну, щомісячну) звітність.

**З погляду охоплення видів діяльності** звітність може відображати усі види діяльності, якою займається підприємство, або обмежуватися лише основним із них.

**З погляду поширення на галузі національної економіки** звітність є типовою та галузевою. *Типові* форми звітності застосовують для відображення облікових даних однакового змісту, *галузеві* містять показники за специфічними видами діяльності.

**За характером спрямування** розрізняють *внутрішню* звітність, призначену для внутрішнього управління підприємством, і *зовнішню*, яка виходить за межі підприємства та подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

**Звітність за способом подання** користувачам поділяють на подану поштовим зв'язком, телеграфом, електронною поштою або подану власноруч.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. **Консолідована фінансова звітність** відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

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

Фінансова звітність забезпечує інформаційні потреби користувачів щодо:

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

### 5.3. Порядок складання, подання й оприлюднення фінансової звітності

Підприємство складає квартальну та річну фінансову звітність, яку подає користувачам відповідно до чинного законодавства. Найбільшим за обсягом та інформативністю є **річний звіт у складі: балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток до річної фінансової звітності**. Підготовка та складання річного фінансового звіту має свої етапи, що зумовлено тривалістю облікового періоду і складністю виконуваних робіт. Насамперед необхідно перевірити повноту відображення в поточному обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан розрахунків з дебіторами та кредиторами, зокрема розрахунків із податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; відобразити чисті прибутки (збитки) та їх розподіл чи погашення. Під час проведення цієї роботи перевіряють правильність облікових записів, звіряють дані синтетичного й аналітичного обліку та роблять виправні записи для усунення виявлених помилок.

Перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства.

Якісна відмінність між квартальним і річним фінансовим звітом полягає в тому, що перший складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність.

Правові основи порядку складання, подання та оприлюднення фінансової звітності закладені в статті 14 *Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»* та у *Порядку подання фінансової звітності*.

Підприємства подають фінансову звітність таким адресатам:

- органам, до сфери управління яких належать підприємства;
- трудовим колективам на їх вимогу;
- власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- органам виконавчої влади.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством.

Термін подання фінансової звітності визначає уряд. Так, квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами адресатам не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом, а річна – не пізніше 9 лютого наступного за звітним року.

Підприємства (крім бюджетних установ) зобов'язані подавати (надсилати рекомендованим листом) державному реєстратору за місцезнаходженням реєстраційної справи не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, фінансову звітність про господарську діяльність у складі балансу і звіту про річні фінансові результати.

Публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність і річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає ліквідаційний баланс та у випадках, передбачених законами, публікує його протягом 45 днів.

Національний орган України з акредитації зобов'язаний не пізніше 1 червня наступного за звітним роком оприлюднювати річні фінансові звіти шляхом розповсюдження їх у вигляді окремих видань та/або розміщення на власному веб-сайті в Інтернеті.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а в разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата. У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Форми фінансової звітності підписуються керівником підприємства і головним бухгалтером, а у випадку відсутності на підприємстві бухгалтерської служби – керівником спеціалізованої організації або фахівцем-бухгалтером, які за угодою виконували роботу з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. Особи, які підписали звітність, несуть повну відповідальність за достовірність звітних даних.

## Форми фінансової звітності

Фінансова звітність підприємства охоплює: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до звітів. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності національними Положеннями (стандартами) встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі балансу і звіту про фінансові результати.

Методологія та форми складання фінансової звітності регулюються в Україні затвердженими Міністерством фінансів Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Призначення форм фінансової звітності розглянено в табл.. 5.1.

**Таблиця 5.1**

**Форми фінансової звітності та їх призначення**

<b>Форми фінансової звітності</b>	<b>Зміст</b>	<b>Використання інформації</b>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Баланс (Звіт про фінансовий стан)	Наявність економічних ресурсів, які контролюються підприємством, на дату балансу	Оцінка структури ресурсів підприємства, їх ліквідності та платоспроможності підприємства Прогнозування майбутніх потреб у позиках Оцінка та прогнозування змін економічних ресурсів, які підприємство, ймовірно, контролюватиме в майбутньому
Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи)	Доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства за звітний період	Оцінка та прогноз прибутковості діяльності підприємства, структури доходів і витрат
Звіт про власний капітал	Зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз змін у власному капіталі
Звіт про рух грошових коштів	Генерування та використання грошових коштів протягом звітного періоду	Оцінка та прогноз операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства



**Продовження таблиці 5.1**

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Примітки до річної фінансової звітності	Обрана облікова політика Інформація не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але обов'язкова за П(С)БО. Додатковий аналіз статей звітності, необхідний для забезпечення її зрозумілості.	Оцінка та прогноз: облікової політики, ризиків або невпевненості, які впливають на підприємство, його ресурси та зобов'язання; діяльності підрозділів підприємства тощо.

Структура фінансових звітів узгоджена зі структурою Плану рахунків бухгалтерського обліку наведена у таблиці 5.2.

**Таблиця 5.2**

**Зв'язок фінансових звітів із Планом рахунків**

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

Форми фінансових звітів взаємопов'язані, взаємодоповнюють, оскільки вони відображають різні аспекти одних і тих же операцій або інших подій (див. рис. 5.1).

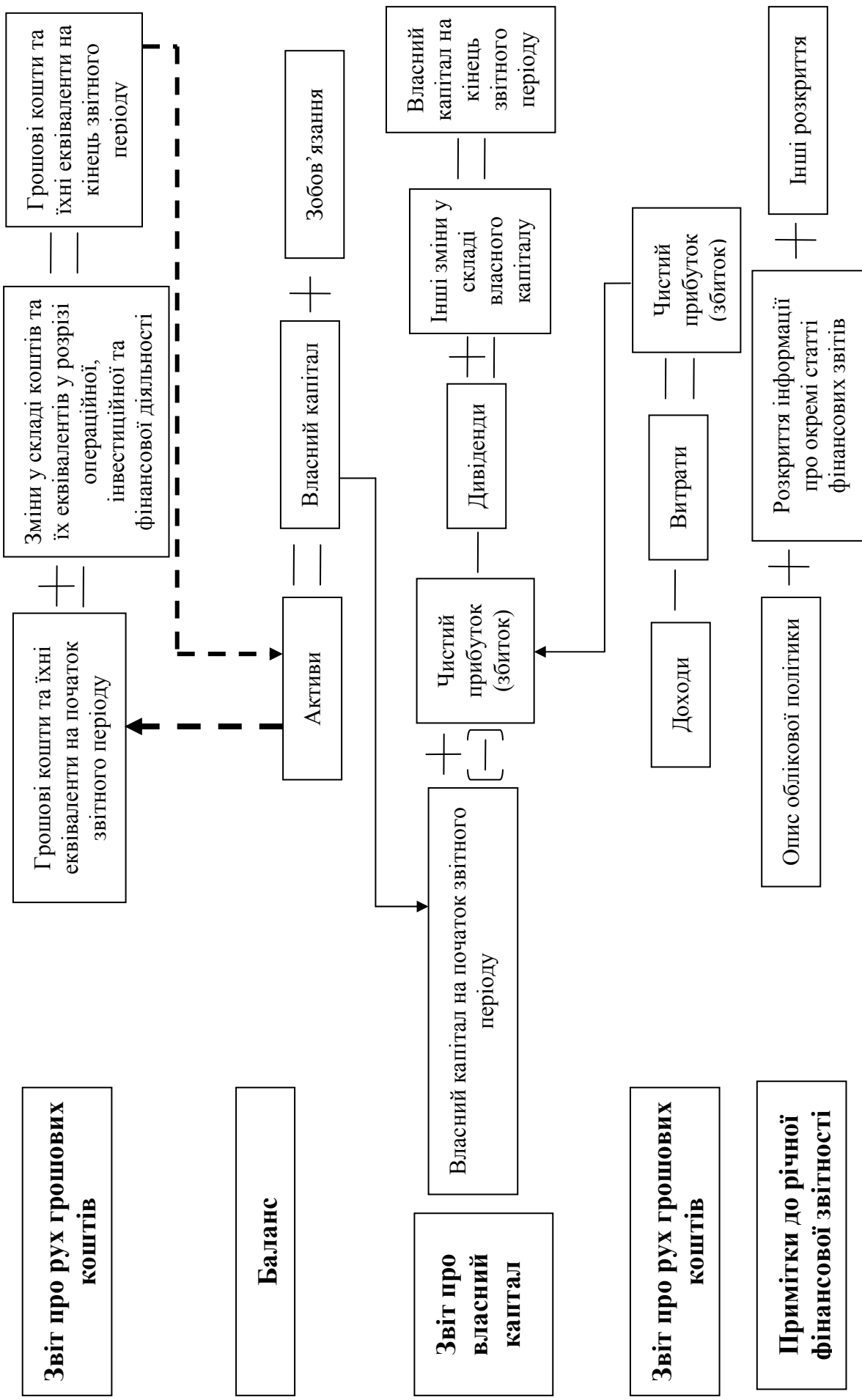


Рис. 5.1. Взаємозв'язок компонентів фінансової звітності

## **Баланс (звіт про фінансовий стан)**

**Баланс (звіт про фінансовий стан)** – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності підприємства. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Можна виділити такі особливості складання балансу:

1. Зміст і форма балансу, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.

3. Статті балансу групуються за певною ознакою.

4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.

5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.

6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних облікових стандартів.

Форма балансу наведена в Додатку А.

## **Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)**

**Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)** – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. Зміст і форма звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, – операційної, фінансової та інвестиційної.

**Операційна діяльність** – це основна діяльність підприємства, тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До операційної також належать інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

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

Змістом **інвестиційної діяльності** є придбання та реалізація необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Форму звіту наведено в Додатку Б. У звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

**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).

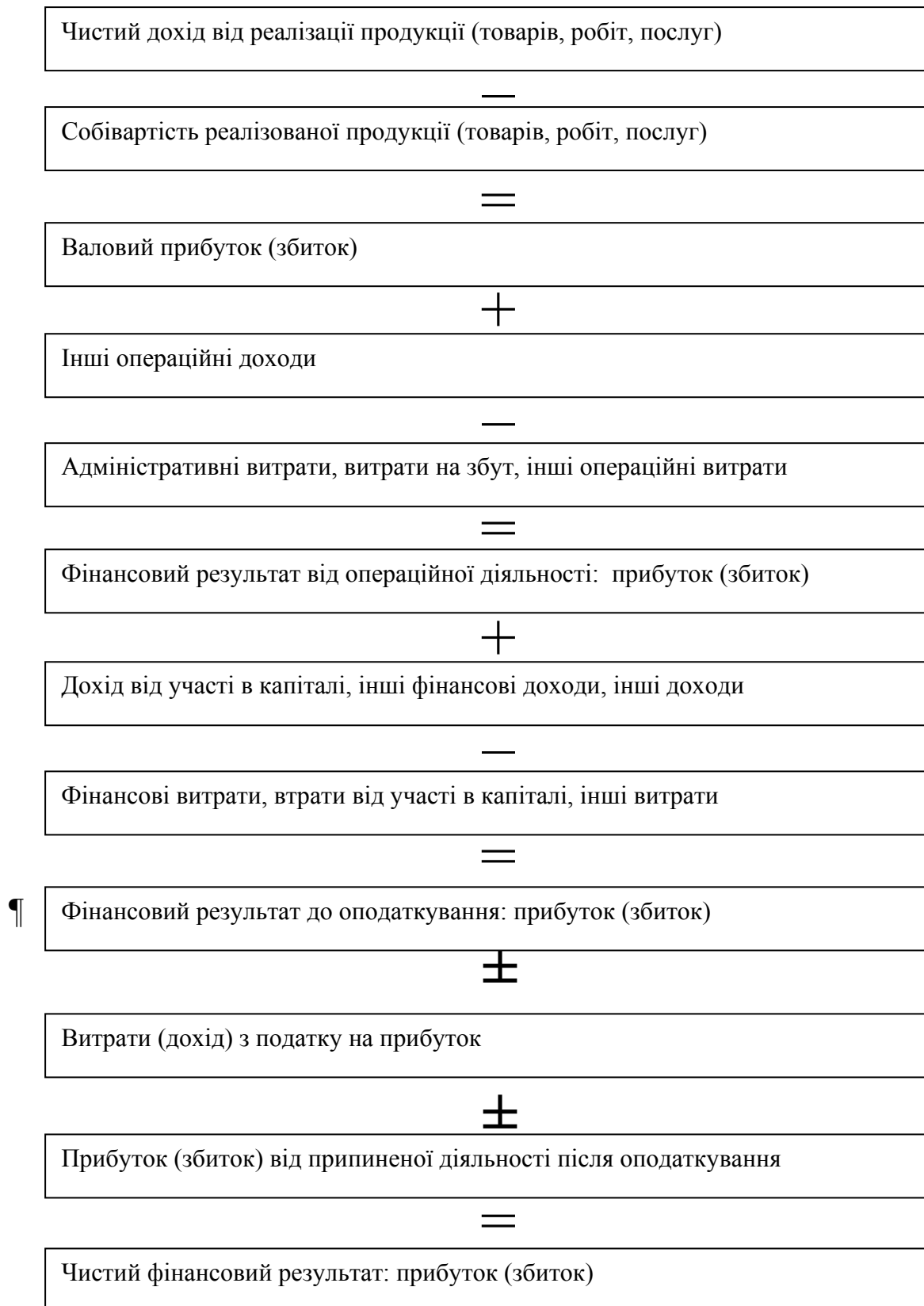
**Витрати** – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

**Прибуток** – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

**Збиток** – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

**Сукупний дохід** – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Результатом діяльності підприємства є чистий прибуток або збиток (рис. 5.2).



**Рис. 5.2. Порядок визначення фінансового результату**

## Звіт про рух грошових коштів

**Звіт про рух грошових коштів** – це звіт, який відображає надходження і видаток грошових коштів у результаті діяльності підприємства у звітному періоді.

Звіт про рух грошових коштів складається відповідно до вимог національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1. Метою складання звіту про рух грошових коштів є надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період.

У звіті про рух грошових коштів наводяться дані про рух грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. 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:

– *прямий метод*, що вимагає коригування кожної статті звіту. Грошові надходження від реалізації продукції зменшують на суми, витрачені у зв'язку з придбанням запасів, поточними витратами тощо;

– *непрямий метод*, згідно з яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку. Використання зазначених методів призводить до однакових результатів.

Підприємство розгорнено наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції охоплює суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до звіту про рух грошових коштів.

Звіт про фінансові результати показує прибутковість діяльності підприємства, але не показує надходження і вибуття грошових коштів у результаті цієї діяльності. Причина тут полягає в тому, що звіт про фінансові результати складається згідно з принципом нарахування: доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Для визначення руху грошових коштів унаслідок поточної діяльності підприємства необхідно трансформувати дані звіту про

фінансові результати згідно з касовим методом, за яким доходи і витрати визнаються, якщо мали місце надходження або сплата грошових коштів.

Форму звіту наведено в Додатку В.

### **Звіт про власний капітал**

**Звіт про власний капітал** відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. Зміст і форма звіту про власний капітал, а також загальні вимоги щодо розкриття його статей регламентуються Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1.

У звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У його графах, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту звіт про власний капітал за попередній рік.

У міжнародній практиці поширені дві концепції капіталу:

– **фінансова**, прийнята більшістю підприємств при складанні фінансових звітів. Згідно з фінансовою концепцією капітал, такий як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства;

– **фізична**, згідно з якою капітал, такий як виробнича потужність, розглядається як продуктивність підприємства.

Наведені концепції капіталу приводять до таких концепцій збереження капіталу:

– **збереження фінансового капіталу**, згідно з якою прибуток заробляється, якщо тільки фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду;

– **збереження фізичного капіталу** – прибуток заробляється, якщо тільки фізична виробнича потужність (або продуктивність) підприємства (або ресурси, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом даного періоду.

Вибір підприємством відповідної концепції має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів. Форму звіту наведено в Додатку Г.

## Примітки до річної фінансової звітності

**Примітки до фінансової звітності** – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Ця форма звітності складається за формою, визначеною Наказом Міністерства фінансів України «Про Примітки до річної фінансової звітності». Форму приміток наведено в Додатку Д.

У примітках розкривають:

1) облікову політику підприємства – як сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності;

2) інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);

3) інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу (крім зареєстрованого капіталу).

Акціонерні товариства наводять у Примітках до фінансової звітності інформацію про:

- Загальну суму активів, одержаних у ході передплати на акції, у такому розрізі:

сума грошей, внесених як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

вартісна оцінка майна, внесеного як плата за акції, із зазначенням кількості акцій;

загальна сума іноземної валюти, внесеної як плата за акції, із зазначенням кількості акцій та курсу, за яким валюту зараховано в обліку;

- Акції у складі статутного капіталу за окремими типами і категоріями:

кількість випущених акцій із зазначенням неоплаченої частини статутного капіталу;

номінальна вартість акцій;

зміни протягом звітного періоду у кількості акцій, що перебувають в обігу;

права, привілеї та обмеження, пов'язані з акціями, у тому числі обмеження щодо розподілу дивідендів і повернення капіталу;



акції, що належать самому товариству, його дочірнім і асоційованим підприємствам;

перелік засновників і кількість акцій, якими вони володіють;

кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу, та перелік осіб, частки яких у статутному капіталі перевищують 5%;

акції, зарезервовані для випуску згідно з опціонами та іншими контрактами, із зазначенням їх термінів і сум.

- Накопичену суму дивідендів, несплачених за привілейованими акціями.

- Суму, включену (або не включену) до складу зобов'язань, коли дивіденди були передбачені, але формально не затверджені.

Усі інші підприємства наводять у Примітках до фінансової звітності інформацію про:

- Розподіл часток зареєстрованого капіталу між власниками.

- Права, привілеї або обмеження щодо цих часток.

- Зміни у складі часток власників у зареєстрованому капіталі.

У примітках до фінансової звітності наводиться (розкривається) інформація про:

- Склад грошових коштів.

- Склад статей звіту про рух грошових коштів «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують кілька видів грошових потоків.

- Наявність значних сум грошей, які є у підприємства і які недоступні для використання групою, до якої належить підприємство.

## Література

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.*

2. *Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №226 від 31.05.2019 р.*

3. *Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433.*

4. *Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 4-те вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2015. – 572 с.*

## Питання для самоконтролю

1. *Фінансова звітність.*
2. *Нормативно-правові акти, якими регулюється складання та подання фінансової звітності.*
3. *Користувачі фінансової звітності.*
4. *Форми, які входять до складу річної фінансової звітності.*
5. *Форми, які входять до складу проміжної фінансової звітності.*
6. *Баланс (Звіт про фінансовий стан).*
7. *Звіт про фінансові результати.*
8. *Звіт про рух грошових коштів.*
9. *Суть прямого та непрямого методів складання Звіту про рух грошових коштів.*
10. *Звіт про власний капітал.*
11. *Концепції капіталу, поширені у міжнародній практиці.*
12. *Примітки до річної фінансової звітності.*

## Тестові завдання

### 1. **Фінансова звітність:**

- а) не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством;*
- б) має оприлюднюватися всіма підприємствами, без винятку;*
- в) є комерційною таємницею підприємства;*
- г) не становить комерційної таємниці;*
- д) залежить від форми власності.*

### 2. **До якісних характеристик фінансової звітності відносять:**

- а) достовірність і доступність;*
- б) безперервність і обачність;*
- в) автономність і періодичність;*
- г) чесність і моральність;*
- д) вчасність та інформативність.*

### 3. **Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень:**

- а) балансу та інших форм звітності;*
- б) повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства;*
- в) аудиторського висновку;*
- г) повної, правдивої та неупередженої інформації про діяльність підприємства у звітному періоді;*
- д) повної, правдивої, неупередженої та креативної інформації про діяльність підприємства у звітному періоді.*

**4. Фінансова звітність повинна давати можливість користувачу порівнювати:**

- а) фінансові звіти підприємств за різні звітні періоди;*
- б) фінансові звіти різних підприємств;*
- в) правильні відповіді а) і б);*
- г) лише фінансові звіти за різні звітні періоди, оскільки звіти різних підприємств є комерційною таємницею;*
- д) фінансові звіти, складені за П(С)БО та МСФЗ.*

**5. Звітним періодом для складання річної фінансової звітності є:**

- а) календарний рік;*
- б) календарний місяць;*
- в) операційний цикл;*
- г) календарний рік або операційний цикл, якщо він перевищує один рік;*
- д) квартал і рік.*

**6. Звітність, що відображає фінансовий стан і результати діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці, називається:**

- а) фінансовою;*
- б) консолідованою;*
- в) управлінською*
- г) податковою;*
- д) статистичною.*

**7. Орієнтація на конкретного користувача, конфіденційність, нерегламентованість – це риси:**

- а) бухгалтерського обліку;*
- б) стратегічного обліку;*

- в) статистичного обліку;*
- г) фінансового обліку;*
- г) управлінського обліку.*

**8. Бухгалтерська звітність підписується:**

- а) головним бухгалтером підприємства;*
- б) керівником підприємства;*
- в) касиром і головним бухгалтером;*
- г) головним бухгалтером і керівником підприємства;*
- г) бухгалтером, який складає звітність і головним бухгалтером.*

**9. Розкриття окремих елементів фінансової звітності та методологія їх обліку визначаються:**

- а) Конституцією України;*
- б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;*
- в) Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;*
- г) Міжнародними стандартами фінансової звітності;*
- г) Методичними рекомендаціями, що розробляються Міністерством фінансів України.*

**10. Інформацію про доходи та витрати, фінансові результати та розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, розкриває:**

- а) фінансова звітність;*
- б) податкова звітність;*
- в) управлінська звітність;*
- г) статистична звітність;*
- г) звітність до Пенсійного фонду України.*

**11. Складання форми фінансової звітності «Баланс» регулюється:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7;*
- в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10.*

**12. Складання форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати» регулюється:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7;*
- в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 10;*
- д) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9.*

**13. Складання форми фінансової звітності «Звіт про рух грошових коштів» регулюється:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6;*
- в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8;*
- д) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9.*

**14. Складання форми фінансової звітності «Звіт про власний капітал» регулюється:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7;*
- в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11;*
- д) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12.*

**15. Складання форми фінансової звітності «Примітки до річної фінансової звітності» регулюється:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 11;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 12;*
- в) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1;*
- г) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7;*
- д) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9.*

**16. Мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення та розкриття її елементів визначаються:**

- а) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;*
- б) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах»;*
- в) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;*

- г) *Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності*
- г) *усіма вищенаведеними нормативними актами.*

**17. Проміжна фінансова звітність складається:**

- а) *щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року;*
- б) *щоквартально не враховуючи дані попередніх кварталів з початку звітного року;*
- в) *щомісячно наростаючим підсумком з початку звітного року;*
- г) *щодавно за кожен місяць окремо;*
- г) *на кінець робочого дня.*

**18. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути:**

- а) *меншим за 12 місяців, але не може бути більшим за 15 місяців;*
- б) *більшим за 15 місяців, але не може бути меншим за 12 місяців;*
- в) *меншим за 12 місяців;*
- г) *меншим за квартал, але не може бути більшим за 12 місяців;*
- г) *меншим за місяць, але не може бути більшим за 12 місяців.*

**19. Консолідована фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності:**

- а) *юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці;*
- б) *юридичної особи та її власника як єдиної економічної одиниці;*
- в) *усіх підрозділів підприємства як єдиної економічної одиниці;*
- г) *усіх географічних підрозділів підприємства як єдиної економічної одиниці;*
- г) *підприємства за Міжнародними стандартами фінансової звітності.*

**20. За місцем використання фінансова звітність поділяється на:**

- а) *внутрішню та зовнішню;*
- б) *виробничу, адміністративну, збутову;*
- в) *виробничу та адміністративну;*
- г) *бухгалтерську та статистичну;*
- г) *бухгалтерську, податкову та статистичну.*

## ТЕМА 6. НЕЗАЛЕЖНИЙ АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про аудит як науку та практичну діяльність, ознайомлення з видами аудиту, засвоєння знань про порядок управління аудиторською діяльністю, нормативного регулювання організації надання аудиторських послуг, вивчення постулатів і принципів аудиту, ознайомлення з методом і методичними прийомами аудиту.

#### **Питання для вивчення:**

Суть незалежного аудиту, його місце в системі контролю.

Предмет і об'єкти аудиту.

Класифікація видів аудиту.

Суть аудиторської діяльності та аудиторських послуг.

Управління аудиторською діяльністю.

Суб'єкти аудиторської діяльності.

Постулати та принципи аудиту.

Метод і методичні прийоми аудиту.

#### **Після вивчення теми 6 студент повинен:**

##### • **знати:**

- умови виникнення аудиту та періоди розвитку аудиторської діяльності;
- суть і значення аудиту, його місце в системі контролю в умовах ринкової економіки;
- дефініцію предмета аудиту як науки;
- класифікацію видів аудиту, їх суть, взаємозв'язок і відмітності між ними;
- суть аудиторської діяльності;
- види суб'єктів аудиторської діяльності;
- порядок управління аудиторської діяльності;
- постулати та принципи аудиту;
- суть методу та види методичних прийомів аудиту.

##### • **уміти:**

- характеризувати відмітності між видами аудиту;
- визначати повноваження, функції та обов'язки суб'єктів управління та регулювання аудиторської діяльності (АПУ та ОСН);
- визначати рівні правового регулювання аудиту;

- давати характеристику міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики;
  - характеризувати статус аудитора, порядок визнання його професійної кваліфікації;
  - визначати порядок реєстрації суб'єктів аудиторської діяльності;
  - розрізняти та характеризувати методологічні принципи аудиту та принципи професійної етики;
  - характеризувати загальнонаукові та власні методичні прийоми аудиту.
- **набути навиків:**
    - розуміння значення аудиту в системі управління;
    - використання класифікації аудиту за видами;
    - визначення прав та обов'язків аудитора;
    - розуміння методологічних та етичних принципів аудиту;
    - роботи з міжнародними стандартами аудиту, надання впевненості та етики.

## 6.1. Суть незалежного аудиту, його місце в системі контролю

*«Професійний статус  
незалежного аудитора адекватний  
його професійним обов'язкам»  
Р.Мауц і Г.Шараф*

Історія походження терміна «аудит» налічує близько 2-3 тисяч років, у перекладі з латинського «audio» буквально означає «слухати», тобто його зміст одразу передбачає зацікавленість, уважність, довіру та бажання допомогти вирішити проблеми. На сьогодні термін «незалежний аудит» використовується у трьох значеннях:

- 1) як функція управління у складі господарського контролю;
- 2) як вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;
- 3) як наука й економічна дисципліна.

Незалежний аудит є формою господарського контролю господарської діяльності підприємства. Його поява залежить від стадії розвитку розширеного виробництва та форми власності на засоби праці. Розвиток ринкових відносин, різних форм власності, демократизація управління вимагали формування нової форми незалежного контролю, суть якого полягає у перевірці фінансової звітності та висловленні незалежної думки про якість її підготовки.

Основна умова становлення незалежного аудиту полягає у виникненні конфлікту інтересів різних груп споживачів інформації у



суспільстві. Натепер учені розрізняють три підходи до причин та необхідності виникнення аудиту:

1. *Теорія інвестора.* У процесі здійснення господарської діяльності в умовах ринкової економіки для прийняття обґрунтованих управлінських рішень зовнішні користувачі потребують достовірну інформацію про діяльність підприємства. До таких користувачів належать потенційні інвестори, кредитори, контрагенти, страхові компанії, різні державні органи. Вони не мають упевненості у достовірності показників фінансової звітності, оскільки не мають доступу до системи бухгалтерського обліку підприємства. Тому їм абсолютно необхідно, щоб незалежний аудитор виступив гарантом достовірності та повноти інформації, що наведена у фінансовій звітності підприємства.

2. *Теорія агентів.* Унаслідок зростання капіталу, розподілу права власності та функцій управління існує потенційний конфлікт інтересів між власниками підприємств та менеджерами, що управляють їх господарською діяльністю. Власники вивчають результати діяльності найманих виконавчих менеджерів через систему показників фінансової звітності. Підтверджуючи достовірність фінансової звітності, незалежний аудитор виступає гарантом порядності та професійності керуючих менеджерів.

3. *Теорія мотивації.* Основу цієї теорії складає припущення, яке має головним чином психологічне припущення. Знаючи про неминучість проведення незалежної перевірки, працівники підприємства будуть більш ретельно та свідомо ставитись до виконання професійних обов'язків. Зокрема, більш дбайливе ведення бухгалтерського обліку знижує ймовірність помилок, зловживань і шахрайства, сприяючи отриманню достовірних показників фінансової звітності.

У ринкових умовах суб'єкти господарювання постійно вступають у договірні відносини, які повинні бути підкріплені можливістю отримання повної та належної інформації. Найважливішим інформаційним джерелом для задоволення потреб різних груп користувачів у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень виступає фінансова звітність. Інформація показників звітності дозволяє оцінити стан і результати функціонування підприємства. Аудит потрібен для незалежного підтвердження якості наданої інформації, що слугує основою для прийняття своєчасних та правильних рішень. Тому аудит є важливим елементом інфраструктури ринкової економіки.

Суть аудиту полягає у висловленні незалежної думки про достовірність, повноту та законність господарських операцій, відображених у системі бухгалтерського обліку й у фінансовій звітності.

Найбільш поширені у світовій практиці підходи до трактування терміна «аудит» наведені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1

## Трактування терміна «аудит» у світовій практиці

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
Адамс Р. [1]	Аудит – діяльність з надання необхідної суспільству послуги з метою підтвердження опублікованої фінансової звітності підприємства
Аренс А., Лоббек Дж. [2]	Аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник нагромаджує та оцінює свідчення про інформацію, що підлягає кількісній оцінці і належить до специфічної господарської діяльності, щоб визначити і виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям
Монтгомери Р. [3]	Аудит – систематичний процес об'єктивного збору та оцінки свідчень про економічні дії та події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям та подання результатів зацікавленим користувачам
Робертсон Д. [15]	Аудит – це процес зменшення до сприятливого рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів

Незалежний аудит як окремий інститут ринкової інфраструктури та специфічна форма господарського контролю має ряд особливостей, які наведені у табл. 6.2.

Таблиця 6.2

## Особливості незалежного аудиту як форми господарського контролю

<i>Ознака</i>	<i>Особливість аудиту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Мета	Висловлення незалежної кваліфікованої думки про достовірність, повноту та законність перевіреної фінансової звітності
Суб'єкт	Незалежний аудитор
Об'єкт	Господарська діяльність підприємства, відображена у системі бухгалтерського обліку та звітності
Завдання	Консультативна допомога замовнику у виявленні недоліків господарської діяльності підприємства та у розробці рекомендацій щодо поліпшення фінансового стану та запобігання банкрутству
Характер діяльності	Підприємницька діяльність
Підстава для проведення контролю	Договір про надання аудиторських послуг, який визначає добровільні та рівноправні відносини
Форма підсумкового документа	Аудиторський звіт
Принципи оплати	Витрати на оплату послуг несе замовник, зараховуючи їх до адміністративних витрат

## Продовження таблиці 6.2

1	2
Правова основа	Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»
Відповідальність	Аудитор несе відповідальність за якість наданих послуг: – майнову відповідальність перед замовником і користувачами інформації за нормами цивільного права; – дисциплінарну відповідальність перед АПУ та ОСН.

Отже, незалежний аудит, на відміну від інших форм контролю, є підприємницькою діяльністю, яка здійснюється на добровільних засадах на підставі договору між замовником і незалежним аудитором. У процесі аудиторської перевірки встановлюється об'єктивна істина про господарську діяльність суб'єкта господарювання та доводиться до зацікавлених користувачів інформації через аудиторський висновок. Для цього аудитор визначає:

- повноту, належність, точність та правильність оцінки майна;
- правильність часової ідентифікації фактів господарської діяльності;
- дотримання норм законодавства під час ведення господарської діяльності;
- дотримання методологічних принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

*Мета аудиту* полягає у висловленні незалежної думки про відповідність у всіх суттєвих аспектах фінансової звітності якісним характеристикам і принципам підготовки. Тому аудитор виступає гарантом у взаємовідносинах між замовником та його партнерами.

Водночас при проведенні аудиторської перевірки під час збирання та обробки інформації про господарську діяльність підприємства, окрім основної мети виконуються *функціональні завдання*:

- санація, тобто застосування контрольних заходів, що спрямовані на поліпшення організації та підвищення ефективності системи внутрішнього контролю замовника шляхом усунення негативних факторів впливу;
- коригування, тобто надання рекомендацій щодо виправлення виявлених під час перевірки помилок та розробки заходів для запобігання таких упущень у майбутньому;
- економічний аналіз, тобто вивчення порядку формування показників фінансово-господарської діяльності підприємства із визначенням відхилень від накресленого рівня для розробки альтернативних варіантів управлінських рішень з обґрунтуванням найбільш оптимального.

Володіючи широким спектром економічних та правничих знань, професійною компетентністю та практичним досвідом, незалежний аудитор прагне надати допомогу замовнику шляхом виявлення недоліків в обліково-контрольній системі суб'єкта господарювання та визначити шляхи їх усунення. Такі заходи сприятимуть поліпшенню фінансово-господарської діяльності та посиленню фінансової стабільності.

## 6.2. Предмет і об'єкти аудиту

Аудит як самостійна наукова дисципліна має власний предмет дослідження. Аналізуючи дефініцію визначення предмета аудиту, можна зробити висновок про відсутність єдиної точки зору на визначення предмета аудиту серед науковців (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

Трактування предмета аудиту у роботах науковців

<i>Автор</i>	<i>Визначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Бутинець Ф.Ф. [6]	Предметом аудиту є показники фінансової звітності підприємства з точки зору достовірності та відповідності їх даним обліку.
Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. [9]	Предметом аудиту правомірно вважати процеси або явища, що зафіксовані документально, і відображають стан майна, ресурсів, джерел їх утворення, господарських процесів суб'єкта господарювання.
Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. [10]	Предмет аудиту – це незалежне дослідження (перевірка, експертиза) або оцінка фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання та визначення її достовірності і правової відповідності.
Давидов Г. М. [5]	Предмет аудиту – стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [12]	До предмета аудиту належить відносити процеси і явища, які відображені документально і пов'язані з господарською діяльністю підприємств.
Колісник Г.М., Слюсаренко В.Є. [4]	Предметом аудиту є уявна конструкція у вигляді позитивного судження аудитора про стан і дії об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки.
Немченко В.В., Редько К.О. та ін. [8]	Предметом аудиту є відображені в документах процеси і явища діяльності підприємства з точки зору їх законності, достовірності та доцільності, а також правильності складання звітності з метою надання висновку користувачу.

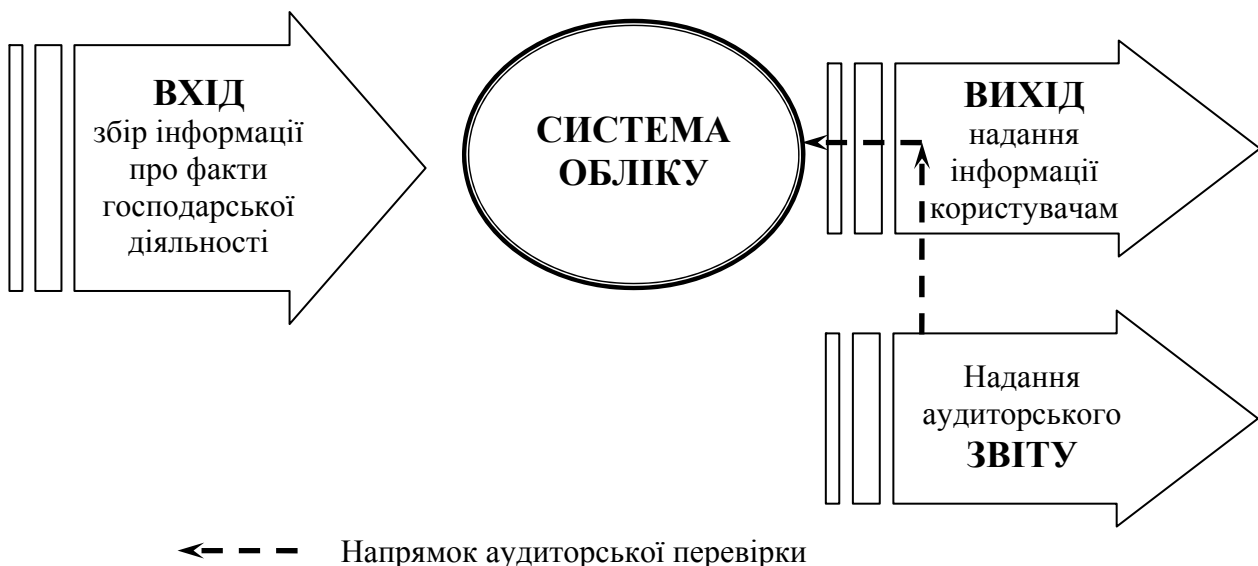
Якщо узагальнити характерні риси визначень, то стануть очевидними намагання авторів визначити суть аудиторського

дослідження та дати характеристику його мети. При цьому можна розмежувати позиції науковців на декілька характерних груп за визначенням квінтесенції предмета аудиту:

- процеси або явища,
- господарська діяльність,
- показники фінансової звітності.

Критична оцінка різних трактувань предмета аудиту дає можливість зробити такі висновки. Відповідно до сучасної філософії управління підприємство розглядається як відкрита система, що характеризується активною взаємодією із оточуючим його середовищем. Ядром інформаційної системи підприємства виступає система бухгалтерського обліку (рис. 6.1).

На вході у систему обліку здійснюється збір інформації про факти господарської діяльності. Господарська діяльність підприємства як сукупність щоденних господарських операцій відображається в первинних документах. Первинні документи використовуються для оцінки економічних та юридичних наслідків діяльності підприємства. Система обліку забезпечує групування щоденних господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку за допомогою подвійного запису та систематизацію в регістрах синтетичного та аналітичного обліку. Пізніше згрупована інформація узагальнюється у показниках звітності. Тобто виходом із системи є корисна, впорядкована на замовлення користувачів інформація.



**Рис. 6.1. Модель підтвердження аудитором фінансової звітності**

Оскільки фінансова звітність виступає основним інформаційним забезпеченням у процесі прийняття управлінських рішень обізнаними

користувачами, то зрозуміле їх прагнення до впевненості у якості такої інформації. Гарантом якості фінансової звітності виступає аудитор, який висловлює власну незалежну думку про ступінь можливої довіри. Аудитор несе відповідальність за аудиторський звіт, тому детально вивчає порядок формування показників фінансової звітності на підставі даних обліку. Аудиторське дослідження відбувається у зворотному до облікового процесу порядку. Це дозволяє оцінити відповідність показників звітності даним системи обліку, а також повноту і відповідність методологічним принципам і законодавчим нормам безпосередньо даних обліку.

Звідси, **предметом аудиту** є законність, повнота і достовірність відображення інформації про факти господарської діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку та показниках фінансової звітності.

З предметом аудиту безпосередньо пов'язані об'єкти аудиту. Об'єкти розглядають як окремі складові предмета аудиту, на який направлена дія аудитора. Тобто це дослідження конкретних форм прояву предмета аудиту.

**Сукупним об'єктом аудиту** можна назвати документально зафіксовану інформацію в системі обліку та показниках фінансової звітності про наявність майна підприємства, джерела його утворення та рух унаслідок здійснення господарської діяльності підприємства.

У процесі аудиту вивчають різні багатогранні об'єкти за своїм складом, характеристиками та цільовим призначенням. Тому для отримання цілісного уявлення про предмет аудиту необхідно здійснити *класифікацію об'єктів аудиту* за видами (табл.6.4).

**Таблиця 6.4**

**Класифікація об'єктів аудиту за видами**

<i>Група</i>	<i>Види об'єктів</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Господарські засоби та джерела їх утворення	<p>Необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інші матеріальні активи, капітальні інвестиції, фінансові інвестиції, відстрочені податкові активи);</p> <p>Оборотні активи (виробничі запаси, МШП, готова продукція, товари, грошові кошти, дебіторська заборгованість)</p> <p>Витрати майбутніх періодів</p> <p>Власний капітал (зарєєстрований капітал, капітал у дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, неоплачений капітал, вилучений капітал)</p> <p>Забезпечення наступних витрат і платежів</p> <p>Зобов'язання (кредити, зобов'язання з оренди, зобов'язання за облігаціями, зобов'язання за векселями виданими, кредиторська заборгованість за товари, роботи,</p>

#### Продовження таблиці 6.4

1	2
	послуги, зобов'язання за розрахунками (з оплати праці, з бюджетом, зі страхування, з учасниками, із внутрішніх розрахунків) Доходи майбутніх періодів
Господарські процеси	Процес матеріально-технічного постачання Процес виробництва Процес реалізації Процес формування фінансових результатів Процес відтворення капіталу
Результати діяльності	Обсяги виробництва та реалізації Витрати виробництва та собівартість продукції Витрати за елементами Доходи від реалізації продукції Доходи і витрати діяльності Фінансові результати за видами діяльності Чистий прибуток

### 6.3. Класифікація видів аудиту

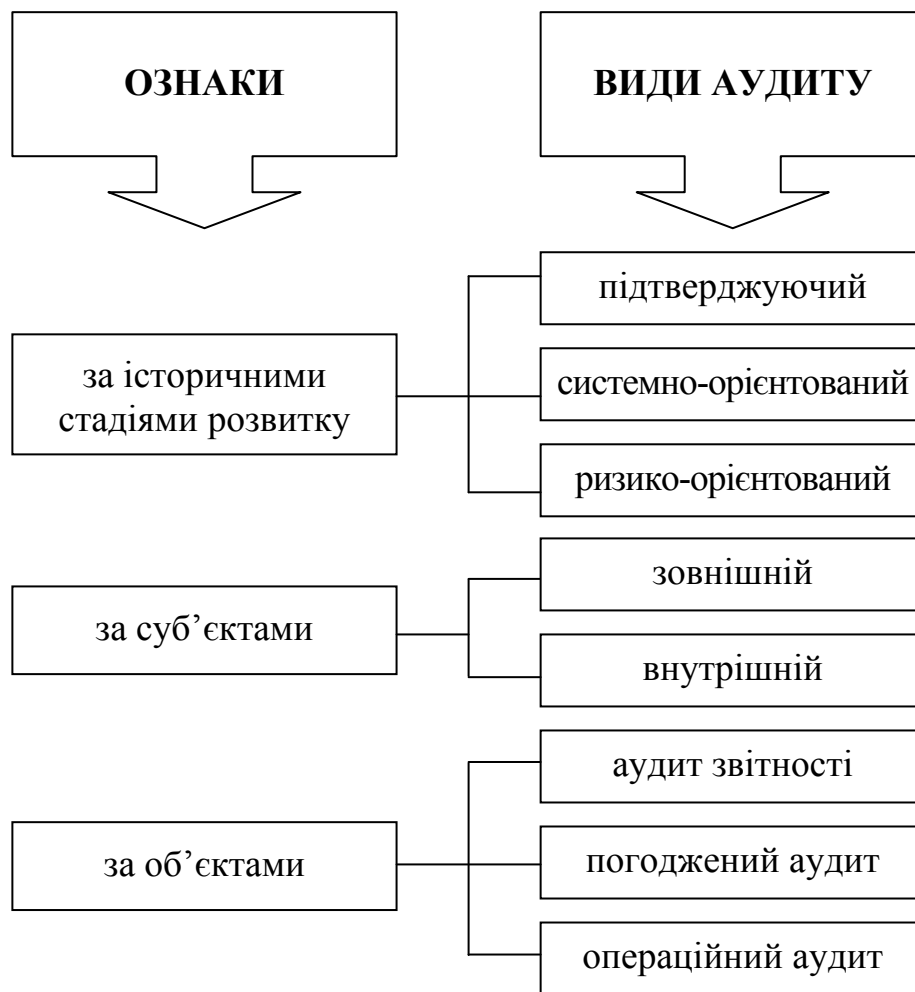
Суть аудиту проявляється у його видах. Види аудиту взаємопов'язані в єдиній системі господарського контролю, що спрямований на вдосконалення діяльності суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки. Тому для отримання всебічної характеристики сутності аудиту варто застосувати класифікацію його видів за ознаками, наведеними на рис. 6.2.

#### 1. За історичними стадіями розвитку:

*Підтверджуючий аудит* полягає у підтвердженні достовірності фінансової звітності шляхом виявлення помилок в облікових записах та викриття приховування істини та зловживань.

*Системно-орієнтований аудит* передбачає, що аудиторська перевірка базується на результатах вивчення ефективності системи внутрішнього контролю підприємства. Дієва система внутрішнього контролю знижує ймовірність виникнення помилок у системі обліку, тому дозволяє зменшити обсяги аудиторського дослідження.

*Ризико-орієнтований аудит* полягає в тому, що аудитор концентрує увагу на об'єктах з високим рівнем ймовірності виникнення помилок та зловживань, спрощуючи перевірки в інших сферах.



**Рис. 6.2. Класифікація видів аудиту**

## **2. За суб'єктами:**

*Зовнішній аудит* – це юридично регламентований вид аудиту, який поділяється на *державний* та *незалежний*. Суб'єкт зовнішнього аудиту буде залежати від форми власності суб'єкта господарювання, який готує звітність для користувачів.

*Державний аудит* є різновидом державного фінансового контролю, що проводиться на підприємствах, діяльність яких повністю або частково фінансується за рахунок бюджетних коштів. Державна аудиторська служба уповноважена:

- перевіряти й аналізувати фактичний стан справ щодо законного й ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна;
- установлювати правомірність ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності;
- оцінювати ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.



*Незалежний аудит* проводиться на підставі договірних засад між незалежними аудиторами, які несуть законодавчо встановлену відповідальність за результати своєї діяльності, та суб'єктами господарювання приватної форми власності. Основне завдання такого виду аудиту полягає у висловленні незалежної думки про якість фінансової звітності замовника та наданні рекомендацій щодо поліпшення фінансової сторони ведення бізнесу.

Обов'язковість здійснення незалежного аудиту визначена ст.14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для кола господарюючих суб'єктів, які зобов'язані щороку готувати інформацію фінансової звітності для оприлюднення на власних веб-сторінках у повному обсязі разом із аудиторським звітом.

Тому проведення зовнішнього незалежного аудиту фінансової звітності передбачено законодавством для таких суб'єктів господарювання:

- 1) підприємств, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, банків, страховиків, недержавних пенсійних фондів);
- 2) публічних акціонерних товариств;
- 3) суб'єктів природних монополій на загальнодержавному ринку;
- 4) підприємств, що здійснюють видобуток корисних копалин загальнодержавного значення;
- 5) великих підприємств, що не є емітентами цінних паперів, і середніх підприємств;
- 6) інші фінансові установи, що належать до малих та мікропідприємств.

При виникненні потреби суб'єкт господарювання може ініціювати проведення аудиторської перевірки самостійно, тому ініціативний аудит здійснюється на замовлення господарюючого суб'єкта на підставі укладеного договору відповідно до наперед узгодженої програми.

*Внутрішній аудит* здійснюється кваліфікованими працівниками підприємства, які мають достатні знання у сфері організації системи обліку, аналізу та контролю. Він є частиною безперервного внутрішнього господарського контролю. Основне завдання внутрішнього аудиту полягає у задоволенні потреб власників, що пов'язані із забезпеченням збереження майна та сприяння ефективності його використання шляхом попередження зловживань матеріально відповідальних осіб. Відповідно до ст. 56 Закону України «Про акціонерні товариства» внутрішні аудитори призначаються наглядовою радою. Вони повинні бути організаційно незалежні, хоча матеріальна залежність зберігається у вигляді оплати праці.

Порівняння особливостей зовнішнього та внутрішнього аудиту можна провести за ознаками, наведеними у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

## Порівняльна характеристика зовнішнього та внутрішнього аудиту

<i>Ознаки</i>	<i>Зовнішній незалежний аудит</i>	<i>Внутрішній аудит</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Суб'єкт	Незалежний аудитор	Найманий працівник служби внутрішнього аудиту
Основна мета	Висловлення думки про достовірність, повноту та законність перевіреної фінансової звітності	Забезпечення збереження майна власника та сприяння ефективності його використання
Обов'язковість проведення	Регулюється законодавством	Залежить від рішення власників
Періодичність	Періодичний контроль	Безперервний контроль
Методичні прийоми	Прийоми документального та фактичного контролю, економічного аналізу	
Результати	Аудиторський звіт	Звіт про виконану роботу з пропозиціями та рекомендаціями
Користувачі результатів аудиту	Широке коло зовнішніх та внутрішніх користувачів фінансової звітності підприємства	Власники підприємства та управлінський персонал
Оплата	Розмір оплати наданих послуг визначається договором про надання аудиторських послуг	Розмір посадового окладу внутрішнього аудитора визначається трудовим договором
Відповідальність	Майнова відповідальність перед замовником на підставі договору про надання аудиторських послуг та дисциплінарна відповідальність перед АПУ	Дисциплінарна відповідальність перед власником підприємства на підставі трудового договору

Між зовнішнім і внутрішнім аудитом існує взаємозалежність, оскільки ефективність внутрішнього аудиту як форми внутрішньогосподарського контролю впливає рівень аудиторського ризику і, як наслідок, на зміст, обсяги та характер зовнішнього аудиту.

### 3. За об'єктами:

Аудит фінансової звітності здійснюється незалежним аудитором для визначеного законодавством кола господарюючих суб'єктів з метою отримання аудиторського звіту про достовірність і повноту фінансової звітності для подальшого оприлюднення у визначений законодавством термін та спосіб. Тому проводиться щорічно за принципом обов'язковості.

*Погоджений аудит* полягає у встановленні відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства при виникненні певних обставин. Він має обов'язковий характер у випадках, що наведені у табл.6.6.

**Таблиця 6.6**

**Вимоги законодавства щодо проведення погодженого аудиту**

<i>Назва нормативного акту</i>	<i>Обставини та вимоги законодавства</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI	Стаття 76. Спеціальна перевірка фінансово-господарської діяльності акціонерного товариства може проводитися аудитором на вимогу та за рахунок акціонерів, які на момент подання вимоги сукупно є власниками більше 10% голосуючих акцій товариства
Кодекс України з процедур банкрутства від 18.10.2018 р. № 2597-VIII	Стаття 39.10. Господарський суд в ухвалі про відкриття провадження у справі зобов'язати боржника провести аудит
Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. № 2664-III	Стаття 6. При укладенні договору юридична або фізична особа мають право вимагати у суб'єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтвержені аудитором
Закон України «Про заставу» від 2.10.1992 р. № 2654-XII	Стаття 12. При укладанні договору застави за згодою сторін може бути проведена аудиторська перевірка достовірності та повноти балансу або фінансового стану відповідної сторони договору застави та оцінка предмета застави відповідно до законодавства
Закон України «Про страхування» №2745-III від 4.10.2001 р.	Стаття 18. При укладанні договору страхування страховик має право запросити у страхувальника баланс або довідку про фінансовий стан, підтвержені аудитором
Закон України «Про режим іноземного інвестування» від 19.03.1996 р. №93/96-ВР	Стаття 10. Усі понесені витрати та збитки іноземних інвесторів ... повинні бути відшкодовані на основі поточних ринкових цін та/ або обґрунтованої оцінки, підтверджених аудитором чи аудиторською фірмою

*Операційний аудит* проявляється у послугах аудитора, які носять характер управлінського консультування. Цей вид аудиту проводиться за ініціативою господарюючого суб'єкта при виникненні потреби в отриманні консультаційних послуг фінансово-правового характеру. Для виконання поставлених завдань аудитор може працювати в таких напрямках:

- здійснювати перевірку законності господарських операцій та правильності їх відображення в обліку;
- визначати організаційно-технічний рівень виробництва, забезпеченість і ефективність використання ресурсів;
- установлювати правильність формування собівартості продукції;

- досліджувати законність та ефективність діяльності матеріально-відповідальних осіб з виявленням можливостей їх зловживань;
- визначати дотримання договірних умов і статутних зобов'язань;
- здійснювати оцінку ефективності функціонування суб'єкта господарювання через систему соціально-економічних показників;
- розроблювати пропозиції щодо перспектив розвитку підприємства.

Операційний аудит трактується як дослідження господарської системи та її підсистем з точки зору законності, доцільності та ефективності. Тому до підвидів операційного аудиту належать технологічний, організаційний, економічний, правовий, екологічний та соціальний. Результатом такого виду аудиту виступає звіт з пропозиціями та рекомендаціями про можливості поліпшення господарської діяльності замовника.

#### **6.4. Суть аудиторської діяльності та аудиторських послуг**

Відповідно до ст.1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудиторська діяльність – це незалежна професійна діяльність аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

До аудиторських послуг належать аудит та огляд фінансової звітності, виконання завдань з іншого надання впевненості та інші професійні послуги, що надаються відповідно до міжнародних стандартів аудиту.

Залежно від рівня впевненості аудитора розрізняють завдання з надання впевненості та супутні послуги, при цьому предметом уваги може виступати історична фінансова інформація, інша фінансова інформація або не фінансова інформація. *Упевненість* означає переконаність аудитора у достовірності тверджень.

*Аудит фінансової звітності* – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність у всіх суттєвих аспектах вимогам національних П(С)БО, МСФЗ або іншим вимогам.

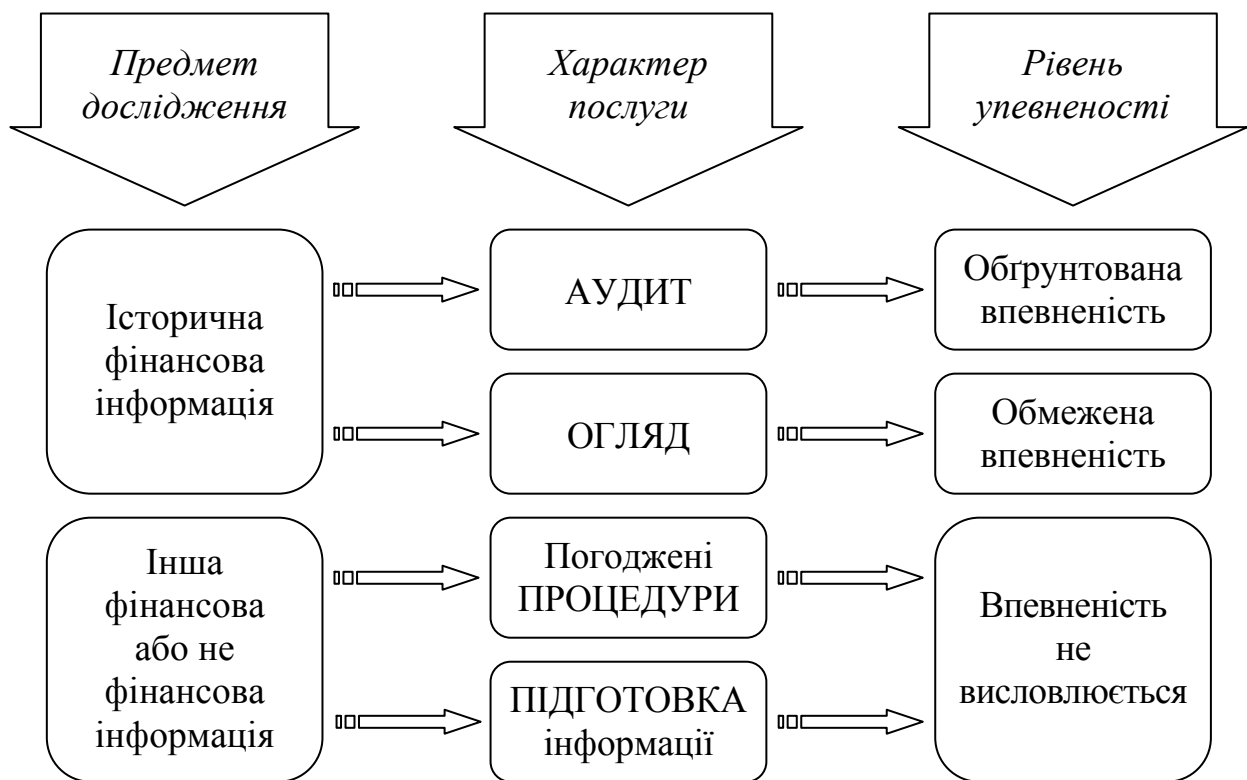
Аудит передбачає висловлення думки аудитора про відповідність складеної фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи. При цьому аудитор повинен отримати достатні та достовірні аудиторські докази. Аудитор надає високий рівень впевненості в тому, що інформація не містить суттєвих перекручень. Саме високий рівень упевненості підвищує довіру користувачів інформації до звітності замовника аудиту.

Здійснюючи *огляд фінансової звітності*, аудитор надає помірний рівень упевненості про можливість суттєвих викривлень фінансової інформації замовника. Огляд передбачає використання аудиторських навичок при отриманні доказів та застосуванні аудиторських процедур без оцінювання системи внутрішнього контролю, без перевірки бухгалтерських записів та без застосування підтверджуючих запитів.

У результаті проведення *погоджених процедур* аудитор, не висловлюючи впевненість, надає висновок про відповідність фактичних даних замовника винятково тим сторонам, які були ініціаторами застосування таких процедур.

У завданні з *підготовки інформації*, аудитор використовує набутий досвід та отримані навички для виконання завдання щодо збору й обробки фінансової інформації з належним професійним умінням та ретельністю. Користувачі такої інформації отримують вигоду у якості інформації без висловлення впевненості аудитором.

Відповідно до рекомендацій міжнародної концептуальної основи, потрібно розрізняти види аудиторських послуг, які наведені на рис. 6.3.



**Рис. 6.3. Види аудиторських послуг за МСА**

Відповідно до ст.6 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудиторська діяльність має обмеження щодо сумісності з підприємницькою та іншими видами діяльності. Проте аудитори можуть надавати *неаудиторські послуги*, зокрема у формі

консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи та оцінка стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання. Проведення експертиз і здійснення оцінки вартості майна вимагають наявності свідоцтва.

У практичній діяльності існуючі види неаудиторських послуг класифікують за такими ознаками:

1) *за змістом* виділяють послуги дії, послуги контролю, інформаційні послуги (табл. 6.7).

**Таблиця 6.7**

**Види неаудиторських послуг за змістом**

<i>Послуги дії</i>	<i>Послуги контролю</i>	<i>Інформаційні послуги</i>
Аутсорсинг (ведення обліку та складання звітності) Розробка положень облікової політики Розробка посадових інструкцій Вибір форми ведення обліку та розробка графіку документообігу Компіляція (трансформація звітності за стандартами інших країн) Автоматизація обліку (підбір технічних засобів та пакету прикладних програм з врахуванням специфіки діяльності замовника) Проведення економічного аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств	Перевірка бізнес-планів та інвестиційних проектів Перевірка рівня професійних знань штату бухгалтерії Перевірка ефективності системи внутрішнього контролю Перевірка правильності розрахунку дивідендів для виплати акціонерам Перевірка правильності нарахування податків та їх оптимізація Перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості	Консультування з широкого кола питань управління бізнесом Навчання та підвищення кваліфікації персоналу Проведення семінарів з актуальних проблем Наукова розробка та видання методичних рекомендацій

2) *за принципом сумісності* виокремлюють сумісні та несумісні послуги.

Використання зазначеного принципу важливе для забезпечення незалежності аудитора. Так, окрім виконання аудиторських перевірок обліку та звітності замовника, можуть надаватися супутні неаудиторські послуги з переліку сумісних. Надання несумісних послуг унеможливорює одночасне проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності для замовника. До *несумісних* з проведенням аудиту послуг належать такі:

– ведення або відновлення бухгалтерського обліку. На підставі ст.8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» керівники підприємств можуть передавати на договірній основі ведення бухгалтерського обліку аудиторським фірмам. Потреба у відновленні бухгалтерського обліку виникає у разі зникнення або знищення документації та недбалого ведення обліку. Така послуга, як правило, носить разовий характер.

– складання фінансової звітності, її подання та захист. Такий вид послуг може бути складовою частиною попереднього або самостійним видом робіт. Захист звітності у відповідних для подання органах можливий лише за умови попереднього складання.

– здійснення розрахунків податкових платежів і складання податкової звітності;

– управлінське консультування та кадрове забезпечення;

– надання правової допомоги та послуг оцінки.

У межах комплексу аудиторських послуг передбачається багато можливостей з надання фінансово-правової допомоги, що вимагає від аудиторів високої професійної компетентності у сферах обліку, оподаткування, аналізу та права.

## 6.5. Управління аудиторською діяльністю

*Управління аудиторською діяльністю* – це процес регулювання дій аудиторської громади у державі з метою дотримання єдиних організаційно-методологічних вимог.

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах світу має особливості. Натепер існує дві принципово різних концепції регулювання аудиторської діяльності:

1) *європейська концепція*, яка зорієнтована на інтереси державних органів, тому законодавча ініціатива та регулювання належать державі;

2) *англо-американська концепція*, яка переважно зорієнтована на потреби інвесторів, тому передбачає саморегулювання за допомогою професійних громадських організацій.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється відповідно до англо-американської концепції за допомогою таких організацій (рис. 6.4):

– професійне самоврядування здійснюється Аудиторською палатою України (АПУ);

– нагляд за аудиторською діяльністю здійснюється спільно з представниками державних органів Органом суспільного нагляду (ОСН).



**Рис. 6.4. Концепція управління аудиторською діяльністю в Україні**

Відповідно до р. III Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є *Орган суспільного нагляду* (ОСН), до складу якого входять:

– Рада нагляду за аудиторською діяльністю, до якої входять по одному представнику від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту, Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів і фондового ринку, національної комісії, що здійснює регулювання у сфері ринків фінансових послуг, і трьох осіб з числа непрактикуючих аудиторів;

– Інспекція із забезпечення якості.

ОСН за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду за такими процесами:

- 1) впровадженням МСА;
- 2) атестацією аудиторів та безперервним їх навчанням;
- 3) реєстрацією суб'єктів аудиторської діяльності;
- 4) контролем якості наданих аудиторських послуг;
- 5) дисциплінарними провадженнями та застосуванням стягнень.

Частина повноважень, що стосується нагляду за діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності, крім аудиту фінансової звітності підприємств, що



становлять суспільний інтерес, ОСН делегує АПУ, при цьому здійснюючи постійний нагляд за їх виконанням.

Відповідно до р. IX Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», створена *Аудиторська палата України* – це юридична особа, метою якої є забезпечення реалізації професійного самоврядування аудиторської діяльності. Діяльність АПУ регламентується Статутом, прийнятим на засіданні АПУ 28.10.1993 року, і ґрунтується на принципах демократії та незалежності, колегіальності та гласності за умови одночасного збереження виборності, забезпечення рівних можливостей доступу до участі у професійному самоврядуванні, обов'язковості членства та персональної відповідальності аудиторів. Це неприбуткова організація, діяльність якої є публічною.

Вищим органом управління АПУ є *з'їзд аудиторів України*, делегатами якого є зареєстровані у Реєстрі аудитори. До складу АПУ входять:

- Рада АПУ, загальна кількість членів якої становить 11 осіб;
- Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Усі рішення АПУ приймаються шляхом голосування. Порядком проведення засідань керує голова Ради АПУ, а ведення поточних справ здійснює секретаріат, що очолюється виконавчим директором.

Відповідно до ст.47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», визначено повноваження АПУ, до яких належать:

- 1) здійснення реєстрації суб'єктів аудиторської діяльності та забезпечення відкритості інформації стосовно аудиторів України;
- 2) забезпечення захисту професійних прав аудиторів;
- 3) проведення експертизи нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;
- 4) узагальнення інформації про практику застосування міжнародних стандартів аудиту з наданням рекомендацій на запити суб'єктів аудиторської діяльності;
- 5) здійснення контролю за безперервним навчанням аудиторів;
- 6) здійснення контролю якості аудиторських послуг та необхідних дисциплінарних проваджень щодо суб'єктів аудиторської діяльності;
- 7) регулювання взаємовідносин між аудиторами в процесі здійснення аудиторської діяльності із застосуванням у разі необхідності стягнень.

Для виконання своїх функцій АПУ може створювати комісії, до складу яких входять члени АПУ або додатково залучаються експерти. Наразі зі статусом комісії працює *науково-методична Рада АПУ*, яка

створена для сприяння підвищенню якості аудиторської практики та впровадження сучасних досягнень науки у професійну діяльність.

АПУ може створювати регіональні відділення як структурні підрозділи на базі окремих адміністративно-територіальних одиниць. Їх головне завдання полягає у сприянні розвитку аудиту в регіонах держави, виконання та впровадження рішень АПУ на місцях.

## 6.6. Суб'єкти аудиторської діяльності

*Аудитор* – це фізична особа, яка підтвердила кваліфікаційну придатність до провадження аудиторської діяльності, має відповідний практичний досвід і внесена до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності.

Відповідно до ст.19 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», *аудитором* може бути фізична особа, яка:

- має вищу освіту;
- отримала достатній рівень теоретичних знань за визначеними законом напрямками. Структура знань, якими повинен володіти претендент, включає питання з бухгалтерського обліку й аудиту, права й оподаткування, фінансів та економіки підприємства, управління ризиками та внутрішнього контролю, статистики та інформаційних технологій.
- підтвердила високу професійну компетентність шляхом успішного складення кваліфікаційного іспиту. Такий іспит проводиться в усній або електронній формі з дотриманням конфіденційності акредитованими незалежними центрами оцінювання знань. Підтвердженням успішної атестації буде *свідоцтво* про складання іспитів з теоретичних знань і кваліфікаційного іспиту, термін чинності якого п'ять років.
- набула практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування або стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років та отримала *позитивну характеристику*.

Комісією з атестації, методичне та матеріально-технічне забезпечення якої здійснюється ОСН за аудиторською діяльністю, приймається остаточне рішення про визнання придатності особи до провадження аудиторської діяльності. Особа також може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту за умови, що вона має вищу освіту, досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років або не менше 7 років проходженням стажування у визначеному порядку.

Важливо знати, що не може бути аудитором:

1) особа, яка має непогашену або незняту в установленому порядку судимість;

2) особа, на яку протягом року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційних правопорушень;

3) особа, до якої протягом останнього року було застосоване професійне стягнення за подання недостовірної інформації.

Аудитор має право займатись аудиторською діяльністю самостійно, здійснюючи незалежну професійну діяльність або як фізична особа-підприємець, чи у складі аудиторської фірми (рис. 6.5).



**Рис. 6.5. Види суб'єктів аудиторської діяльності**

*Аудиторська фірма* – це юридична особа, яка провадить винятково аудиторську діяльність та/або надає неаудиторські послуги відповідно до міжнародних стандартів аудиту та на підставах ст.5 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», тобто:

1) загальний розмір частки засновників, які не є аудиторами та/або аудиторськими фірмами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%;

2) керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор, який водночас не може бути керівником іншої юридичної особи, що здійснює несумісні види підприємницької діяльності з аудиторською діяльністю.

3) повинна мати добру репутацію.

Суб'єкти аудиторської діяльності мають право на здійснення аудиторських послуг лише після внесення до Реєстру аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності.

*Реєстр аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності* (Реєстр) – це автоматизована система збирання, накопичення, захисту, обліку та надання інформації про аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право провадження аудиторської діяльності в Україні.

Реєстр є публічним, відкритим і загальнодоступним. Перелік необхідних відомостей, що вносяться до Реєстру на підставі власноруч

заповненої суб'єктом аудиторської діяльності заяви, наведений у ст. 21 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Дані Реєстру розподілені за такими розділами:

- 1) аудитори;
- 2) суб'єкти аудиторської діяльності;
- 3) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності (за основним місцем роботи має працювати не менше 3 аудиторів);
- 4) суб'єкти аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (за основним місцем роботи має працювати не менше 5 аудиторів).

Інформація до Реєстру вноситься АПУ в електронній формі, постійно підтримується в актуальному стані та регулярно оновлюється на веб-сторінці АПУ. Якщо відбуваються зміни в оприлюднених даних, то суб'єкт аудиторської діяльності протягом 30 календарних днів зобов'язаний повідомити про це.

Відповідно до законодавчих вимог до аудиторів висуваються спеціальні вимоги, які *забороняють* аудиторам:

- займатися іншими, не сумісними з аудиторською діяльністю, видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав, доходи від оренди рухомого та нерухомого майна, пасивні доходи;
- використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки щодо такої вигоди для себе чи інших осіб.

Аудитори несуть *відповідальність* за результати своєї професійної діяльності. Види юридичної відповідальності аудитора, підстави для її виникнення та форми наведені у табл. 6.8.

**Таблиця 6.8**

**Види та форми юридичної відповідальності аудитора**

<i>Вид відповідальності</i>	<i>Підстава відповідальності</i>	<i>Форма відповідальності</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Цивільно-правова відповідальність	За порушення умов договору	Матеріальне відшкодування в межах завданих збитків
Професійна відповідальність	Учинення <i>професійного проступку</i> : – неналежне виконання професійних обов'язків; – недотримання вимог незалежності; – порушення міжнародних стандартів аудиту;	Попередження Зупинення права на строк від 1 місяця до 3 років Офіційна заява ОСН або АПУ про невідповідність аудиторського звіту Накладення штрафу Виключення з реєстру АПУ

**Продовження табл. 6.8**

1	2	3
	– ухилення від проведення перевірки з контролю якості; – недостовірне або неповне подання відомостей для оприлюднення в Реєстрі.	
Кримінальна відповідальність	Незаконне використання інсайдерської інформації Зловживання повноваженнями Одержання неправомірної вигоди	Штрафні санкції Позбавлення права обіймати посаду до 3 років

Специфіка відповідальності аудитора повинна залежати від мети проведення аудиту, тобто зменшення інформаційного ризику користувачів звітності шляхом підтвердження її якісних характеристик. За сучасних умов аудитори несуть відповідальність перед замовниками аудиту та перед АПУ. Найменш захищеними від отримання недостовірної інформації залишаються користувачі звітності. Тому постає проблема розширення сфери відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності, вирішення якої дозволить підвищити якість аудиту.

### **6.7. Постулати та принципи аудиту**

Основою теорії аудиту є концепція як система поглядів і способів розуміння особливостей аудиту. Вона вирізняє аудит з-поміж інших видів професійної діяльності. Так, відповідно до концепції аудиту, до професії аудитора висуваються такі вимоги:

- гуманність і соціальна значущість професії;
- незалежність і неупередженість;
- високий професіоналізм та інтелектуальність;
- доказовість і точність висловлення думки;
- організованість і відповідальність.

*Постулати аудиту* – це фундаментальні аксіоматичні твердження, істинність яких приймається без доказів. Вони допомагають визначити напрям формування аудиторського судження та слугують базою для формування системи стандартів.

Основоположні постулати вперше сформулювали Р.Мауц і Х.Шараф у праці «Філософія аудиту» (1961 р.), а пізніше доповнили Т.Лімперг і Д.Робертсон (1982 р.):

1. Фінансову звітність можна верифікувати.

2. Завжди існує ймовірність зіткнення інтересів аудитора і керівництва підприємства, яке перевіряється.

3. Задовільна система внутрішнього контролю зменшує ймовірність порушень і помилок.

4. Послідовне дотримання стандартів призводить до точного відображення фінансового стану і результатів операцій.

5. Якщо відсутні чіткі докази протилежного, то інформація, правильна для підприємства у минулому, буде правильною і у майбутньому.

6. Перевіряючи фінансову інформацію з метою складання незалежного висновку про неї, аудитор діє тільки як аудитор.

7. Професійний статус незалежного аудитора накладає на нього відповідні зобов'язання.

Основний прояв розвитку аудиту на сучасному етапі полягає в інтеграції та гармонізації. Стандартизація дозволяє уніфікувати основні принципи регулювання аудиту, сформувавши єдині професійні вимоги до організації та методики його проведення, якості та надійності аудиторського звіту.

*Стандарти аудиту* – це загальні вимоги, яких повинні дотримуватись аудитори під час виконання професійних обов'язків. Вони формують основні правила щодо організації та методики здійснення аудиту фінансової звітності незалежно від умов проведення, забезпечуючи відповідний рівень гарантії якості результатів. Серед стандартів доцільно виокремлювати три послідовно підпорядкованих рівні:

- міжнародний рівень, тобто формування стандартів із узагальненням набутого багатого досвіду різних країн світу;
- національний рівень, тобто формування стандартів із врахуванням національних потреб та особливостей держави;
- внутрішній рівень, тобто деталізація та регламентація єдиних вимог із врахуванням організаційної структури та специфіки діяльності аудиторської фірми.

Кожен наступний рівень стандартів повинен розширювати та доповнювати попередній, але не суперечити йому.

У світовому масштабі аудиторську діяльність регламентує Комітет з міжнародної аудиторської практики, який входить до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Цей комітет розробляє та впроваджує Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та Кодекс етики професійних бухгалтерів. Вони не мають законодавчого статусу, тому носять рекомендаційний характер і слугують методичною базою для практикуючих аудиторів.

Міжнародні стандарти аудиту можуть використовуватись у якості національних або поряд із національними. Відповідно до рішення АПУ від 18.04.2003 р. №122/2 Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів прийняті в якості Національних стандартів аудиту. При провадженні аудиторської діяльності застосовуються *Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* (видання 2016-2017 року), оприлюднені державною мовою на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України [11].

Структура міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості наведена на рис. 6.6.



Рис. 6.6. Структура міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості

З метою забезпечення високого фахового рівня аудиторських послуг та максимальної ефективності аудиторської діяльності аудитор зобов'язаний дотримуватись принципів аудиту. Принципи аудиту поділяються на дві основні групи (рис.6.7):

1) *методологічні принципи*, які зафіксовані у міжнародних стандартах аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг;

2) *етичні принципи*, які знаходять відображення у Кодексі етики професійних бухгалтерів.



**Рис. 6.7. Принципи аудиту**

Отже, методологічні принципи визначаються стандартами аудиту, етичні принципи визначаються комплексом правил поведінки аудитора, який зафіксований у *Кодексі етики професійних бухгалтерів*. Кодекс є сукупністю регламентованих стандартів професійної поведінки, які окреслюють фундаментальні принципи, застережні заходи та порядок залагодження етичних конфліктів. Кодекс складається з трьох частин:

- частина А: загальне застосування Кодексу;
- частина Б: застосування професійними бухгалтерами-практиками;
- частина В: застосування професійними бухгалтерами в бізнесі.

Водночас у ст. 8-12 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» також зафіксовано принципи професійної етики, яких повинні дотримуватись аудиторі. Перш за все, під час надання аудиторських послуг аудиторам належить дотримуватись *принципу професійного скептицизму*, тобто підходити критично із сумнівом до вивчення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності та інших документах.

У контексті аудиторської діяльності *принцип незалежності* означає можливість проводити дослідження, оцінити його результати та висловлювати власну думку з неупередженої точки зору. Принцип незалежності можна розкрити в трьох аспектах, суть яких висвітлена у табл. 6.9.



Таблиця 6.9

## Аспекти принципу незалежності

<i>Правовий аспект</i>	<i>Економічний аспект</i>	<i>Етичний аспект</i>
Саморегулювання професії	Обмеження видів діяльності	Обмеження терміну співпраці із замовником
Договірна основа відносин	Неможливість одночасного надання несумісних супутніх послуг для замовника	Заборона щодо перебування із замовником у прямих родинних стосунках або тісних дружніх відносинах
Відповідальність за висловлену думку про звітність	Відсутність майнових і фінансових інтересів у справах замовника	Вимоги до залучення замовників і змісту реклами
Відповідальність за роботу залучених до аудиторської перевірки експертів	Обмеження суми винагороди або отримання умовних гонорарів	Заборона на отримання подарунків або інших видів подяки
Відповідальність за роботу асистентів аудитора	Заборона на отримання позик або гарантій від замовника	Відсуть можливості працевлаштування

Відповідно до ст. 10 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» *забороняється* надання аудиторських послуг у разі, якщо суб'єкт аудиторської діяльності, його власники, посадові особи, працівники, а також члени сім'ї та близькі родичі вказаних осіб:

1) є власниками або беруть участь в операціях з фінансовими інструментами, емітованими юридичною особою, звітність якої підлягає перевірці;

2) перебували у трудових, договірних або інших відносинах з юридичною особою, звітність якої підлягає перевірці;

3) обіймати керівні посади, призначатися членом аудиторського комітету чи наглядового органу юридичної особи, звітність якої підлягає перевірці.

Для висловлення неупередженої думки про звітність замовника аудитор належить дотримуватися *принципу доброчесності та об'єктивності*. Аудитор повинен володіти високими моральними якостями, бути правдивим, відвертим та старанним при виконанні своїх обов'язків. Йому необхідно позбавитися від суб'єктивного ставлення, уникаючи ситуації та факторів тиску з боку замовника.

*Принцип професійної компетентності* полягає у відповідності рівня фахової підготовки аудиторів єдиним професійним вимогам. Компетентність аудитора досягається початковим набуттям обсягу

професійних знань та досвіду практичної діяльності, який підтверджується у процесі атестації. Для підтримання рівня професійної компетентності аудиторів потрібно постійно працювати над удосконаленням рівня набутих знань, вивчаючи прогресивні шляхи підвищення ефективності проведення аудиторської перевірки.

*Принцип конфіденційності* передбачає збереження в таємниці та нерозповсюдження інформації, що стосується стану справ замовника. Аудитор не має права використовувати отриману в процесі аудиторського дослідження інформацію для власної користі, вигоди інших зацікавлених осіб чи на шкоду замовнику без спеціального дозволу.

Дотримання *принципу професійної поведінки* сприяє підвищенню авторитетності професії аудитора у суспільстві. Аудитор повинен дбати про високу репутацію, надаючи якісні професійні послуги. Поведінка аудитора повинна викликати повагу, беззаперечний авторитет, повну довіру та прихильність суспільства.

## **6.8. Метод і методичні прийоми аудиту**

Під час аудиторської перевірки аудитор прагне досягнути об'єктивної істини про досліджувані об'єкти шляхом правильного сприйняття інформації. Достовірність економічної інформації, що відображає дійсний стан об'єктів аудиту, оцінюється за допомогою застосування методу аудиту.

*Метод аудиту* – це сукупність способів і прийомів, що використовуються для дослідження реального стану об'єктів, які перебувають у сфері аудиторської оцінки. Метод аудиту у здійсненні своїх функцій базується на використанні різних методичних прийомів, класифікація яких наведена на рис. 6.8.

*Загальнонаукові методичні прийоми* дослідження ґрунтуються філософських методах пізнання об'єктивної істини. Вони охоплюють аналіз та синтез, індукцію та дедукцію, гіпотезу та спостереження, абстрагування та конкретизацію, аналогію та порівняння, моделювання та експеримент.

*Власні методичні прийоми аудиту* – це специфічні прийоми, що вироблені аудиторською практикою на підставі досягнень економічної науки. Вони розвинулись на основі бухгалтерського обліку, господарського контролю, економічного аналізу, статистики, економіко-математичного моделювання тощо.



**Рис. 6.8.** Характеристика методу аудиту

Власні методичні прийоми аудиту можна об'єднати у три групи: фактична перевірка, документальна перевірка та розрахунково-аналітична перевірка.

*Фактична перевірка* передбачає встановлення кількісного та якісного стану досліджуваного об'єкта за допомогою:

1) обстеження, що полягає у візуальній оцінці та ознайомленні з наперед визначеним колом питань, пов'язаних з організаційно-виробничою діяльністю підприємства за місцями їх виникнення за допомогою анкетування, хронометражу, фотографування або інших засобів фіксації результатів (наприклад, для оцінки дієвості контрольно-пропускної системи, стану складських приміщень та умов зберігання майна, наявності невикористаного обладнання тощо);

2) контрольних перевірок, які проводяться для визначення фактичного стану досліджуваного об'єкта в натуральних одиницях виміру шляхом здійснення безпосереднього перерахунку, обміру, зважування або іншого виду виміру фізичних властивостей;

3) технологічного контролю, який полягає у встановленні відповідності дотримання послідовності здійснення технологічного процесу нормам або визначеним умовам (наприклад, контрольний запуск виробничих запасів у виробництво, контрольне придбання або приймання продукції, контрольні заміри виконаних робіт тощо);

4) лабораторного аналізу, що здійснюється для визначення якісних ознак та суттєвих характеристик досліджуваного об'єкта в лабораторних умовах.

*Документальна перевірка* передбачає встановлення правильності та достовірності документів за допомогою:

1) формальної перевірки, тобто встановлення застосування діючих форм документів, правильності їх оформлення, заповнення усіх необхідних реквізитів та відповідності підписів відповідальних осіб з метою виявлення зовнішніх ознак викривлення документу;

2) арифметичної перевірки, тобто повторного перерахунку кількісних показників з метою виявлення відхилень через неправильні арифметичні дії;

3) логічна перевірка полягає у детальному вивченні сутності документально зафіксованої господарської операції на предмет законності та дозволеності з боку відповідальних осіб (юридичний аспект перевірки), економічної доцільності та правильності відображення (економічний аспект перевірки);

4) зустрічна перевірка передбачає зіставлення інформації про певну господарську операцію у різних примірниках одного документа (або додатках) з метою виявлення зловживань;

5) взаємна контрольна перевірка полягає у порівнянні інформації у взаємопов'язаних документах (наприклад, між первинними документами та регістрами);

6) сканування полягає у тотальному дослідженні документів на предмет виявлення нетипових (підозрілих) записів, які можуть свідчити про факти порушень.

*Розрахунково-аналітична перевірка* передбачає здійснення розрахунків системи показників, що характеризує досліджуваний об'єкт, і проведення подальшого аналізу з метою встановлення причинно-наслідкових зв'язків.

## Література

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейлли, М.Б.Хириш: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Аудит: навчальний посібник / Г.М. Колісник, В.С. Слюсаренко. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.
5. Аудит: підручник / За ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
6. Аудит: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
7. Аудит: підручник (в двох частинах) / За ред. Грушко В.І./ Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Братул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.
8. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) / За ред. Немченко В.В., Редько О.Ю. – К.: ЦУЛ, 2012. – 540 с.
9. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М.Бекетова. – Х: ХНУМГ, 2017. – 319 с.
10. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З.В.Гуцайлюк, Я.В.Мех, М.Т.Щирба. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
11. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258-VIII від 21.12.2017 р.
12. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2006. – 312 с.
13. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2016-2017 року
14. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новіков І.Т. Аудит: Навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і допов. – К.: Алерта. – 2020. – 852 с.
15. Робертсон Д. Аудит / Перев. з англ. – М.: КРМЕ, АФ «Контакт», 1993. – 496 с.

### Питання для самоконтролю

7. Основні умови та теорії виникнення аудиту.
8. Суть і значення аудиту в ринкових умовах.
9. Аудит у системі господарського контролю, його особливості.
10. Предмет аудиту, характеристика його об'єктів.
11. Види аудиту відповідно до вимог законодавства.
12. Класифікація видів аудиту за об'єктами та за суб'єктами.
13. Відмітності зовнішнього та внутрішнього аудиту, їх взаємозв'язок.
14. Зміст аудиторської діяльності, її складові.
15. Види аудиторських послуг, їх класифікація за принципом сумісності.
16. Повноваження, функції та обов'язки ОСН та АПУ.
17. Статус аудитора, порядок його атестації.
18. Аудиторська фірма, законодавчі вимоги до її створення.
19. Порядок реєстрації аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності.
20. Види відповідальності аудитора.
21. Характеристика основних постулатів аудиту.
22. Зміст і структура Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.
23. Суть етичних принципів аудиту.
24. Характеристика загальнонаукових і власних методичних прийомів аудиту, їх класифікація.

### Вправи для виконання

#### Виробнича ситуація 1

Зробіть порівняльну характеристику видів аудиту за суб'єктами їх проведення. Завдання виконайте у формі табл. 6.10.

Таблиця 6.10

#### Відмітності зовнішнього незалежного аудиту від інших форм контролю

Ознаки	Державний аудит	Незалежний аудит	Внутрішній аудит
За суб'єктом			
За метою			
За характером відносин			
За правовим регулюванням			
За витратами на проведення			
За результатами			

### **Виробнича ситуація 2**

Укажіть вид аудиту (незалежний аудит, державний аудит, внутрішній аудит) для кожної з наведених ситуацій. Відповідь обґрунтуйте.

1. Завданням аудиту є збереження державної власності, попередження та профілактика зловживань.
2. Аудитор висловлює думку про достовірність показників фінансової звітності.
3. Аудитор має право вилучати документи, опечатувати приміщення.
4. Аудитор є атестованою особою.
5. Аудит плановий і примусовий, здійснюється за бюджетні кошти.
6. Аудит, що здійснюється на договірних засадах.
7. Аудитор за власною ініціативою не має права вилучати документи та проводити інвентаризацію.
8. Результатом аудиту є звіт або рекомендації щодо усунення недоліків.

### **Виробнича ситуація 3**

Визначте й обґрунтуйте, які з перелічених нижче суб'єктів господарювання відповідно до законодавства повинні оприлюднювати фінансову звітність разом із аудиторським звітом.

1. Комунальний заклад Чернівецька обласна дитячо-юнацька спортивна школа «Буревісник».
2. ПАТ «Гуцульські ласощі» (10% іноземних інвестицій у статутному капіталі).
3. Недержавний пенсійний фонд «Династія».
4. Благодійна організація «Благодійний фонд «Карітас».
5. ПАТ комерційний банк «Аскольд».
6. Державна акціонерна холдингова компанія «Енергобуд».
7. ПАТ «Чернівецький хімічний завод», яке визнається банкрутом.
8. ПАТ холдингова компанія «Еко-дім».
9. ТОВ «Ластівка» з середньою кількістю працюючих 180 осіб і балансовою вартістю активів 6 млн. євро.
10. ТОВ Компанія з управління активами «ОТП Капітал».
11. Комунальний заклад Чернівецький обласний центр естетичного виховання «Юність Буковини».
12. ПАТ «Дари Буковини».
13. ТОВ «Карат», балансова вартість активів якого 200000 євро, чистий дохід 550000 євро.
14. ПАТ «Український професійний банк».

15. ПрАТ страхова група «ТАС».
16. Комунальний заклад Міська дитяча наукова бібліотека.
17. ПАТ Національна акціонерна страхова компанія «Оранта»
18. ПП Юридична компанія «Феміда».

#### **Виробнича ситуація 4**

Оцініть дотримання законодавчих вимог для проходження атестації таких громадян за умови успішного складання кваліфікаційного іспиту, а також їхніх перспектив у майбутньому.

**Таблиця 6.11**

#### **Інформація про громадян для проходження атестації**

<i>П.І.Б.</i>	<i>Освіта</i>	<i>Практичний досвід роботи</i>
Гелич Д.Ю.	вища економічна	3 роки на посаді бухгалтера, 3 роки – помічник аудитора
Ткачук Т.Б.	вища математична	7 років на посаді бухгалтера та 3 роки - помічник аудитора
Балан А.І.	вища економічна	3 роки на посаді економіста та 3 роки – помічник аудитора
Сливка Н.Л.	вища економічна	15 років на посаді менеджера
Бойко Н.Л.	середня економічна	18 років на посаді фінансиста
Малик С.Т.	вища юридична	15 років на посаді юриста
Гелич Д.Ю.	вища економічна	3 роки на посаді бухгалтера, 3 роки – помічник аудитора

#### **Виробнича ситуація 5**

На підставі наведених даних установчих документів про склад засновників аудиторської фірми обґрунтуйте можливість її реєстрації.

Створено аудиторську фірму, засновниками якої є ТОВ «Гарант», Кочервей Л.В., Ланівська Т.Ю, Присяжнюк Т.К. Частки засновників становлять відповідно 40, 30, 20, 10 %. Усі засновники-фізичні особи є атестованими аудиторами. Ланівська Т.Ю. призначена керівником аудиторської фірми. Установчими документами аудиторської фірми передбачено такі види діяльності: аудиторська, видавнича, комерційна та інші не заборонені законом.

#### **Виробнича ситуація 6**

Обґрунтуйте можливість існування загрози порушення принципів професійної етики у наведених нижче ситуаціях:

1. За наслідками проведеного аудиту фінансової звітності аудитором було підготовлено для підприємства-замовника звіт та рекомендації для удосконалення обліку та внутрішнього контролю. Отримавши пропозицію про проведення аудиту фінансової звітності на



наступний рік, аудитор здійснив попереднє обстеження і встановив, що його пропозиції керівництвом абсолютно не були враховані. У зв'язку з цим він відмовився проводити аудит, про що підготував відповідний лист.

2. У спеціалізованій пресі керівник аудиторської фірми оголосив інформацію про зміну контактних телефонів фірми і додав перелік аудиторських послуг, що надаються його клієнтам.

3. За результатами проведеного аудиту фінансової звітності підприємство отримало два аудиторських звіти: безумовно-позитивний із застереженням і негативний. У негативному звіті аудитор за домовленістю із керівництвом замовника детально описав перелік виявлених відхилень.

4. Для проведення аудиту фінансової звітності ПАТ «Прометей» аудиторською фірмою «Буковина-аудит» сформовано робочу групу з одного атестованого аудитора і двох помічників аудитора. Один з помічників має близькі дружні стосунки з керівником підприємства, що перевіряється.

5. Аудитор дав згоду на проведення аудиторської перевірки із наданням умовно-позитивного висновку за умови переведення його дружини із посади секретаря на посаду радника з економічних питань після завершення перевірки.

6. Для проведення аудиту фінансової звітності ПАТ «Тандем» сформовано робочу аудиторську групу у складі двох атестованих аудиторів і трьох асистентів. З метою проведення оцінки майна укладено договір з експертом. Залучений експерт володіє часткою 15% у зареєстрованому капіталі ПАТ «Тандем».

7. ПАТ «Лотос» має намір одержати довгостроковий кредит в ПАТ КБ «Лібра». Банк вимагає проведення аудиторського звіту про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання. ПАТ «Лотос» звернулася з проханням надати відповідну послугу до аудиторської фірми «Аудит плюс» та надіслала лист-замовлення. Не зважаючи на те, що керівники аудиторської фірми та АКБ «Лібра» перебувають у родинних стосунках, аудиторська фірма погодилася на проведення аудиту.

8. Враховуючи наявність багатьох відхилень в обліку та звітності підприємства-замовника, сторони уклали додаток до договору про проведення аудиту з тим, щоб аудитор допоміг бухгалтеру за додаткову плату виправити частину виявлених відхилень.

9. Аудитор повідомив керівника підприємства-замовника, що передасть отриману інформацію про виявлені зловживання до фіскальної служби, якщо для перевірки не будуть надані реєстри обліку й управлінська документація.

10. Бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей виявився хорошим знайомим аудитора, який брав участь у перевірці. У зв'язку з цим аудитор не вказав у підсумкових документах окремих недоліків у роботі бухгалтера. Ці недоліки були виправлені у ході перевірки, тому суттєві відхилення в опублікованій фінансовій звітності не мали місця.

11. Аудитор, з котрим укладено договір про надання аудиторських послуг, ще не отримав у повному обсязі оплати за попередньо надані послуги. Тому висунена ним вимога полягала в тому, що аудит фінансової звітності підприємства за поточний рік буде проведено після оплати попередньо здійсненої роботи. Проте замовник просить відстрочки платежу, оскільки результати перевірки за поточний рік мають критичне значення для одержання додаткового фінансування. Після проведення перевірки замовник обіцяє повністю оплатити послуги аудитора.

### **Тестові завдання**

**1. Яка країна є батьківщиною незалежного аудиту?**

- а) США;*
- б) Великобританія;*
- в) Німеччина;*
- г) Франція;*
- д) Іспанія.*

**2. За яким критерієм професія аудитора відрізняється від багатьох інших професій?**

- а) компетентності;*
- б) професійної сумлінності;*
- в) незалежності;*
- г) володіння технічними професійними прийомами;*
- д) об'єктивності.*

**3. Незалежний аудитор:**

- а) засвідчує фінансову звітність;*
- б) гарантує, що фінансова звітність правильна;*
- в) висловлює думку про фінансову звітність;*
- г) перевіряє кадрову документацію;*
- д) усе перелічене.*

**4. Витрати на здійснення обов'язкового незалежного аудиту несе:**

- а) держава;*
- б) підприємство, що перевіряється;*
- в) аудит проводиться безкоштовно;*
- г) банківська установа;*
- д) один із кредиторів або в порядку солідарної відповідальності.*

**5. Об'єктами аудиту можуть бути:**

- а) активи, пасиви, господарські процеси;
  - б) економічні результати;
  - в) організаційні форми та методи управління,
  - г) функції управління;
  - д) усі відповіді правильні.
- 6. Чи можуть бути об'єктами аудиту функції управління?**
- а) ні, не можуть;
  - б) можуть бути об'єктами аудиту всі функції управління, крім бухгалтерського обліку;
  - в) так, можуть;
  - г) можуть бути об'єктами аудиту всі функції управління, окрім мотивації;
  - д) правильна відповідь відсутня.
- 7. Управління аудиторською діяльністю – це:**
- а) процес накопичення, виявлення, вимірювання інформації про діяльність підприємства;
  - б) сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються аудиторами;
  - в) процес регулювання дій аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних організаційних та методологічних вимог;
  - г) процес моніторингу діяльності аудиторських фірм;
  - д) правильна відповідь відсутня.
- 8. Управління аудиторською діяльністю та суспільний нагляд в Україні здійснює:**
- а) Кабінет Міністрів України;
  - б) Міністерство фінансів України;
  - в) Орган суспільного нагляду;
  - г) Аудиторська палата України;
  - д) правильна відповідь відсутня.
- 9. Яке з відомств відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» не наділене правом делегувати своїх представників до складу Ради нагляду ОСН?**
- а) Міністерство юстиції України;
  - б) Міністерство фінансів України;
  - в) Національний банк України;
  - г) Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;
  - д) Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг.
- 10. Чи може інформація з Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності бути офіційно оприлюдненою:**
- а) ні, бо така інформація конфіденційна;

- б) так, з дозволу відповідних суб'єктів аудиторської діяльності;
- в) так, з дозволу МФУ;
- г) так, інформація Реєстру публічна;
- д) правильна відповідь відсутня.

**11. Реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності здійснює:**

- а) Міністерство юстиції України;
- б) Міністерство фінансів України;
- в) орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;
- г) Аудиторська палата України;
- д) правильна відповідь відсутня.

**12. До аудиторських послуг НЕ відносять:**

- а) аудит фінансової звітності;
- б) огляд фінансової звітності;
- в) виконання завдань з іншого надання впевненості;
- г) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю;
- д) правильна відповідь відсутня.

**13. Відповідно до Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», забороняється проведення аудиту фінансової звітності для замовника:**

- а) аудитором, що є консультантом щодо оптимізації оподаткування;
- б) аудитором, якого запрошено до перевірки спільного підприємства, засновником якого є замовник;
- в) аудитором, який має особисті майнові інтереси у замовника;
- г) аудитором, який отримав кредит у банку, в якому обслуговується його замовник;
- д) аудитором, який здійснював перевірку в минулому періоді.

**14. Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність за умови, якщо:**

- а) атестованим аудиторам у статутному капіталі аудиторської фірми належить частка не менше 70 %;
- б) директором цієї фірми є особа, яка має економічну освіту;
- в) штат працівників фірми не менше 5 осіб;
- г) це товариство з обмеженою відповідальністю;
- д) директор цієї фірми має стаж не менше 5 років.

**15. Аудитору забороняється:**

- а) займатися підприємницькою діяльністю;
- б) займатися науковою та викладацькою діяльністю;
- в) отримувати дивіденди від акцій та інших корпоративних прав;
- г) отримувати доходи від оренди;
- д) правильна відповідь відсутня.

**16. Однією з обов'язкових вимог до аудиторської фірми є:**

- а) загальний розмір частки учасників аудиторської фірми, які є аудиторами чи суб'єктами аудиторської діяльності, у статутному капіталі не повинен перевищувати 30 %;
- б) наявність у штаті аудиторської фірми, як мінімум, трьох сертифікованих аудиторів;
- в) наявність у штаті аудиторської фірми юриста та аудитора;
- г) керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор;
- д) правильна відповідь відсутня.

**17. Хто може бути директором аудиторської фірми?**

- а) особа, яка має 30 % акцій аудиторської фірми;
- б) атестований аудитор;
- в) особа, яка пропрацювала на посаді головного бухгалтера не менше 3 років;
- г) особа, яка має професійний стаж більше 5 років;
- д) усі варіанти правильні.

**18. Коли суб'єкт аудиторської діяльності набуває права провадження аудиторської діяльності?**

- а) після включення до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиту;
- б) після атестації аудиторів та отримання свідоцтва;
- в) після отримання спеціальної ліцензії АПУ;
- г) після отримання дозволу від ОСН;
- д) правильна відповідь відсутня.

**19. Який з перелічених принципів аудиту не належить до етичних?**

- а) принцип незалежності;
- б) принцип об'єктивності;
- в) принцип ефективності;
- г) принцип компетентності;
- д) усі варіанти правильні.

**20. Який із перелічених принципів аудиту визначається освітою, певним досвідом роботи, складанням атестаційного іспиту?**

- а) професійної компетентності;
- б) незалежності;
- в) об'єктивності;
- г) конфіденційності;
- д) професійної поведінки.

**21. Принцип конфіденційності інформації означає:**

- а) збереження у таємниці інформації, одержаної у ході аудиту;
- б) неупередженість аудиторського звіту щодо замовника чи інших зацікавлених осіб;
- в) відсуть майнового інтересу у справах підприємства, яке перевіряють;

- г) об'єктивна оцінка фінансового стану підприємства;
- д) правильна відповідь відсутня.

**22. У рекламі аудиторських послуг з етичного погляду забороняється:**

- а) зазначати перелік аудиторських послуг;
- б) зазначати термін перебування на ринку аудиту;
- в) зазначати про належність до професійної організації;
- г) посилатися на рекомендації органів влади;
- д) правильна відповідь відсутня.

**23. Чи може проводити перевірку аудитор, що є одним із засновників суб'єкта господарювання, звітність якого перевіряється?**

- а) так;
- б) ні;
- в) може за умови включення його до Реєстру аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- г) може за умови отримання спеціального дозволу АПУ;
- д) може за умови, що його частка у статутному капіталі підприємства менша 30%.

**24. Здійснюючи обов'язковий аудит фінансової звітності, аудитор потребував облікові реєстри і звітність за поточний рік. Керівництво замовника відмовило в цьому аудитору, посилаючись на конфіденційність інформації. Чи правильно вчинило керівництво?**

- а) правильно, на перевірку надаються лише первинні документи;
- б) правильно, на перевірку реєстри обліку можна не надавати;
- в) перевіряти інформацію про операції, що відбулися після дати складання фінансової звітності, немає необхідності;
- г) неправильно, таку відмову можна розглядати як обмеження обсягу аудиторської перевірки;
- д) правильна відповідь відсутня.

**25. Для якого виду аудиторських послуг рівень відповідальності аудитора за свою роботу найнижчий?**

- а) аудит фінансової звітності;
- б) огляд фінансової звітності;
- в) виконання завдання з іншого надання впевненості;
- г) інші професійні послуги;
- д) рівень відповідальності аудитора завжди однаковий.

**26. Яка із перелічених послуг належить до неаудиторських?**

- а) консультування з питань управління;
- б) ведення бухгалтерського обліку і складання звітності;
- в) розробка та впровадження процедур внутрішнього контролю;
- г) послуги оцінки;
- д) усі відповіді правильні.

**28. Залежно від об'єктів розрізняють такі види аудиту:**

- а) огляд бухгалтерської звітності, операційна перевірка, компіляція обліку;*
- б) фінансової звітності, процедури узгодження, операційний;*
- в) загальний та частковий;*
- г) банківський та фінансових посередників;*
- д) суцільний та вибірковий.*

**29. Внутрішній аудит є:**

- а) складовою частиною бухгалтерського обліку;*
- б) елементом облікової політики;*
- в) складовою системи внутрішнього контролю;*
- г) різновидом внутрішнього контролю;*
- д) різновидом операційної перевірки.*

**30. Який спільний елемент між внутрішнім і зовнішнім аудитом?**

- а) мета;*
- б) результати;*
- в) прийоми, способи, методи дослідження;*
- г) суб'єкт аудиту;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

## ТЕМА 7. ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про основні етапи проведення аудиту фінансової звітності, засвоєння знань про порядок планування аудиту, визначення аудиторського ризику та оцінки системи внутрішнього контролю, ознайомлення із порядком застосування аудиторських процедур і методикою отримання аудиторських доказів, засвоєння знань про порядок формування робочих документів.

#### **Питання для вивчення:**

Основні етапи проведення аудиту.

Порядок залучення замовника аудиту.

Планування аудиторської перевірки.

Порядок вивчення й оцінки системи внутрішнього контролю.

Суть загального аудиторського ризику та способи його визначення.

Аудиторські докази та методика їх одержання.

Помилки й оцінка їх суттєвості в аудиті.

Порядок формування робочих документів аудитора.

Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем.

#### **Після вивчення теми 7 студент повинен:**

##### • **знати:**

- суть основних етапів проведення аудиту, їх послідовність;
- порядок залучення замовників аудиту й укладання договорів про надання аудиторських послуг;
- суть і значення планування в аудиті;
- види загального аудиторського ризику, методику його визначення;
- структуру системи внутрішнього контролю;
- поняття суттєвості в аудиті;
- порядок застосування аудиторських процедур;
- класифікацію аудиторських доказів, порядок їх оцінки;
- суть помилок і шахрайства в аудиті, їх види та причини виникнення;
- шляхи виявлення обману та фальсифікації;
- порядок формування робочих документів аудитора.

##### • **уміти:**

- скласти договір про надання аудиторських послуг;
- формувати загальну стратегію та план аудиту;
- оцінювати систему внутрішнього контролю замовника;



- визначати загальний аудиторський ризик;
- застосовувати аудиторські процедури;
- отримувати аудиторські докази;
- визначати суттєвість помилок;
- класифікувати помилки та шахрайство;
- складати робочі документи на всіх стадіях аудиторського процесу.
- **набути навиків:**
  - розуміння поняття суттєвості;
  - оцінки системи внутрішнього контролю замовника;
  - визначення аудиторського ризику;
  - отримання аудиторських доказів;
  - формування особової справи замовника.

### 7.1. Основні етапи проведення аудиту

Дослідження звітності замовника на предмет відповідності передбачає певний технологічний процес, який поєднує циклічне застосування організаційних, методичних та технічних процедур. Проведення аудиторської перевірки здійснюється у певній логічній послідовності, що визначається взаємопов'язаними етапами (рис. 7.1).

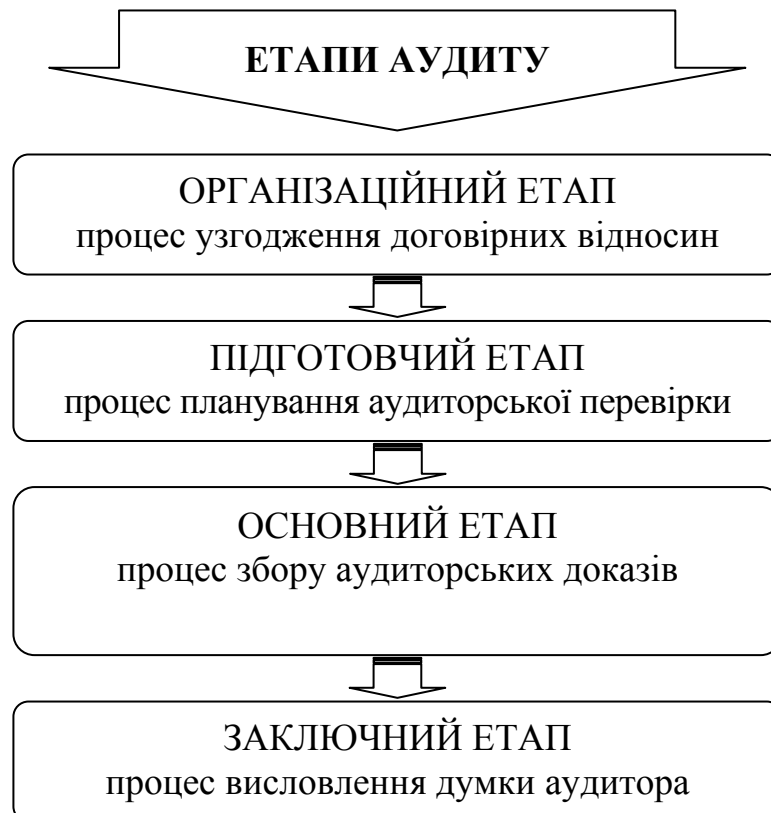


Рис.7.1. Етапи проведення аудиту фінансової звітності

На *організаційному етапі* обумовлюються основні позиції та характер майбутньої співпраці аудитора із замовником. На підставі переддоговірного листування сторони повинні визначитись з основними завданнями та напрямками перевірки. В подальшому укладається цивільно-правовий договір про надання аудиторських послуг, який юридично регламентує взаємовідносини сторін.

*Підготовчий етап* спрямований на створення необхідних передумов для якісного та вчасного проведення аудиторської перевірки на підставі укладеного договору. На цьому етапі формується робоча аудиторська група та визначається її керівник. На підставі вивчення системи внутрішнього контролю замовника та оцінки аудиторського ризику, складаються документи планування. Вони слугують детальною інструкцією для кожного із членів робочої аудиторської групи, у якій визначено послідовність спрямованих дій на виконання конкретного завдання. Також у разі потреби обґрунтовується необхідність залучення до аудиторської перевірки стороннього експерта.

На *основному етапі* здійснюється детальне дослідження конкретних об'єктів аудиту, які були попередньо визначені у документах планування. За допомогою застосування аудиторських процедур збираються аудиторські докази та формуються робочі документи аудитора. У разі виявлення помилок у системі бухгалтерського обліку та звітності замовника здійснюється оцінка їх суттєвості та визначається можлива причетність матеріально-відповідальних осіб до шахрайства.

На *заключному етапі* за результатами проведеного аудиту готується підсумкова документація у вигляді аудиторського звіту про достовірність фінансової звітності та додаткового звіту про виконану роботу з рекомендаціями для замовника.

Аудитор має право самостійно визначати форми та методи перевірки на підставі законодавчих норм та стандартів, умов договору із замовником, власних професійних знань та досвіду. Тому процес аудиторської перевірки характеризується постійною динамічністю, що дозволяє досягнути максимальної ефективності аудиторського процесу.

## **7.2. Порядок залучення замовника аудиту**

Здійснюючи професійну діяльність, аудитори можуть надавати аудиторські послуги суб'єктам господарювання незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності. Проте для формування та підтримання бездоганної репутації суб'єкти аудиторської діяльності повинні значну увагу приділяти питанням вибору та залучення замовників. Проводити виважену політику відносно оцінки

потенційних замовників необхідно для зниження ризику фінансових втрат, пов'язаного з неплатоспроможністю замовника.

Ділові відносини між аудитором та замовником починаються із *переддоговірного листування*. У разі надходження від потенційного замовника листа з проханням надати аудиторські послуги аудитор повинен дати вмотивовану відповідь. Для обґрунтування відповіді аудитор уживає такі заходи:

- знайомиться з основними напрямками та специфікою діяльності замовника;
- вивчає результати попереднього зовнішнього контролю;
- проводить загальну оцінку організації та функціонування системи внутрішнього контролю;
- проводить експрес-аналіз фінансового стану замовника.

На основі зібраної попередньої інформації аудитор повинен реально оцінити доцільність і власну спроможність якісного виконання завдання, потім прийняти рішення щодо можливості проведення аудиторської перевірки. Відповідно до вимог МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» відповідь замовнику потрібно оформити письмово та надіслати до початку проведення аудиторської перевірки у вигляді (або відмови).

*Лист-зобов'язання* – це документ, що підтверджує прийняття замовником призначення аудитора. Його оформлення сприяє уникненню непорозумінь між сторонами щодо виконання та прийняття поставлених завдань. За формою та змістом лист-зобов'язання офіційно не регламентований, проте в обов'язковому порядку повинен містити таку інформацію:

- мету аудиторської перевірки;
- відповідальність замовника за фінансову звітність;
- ступінь відповідальності аудитора перед замовником;
- обсяг аудиторської перевірки;
- повідомлення про існування загального аудиторського ризику;
- вимогу про вільний доступ до інформації замовника в межах предмета аудиторської перевірки;
- форму звітування перед замовником за результатами перевірки.

Відповідно до ст.7 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», підставою для надання аудиторських послуг слугує укладений цивільно-правовий *договір* між аудитором і замовником. Цей документ засвідчує факт досягнення домовленості між сторонами та юридично регламентує взаємовідносини між ними.

Аудитор самостійно розробляє зміст і структуру договору. Детальна структура договору про надання аудиторських послуг може бути різною, проте обов'язкова вимога при складанні договору полягає у визначенні таких істотних умов та положень:

- предмет і обсяг аудиторських послуг;
- права й обов'язки сторін;
- розмір і умови оплати;
- відповідальність сторін.

Структура договору про надання аудиторських послуг:

У *преамбулі* вказуються назва і номер договору, місце і дата його підписання, повна та скорочена назви сторін договору.

У розділі «*Предмет аудиту*» чітко визначається назва аудиторської послуги, тема та масштаб аудиту.

У розділі «*Права й обов'язки сторін*» вказуються перелік і характеристика прав та зобов'язань, які бере на себе кожна зі сторін.

Під час проведення аудиту *замовник*:

- має *право* вільного вибору суб'єкта аудиторської діяльності, отримувати повну інформацію про результати перевірки та вимоги законодавства, що стосуються проведення аудиту;

- *зобов'язаний* створювати належні умови для якісного надання аудиторських послуг, надавати необхідну інформацію для перевірки, оперативно усувати виявлені у ході аудиту відхилення в порядку ведення обліку та складання звітності.

У розділі «*Порядок здачі та прийому робіт*» вказується перелік, характеристика та послідовність процедур, які виконуються сторонами у процесі передачі результатів роботи. Аудиторський звіт передається замовнику з одночасним підписанням *акта наданих послуг*. Доцільно зазначити випадки, коли аудитор може висловити негативну думку щодо достовірності фінансової звітності або взагалі відмовитися від висловлення. Обговорюються випадки усунення виявлених недоліків неякісно наданих послуг на основі письмового зауваження замовника. Також зазначаються умови та порядок оформлення відмови замовника прийняти виконану роботу.

У розділі «*Термін виконання робіт*» визначаються терміни надання аудиторських послуг із зазначенням дати початку та закінчення, а також терміни надання результатів аудиту.

У розділі «*Вартість робіт і порядок розрахунків*» вказується розмір і порядок виплати винагороди за надані послуги.

У розділі «*Відповідальність сторін*» обумовлюються аспекти відповідальності сторін за порушення умов договору.

Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність наданої інформації для перевірки та у випадку недотримання зобов'язань щодо прийому робіт і сплати винагороди за проведену перевірку. Аудитор несе відповідальність за якість аудиторських послуг та дотримання термінів їх надання.

У розділі «*Особливі умови*» за бажанням сторін визначаються умови зміни положень договору та порядок вирішення спірних питань.

У розділі «*Термін дії договору*» вказується момент набрання чинності договору та дата закінчення дії договору.

У кінці договору містяться *реквізити сторін*.

Окремі положення договору можуть пояснюватися додатковими документами та розрахунками, на які робляться посилання в тексті договору. Склад і зміст додатків залежать від конкретних обставин співпраці аудитора та замовника. Максимально чітке обумовлення взаємовідносин в усіх суттєвих аспектах під час надання послуг допоможе уникнути виникненню конфліктів між сторонами.

### **7.3. Планування аудиторської перевірки**

Важливий етап аудиторської перевірки, що спрямований на створення необхідних передумов для якісного та вчасного проведення аудиту, передбачає планування. Воно допомагає ефективно організувати майбутню роботу аудитора відповідно до особливостей та умов конкретного завдання.

*Планування аудиту* – це система заходів, спрямована на формування головної стратегії та конкретних підходів до ефективно організації якісного виконання завдання з аудиту.

Адекватне планування аудиторської перевірки дозволяє:

- установити найважливіші напрями аудиту;
- забезпечити своєчасну ідентифікацію та вирішення потенційних проблем;
- знизити професійний ризик;
- координувати роботу аудиторів та помічників;
- оптимізувати витрати на проведення аудиторської перевірки.

Характер і обсяг планування залежить від досвіду аудитора та конкретних обставин аудиторської перевірки, які зумовлені складністю завдань відповідно до умов договору й особливостями діяльності замовника.

Для забезпечення належного планування аудиту необхідно дотримуватись таких принципів:

- *комплексність* передбачає цілісне охоплення планом усіх об'єктів із належним узгодженням аудиторських процедур на різних етапах аудиторської перевірки;
- *безперервність* забезпечує взаємозв'язок і часову узгодженість у виконанні запланованих аудиторських робіт суб'єктами аудиту;
- *оптимальність* передбачає вибір найкращого із запропонованих альтернативних варіантів плану;

о *ефективність* дозволяє отримати належні та достатні аудиторські докази із найменшими витрати часу та праці.

Відповідно до вимог МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», процес планування повинен бути документально зафіксованим у загальній стратегії аудиту та деталізованому плані аудиту.

Розробка документів планування здійснюється на підставі результатів:

1) ознайомлення з особливостями фінансово-господарської діяльності замовника;

2) визначення організаційної структури та стилю управління підприємством;

3) вивчення надійності системи обліку та внутрішнього контролю;

4) оцінки загального аудиторського ризику та визначення межі суттєвості помилок;

5) визначення характеру й обсягів аудиторських процедур, періоду їх виконання;

6) забезпечення координації роботи робочої аудиторської групи;

7) передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

Документи планування повинні містити інформацію:

о про склад робочої аудиторської групи, їх підпорядкованість;

о період аудиту та кількість людино-годин на перевірку;

о запланований аудиторський ризик і рівень суттєвості.

Конкретизація змісту документів планування наводиться у таблиці.

*Загальна стратегія аудиту* – організаційно-методичний документ, який визначає послідовність виконання аудиторських процедур робочою групою для перевірки окремих об'єктів. Він містить інформацію про заплановані види робіт, термін їх виконання та перелік відповідальних виконавців.

Розробка *плану аудиту* здійснюється на підставі загальної стратегії. Вона деталізує технологію перевірки, тобто способу та порядку виконання запланованих видів робіт шляхом конкретизації змісту аудиторських процедур і переліку робочих документів за видами об'єктів. Отже, план аудиту слугує детальною інструкцією для координації дій кожного члена аудиторської групи. Вона містить:

о перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази;

о період застосування аудиторських процедур на основі розробленого графіка проведення аудиту;

о граничні терміни підготовки і подання результатів аудиту у вигляді робочого документу.

Деталізовані види, зміст і час виконання завдань у плані аудиту повинні збігатися з узагальнюючими показниками загальної стратегії. Протягом перевірки документи планування можуть переглядатися та уточнювати з метою врахування неочікуваних змін. Документи планування та внесені корективи повинні бути затверджені та підписані керівником аудиторської фірми та робочої групи.

Під час планування аудитор повинен визначити потребу у залученні до аудиторської перевірки стороннього експерта, що володіє спеціальними знаннями та досвідом у визначеній галузі діяльності для надання кваліфікованого висновку. Така потреба може виникнути у разі обґрунтованої необхідності щодо отримання впевненості з таких питань:

- визначення вартості окремих активів (вартості земельних ділянок, коштовних запасів, спеціальних технологій та інших нематеріальних активів);
- визначення обсягів виконаних робіт (будівельних, проєктних, геологорозвідувальних тощо);
- встановлення кількості та стану майна у родовищах або інших спеціальних сховищах;
- юридична інтерпретація спірних положень нормативних документів.

Результатом роботи експерта виступає експертний висновок, який залучається аудитором як додаткові докази. Тому під час прийняття рішення про залучення експерта аудитор повинен оцінити його компетентність і незалежність.

#### **7.4. Порядок вивчення й оцінки системи внутрішнього контролю**

Здійснюючи господарську діяльність в умовах ринкової економіки кожен суб'єкт господарювання прагне отримати прибуток. Така мета може бути досягнутою лише завдяки ефективному управлінню. Контроль є однією з функцій управління, який забезпечує належний зворотній зв'язок між керуючою та керованою системами у процесі виконання та досягнення поставлених завдань.

*Система внутрішнього контролю (СВК)* – це внутрішня політика і процедури контролю, що запроваджені керівництвом підприємства для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства.

Система внутрішнього контролю повинна забезпечити:

- дотримання політики керівництва з метою здійснення впорядкованої діяльності;
- збереження майна підприємства та попередження фактів шахрайства;

- о своєчасну підготовку необхідної інформації для прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням.

До структури системи внутрішнього контролю входять такі складові елементи:

- 1) середовище контролю;
- 2) система бухгалтерського обліку;
- 3) процедури контролю.

*Середовище контролю* відображає систему заходів та розуміння важливості системи внутрішнього контролю для підприємства з боку його керівництва. На середовище контролю впливають як зовнішні (рівень розвитку економіки, стабільність законодавства, податкова політика та державне регулювання тощо), так і внутрішні чинники. Сильне середовище контролю вказує на здатність системи менеджменту до швидкого реагування на будь-які зміни в конкурентному середовищі. Середовище контролю визначається філософією бізнесу та стилем управління. Чітко визначена організаційна структура повинна забезпечити канали для здійснення прямого та зворотного інформаційного зв'язку всередині підприємства. Ієрархічна підпорядкованість працівників будується за принципом розподілу функціональних обов'язків та відповідальності. Кадрова політика повинна забезпечити відбір працівників, наділених високою працездатністю, які володіють належною компетентністю та заслуговують довіри. Запроваджена на підприємстві прозора система стимулювання та заохочування працівників свідчить про відносно низький рівень ймовірності шахрайства або викривлення фінансової інформації.

Налагодити середовище контролю неможливо без упорядкованої *системи бухгалтерського обліку*, яка дозволяє здійснити збір, реєстрацію й узагальнення інформації про майно та зобов'язання підприємства шляхом суцільного, безперервного і документального відображення усіх господарських операцій. Бухгалтерський облік виконує інформаційну та контрольну функцію. Аудиторська оцінка системи бухгалтерського обліку набуває особливого значення, оскільки вона виступає основним джерелом для отримання аудиторських доказів. Особливості системи бухгалтерського обліку розкриваються в положеннях облікової політики. Аудитор повинен дослідити організацію системи бухгалтерського обліку, що передбачає вибір способу ведення обліку, формування структури бухгалтерської служби та розробку посадових інструкцій бухгалтерів. Для вивчення технічних аспектів облікової політики аудитор належить ознайомитись із робочим планом рахунків, формою обліку, графіками документообороту та порядком проведення інвентаризації. Потім аудитору необхідно проаналізувати



елементи облікової політики стосовно методології ведення обліку окремих об'єктів.

Стійке середовище контролю на підприємстві, яке опирається на добре організовану систему бухгалтерського обліку, сприяє зростанню ефективності застосування процедур контролю.

*Процедури контролю* – це засоби, які застосовує керівництво для реалізації конкретних завдань у середовищі контролю. Застосування процедур контролю передбачає:

- чіткий розподіл прав і повноважень працівників відповідно до їх функціональних обов'язків і відповідальності;
- режим санкціонування (дозволу) господарських операцій;
- обмеження прямого доступу до використання майна та інформації підприємства шляхом впровадження одночасної відповідальності різних посадових осіб: керівництва – за прийняте рішення, бухгалтерію – за правильність ведення обліку, матеріально-відповідальних осіб – за забезпечення збереженості активу;
- контроль за реальністю, повнотою та правильністю відображення в обліку господарських операцій;
- установлення фактичної наявності майна шляхом інвентаризації;
- визначення ефективності використання матеріальних ресурсів шляхом контрольних оглядів, запусків та лабораторних аналізів;
- перевірка комп'ютерних інформаційних систем.

Система внутрішнього контролю повинна бути *ефективною*, тобто здатною вчасно попередити виникнення недостовірної інформації та відхилень показників, що характеризують господарську діяльність підприємства, або виявити та усунути відхилення від запланованого рівня. Ефективна система внутрішнього контролю знижує аудиторський ризик, тому змінює характер і термін аудиторської перевірки.

Дослідження системи внутрішнього контролю підприємства передбачає два етапи:

1) узагальнююча оцінка здійснюється шляхом визначення завдань і функцій системи внутрішнього контролю (спрямована на встановлення наявності системи контролю взагалі);

2) поглиблена оцінка здійснюється шляхом виявлення повноти функціонування середовища та надійності процедур системи внутрішнього контролю (призначена для визначення ефективності контролю).

З метою дослідження системи внутрішнього контролю замовника аудитор може застосовувати такі процедури:

- здійснювати запит до попереднього аудитора;
- проводити опитування й анкетування працівників підприємства;

- проводити спостереження та огляд контрольно-пропускної системи, складського та касового господарства;
- досліджувати зміст документів про результати діяльності системи внутрішнього контролю;
- вивчити порядок дотримання елементів облікової політики;
- здійснювати тестування системи внутрішнього контролю.

Для оцінки надійності системи внутрішнього контролю використовується якісна градація: низька, середня та висока. Якщо надійність системи внутрішнього контролю оцінюється як висока, то аудиторю надається можливість зменшити обсяги аудиторських процедур та залучити до перевірки матеріали внутрішнього контролю, що відповідно знижує вартість аудиторської перевірки. У випадку отримання низької оцінки надійності системи внутрішнього контролю зростає аудиторський ризик, що призводить до розширення обсягів і тривалості аудиторської перевірки.

Отже, вивчення повноти функціонування та оцінка ефективності системи внутрішнього контролю замовника слугують основою для планування процесу аудиторської перевірки.

## **7.5. Суть загального аудиторського ризику та способи його визначення**

У ринкових умовах суб'єкти господарювання постійно діють в умовах невизначеності. Основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень стосовно вибору партнерів слугує інформація, що міститься у фінансовій звітності. Висловлена аудиторська думка про якість фінансової звітності допомагає знизити рівень інформаційного ризику. Проте існують причини, через які отримання правильних результатів аудиторської перевірки також супроводжується ризиком.

Глосарій термінів до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, інших завдань з надання впевненості та супутніх послуг визначає, *аудиторський ризик* – це ризик того, що аудитор надасть неналежний висновок, якщо інформація з предмета перевірки суттєво викривлена.

Наявність аудиторського ризику свідчить про те, що інформаційний ризик зацікавлених користувачів звітності повністю усунути за допомогою аудиту неможливо. Проте аудиторська практика свідчить, що для захисту інтересів зацікавлених користувачів фінансової звітності та надання їм упевненості аудиторі повинні прагнути якомога більше знизити рівень аудиторського ризику. Імовірність того, що висновок про відсутність помилок у фінансовій звітності буде правильним, залежить від таких факторів:

- 1) надійності системи внутрішнього контролю;
- 2) ретельності аудиторської перевірки.

Концепція загального аудиторського ризику пов'язана з його складовими, що наведені на рис. 7.2.

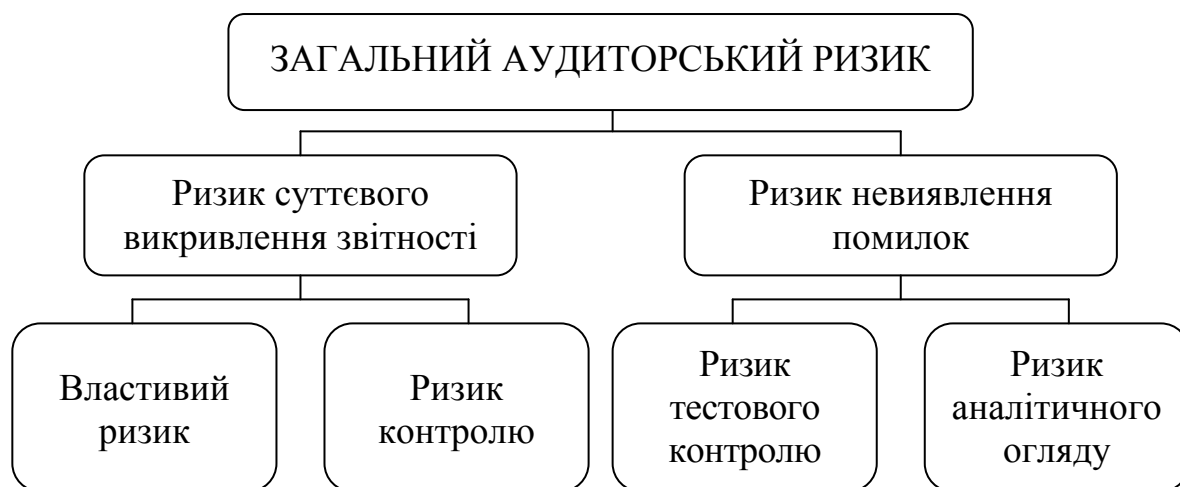


Рис. 7.2. Складові аудиторського ризику

Отже, аудиторський ризик є функцією ризику суттєвого викривлення фінансової звітності та ризику того, що таке викривлення не буде виявленим у процесі аудиторської перевірки.

*Ризик суттєвого викривлення* фінансової звітності визначається умовами господарської діяльності та особливостями організації системи внутрішнього контролю замовника, який несе відповідальність за підготовку та подання фінансової звітності зацікавленим користувачам для прийняття рішень.

*Властивий невід'ємний ризик* – це ймовірність викривлення твердження, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими твердженнями, якщо припустити, що відсутні відповідні процедури контролю.

Властивий ризик пов'язаний тільки з функціонуванням підприємства замовника під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників. До таких чинників належать стабільність законодавства, загальний стан економіки, конкурентне середовище, специфіка діяльності підприємства та його ділові зв'язки, організаційна структура підприємства, стиль та політика управління підприємством, маркетингова стратегія, досвід та кваліфікація персоналу тощо.

*Ризик контролю* – це ризик того, що неможливо буде своєчасно запобігти викривленню, яке може відбутися у твердженні, та бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, або його не можна буде своєчасно виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Для визначення ризику контролю необхідно попередньо оцінити надійність системи внутрішнього контролю у розрізі її складових елементів: середовища контролю, системи бухгалтерського обліку та ефективності застосування процедур контролю.

Властивий ризик і ризик контролю визначаються відповідністю функціонування підприємства, вони існують незалежно від аудиторської перевірки. Проте завжди існує ризик, що суттєві помилки можуть залишитися невиявленими у ході аудиторської перевірки.

*Ризик невиявлення помилок* – це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує в твердженні і може бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями.

Ризик невиявлення помилок визначається функцією ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Він пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. За цей вид ризику аудитор несе повну відповідальність, оскільки він залежить від якості проведеної аудиторської перевірки. Ризик невиявлення помилок складається з двох компонентів:

- ризик тестового контролю;
- ризик аналітичного огляду.

Ризик невиявлення помилок неможливо знизити до нуля, оскільки аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно її застосувати або неправильно трактувати результати аудиторської перевірки.

Між складовими аудиторського ризику існує *взаємозв'язок*: прийнятно допустимий рівень ризику невиявлення обернено пропорційний ризику суттєвого викривлення на рівня тверджень фінансової звітності. Тому аудитору треба планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується із завданнями аудиторської перевірки. Аудиторський ризик визначає план застосування аудиторських процедур для отримання відповідної кількості аудиторських доказів.

*Прийнятний аудиторський ризик* – це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий взяти на себе аудитор. Нижчий рівень такого ризику свідчить про прагнення аудитора до більшої впевненості в тому, що фінансова звітність не містить істотних помилок. Допустима величина прийнятного аудиторського ризику знаходиться в межах 1-5%.

На етапі планування аудиторської перевірки аудитор завжди постає перед проблемою визначення рівня аудиторського ризику та пошуку шляхів його зниження. Для цього необхідно обрати методику визначення величини аудиторського ризику. На сьогодні в аудиторській

практиці відсутня єдина загальноприйнята методика визначення аудиторського ризику. Самостійно обираючи методику визначення аудиторського ризику і його допустимої величини, аудитор повинен урахувати конкретні умови перевірки, її терміни та особливості діяльності замовника.

Аудитори використовують два основних підходи до визначення аудиторського ризику:

- 1) кількісний;
- 2) оціночно-експертний.

*Кількісний підхід* передбачає моделювання аудиторського ризику. Для розрахунку величини загального аудиторського ризику застосовується мультиплікативна модель такого вигляду:

$$\text{ЗАР} = \text{ВР} \times \text{РК} \times \text{РН}$$

де ЗАР – загальний аудиторський ризик;

ВР – властивий ризик;

РК – ризик контролю;

РН – ризик не виявлення помилок.

Наведена модель аудиторського ризику є основою для планування, оскільки дає змогу встановити взаємозалежність окремих складових аудиторського ризику та визначити обсяг майбутньої аудиторської перевірки. Найбільш повно кількісний підхід розкривається у таких моментах:

○ аудитор не може повністю довіряти системі обліку та внутрішнього контролю замовника, тому властивий ризик і ризик контролю не можуть дорівнювати нулю;

○ аудитор не може дозволити собі встановити високий рівень ризику невиявлення помилок при високих ризиках системи обліку та контролю, оскільки загальний аудиторський ризик також буде високим, чого допустити не можна, бо проведена аудиторська перевірка буде вважатись неналежної якості;

○ аудиторська перевірка вважатиметься проведеною на належному рівні, якщо аудитор установить низький рівень невиявлення помилок за умови повної недовіри до системи обліку та контролю замовника.

Кількісний підхід визначення аудиторського ризику часто піддається критиці. Загальний аудиторський ризик залежить від ризику невиявлення помилок, який аудитор повинен оцінити та врахувати під час планування аудиторської перевірки. З цією метою аудитор проводить дослідження системи внутрішнього контролю замовника, які носять дещо суб'єктивний характер. Тому неможливо точно та об'єктивно виміряти рівень властивого ризику та ризику контролю.

Через це необхідність у кількісному визначенні аудиторського ризику та його складових відпадає. Рівень аудиторського ризику переважно залежить від професійних умінь аудитора та набутого досвіду.

*Оціночно-експертний підхід* передбачає визначення аудиторського ризику за критеріями «низький», «середній» та «високий», враховуючи залежність між окремими складовими ризику (табл.7.1).

**Таблиця 7.1**

**Залежність рівня аудиторського ризику від його складових**

<b>РІВНІ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ</b>		<b>Оцінка ризику контролю</b>		
		<i>висока</i>	<i>середня</i>	<i>низька</i>
<b>Оцінка властивого ризика</b>	<i>висока</i>	<i>найнижча</i>	<i>низька</i>	<i>середня</i>
	<i>середня</i>	<i>низька</i>	<i>середня</i>	<i>висока</i>
	<i>низька</i>	<i>середня</i>	<i>висока</i>	<i>найвища</i>

На перетині рівнів властивого ризику та ризику контролю, оцінених аудитором під час вивчення системи внутрішнього контролю замовника, визначається той рівень ризику невиявлення помилок, який повинен аудитор врахувати при плануванні аудиторської перевірки.

Отже, загальний аудиторський ризик перебуває у прямій пропорційній залежності від ризику невиявлення помилок. Визначення ризику невиявлення помилок лягає в основу оптимального планування, в процесі якого визначаються характер і обсяги застосовуваних аудиторських процедур. Прагнення до зниження ризику аудитора призводить до необхідності збільшення обсягу аудиторської перевірки. Тому між ризиком невиявлення помилок і необхідною кількістю застосовуваних аудиторських процедур для отримання доказів існує обернено пропорційна залежність.

### **7.6. Аудиторські докази та методика їх одержання**

Завдання аудиторської перевірки полягає у пізнанні об'єктивної істини про стан досліджуваних об'єктів, яка повинна бути підтверджена доказами. Отримані аудиторські докази за допомогою застосування аудиторських процедур дозволяють зменшити аудиторський ризик до прийняттого, щоб з упевненістю обґрунтувати висновки та висловити аудиторську думку про достовірність фінансової звітності.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», *аудиторські докази* – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Аудиторські докази охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що слугували основою для формування фінансової

звітності, та іншу інформацію. Отже, існує багато *видів аудиторських доказів*, які можна охарактеризувати за такими ознаками:

1) залежно від місця отримання:

- внутрішні докази отримані від замовника;
- зовнішні докази отримані від інших незацікавлених осіб;
- комбіновані докази отримані від замовника та підтверджені третіми особами;

2) за способом одержання:

- докази, одержані в готовому вигляді від замовника або інших осіб;
- докази, одержані безпосередньо аудитором унаслідок застосування аудиторських процедур;

3) залежно від джерела отримання:

- первинні документи та звіти матеріально-відповідальних осіб, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- реєстри синтетичного й аналітичного обліку, де нагромаджується та групується інформація про діяльність підприємства у вигляді облікових записів;

- Головна книга, де відображаються обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків і залишки на початок і кінець звітного періоду;

- фінансова, податкова та статистична звітність підприємства;
- засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- плани, кошториси, калькуляції, розрахунки;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю;
- інвентаризаційні матеріали (інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, пояснювальні записки, розрахунки природного збутку, протоколи обговорення результатів інвентаризації);
- матеріали попереднього зовнішнього контролю (акти податкових перевірок, експертних оцінок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань тощо);

- допоміжні документи (заяви, доповідні записки працівників підприємства або інші неофіційні документи);

3) за характером:

- прямі докази, які стосуються безпосередньо досліджуваного об'єкта та підтверджуються документами;

- непрямі докази, які мають опосередковане відношення до об'єкта дослідження.

4) за формою:

- документальні форма;
- візуальна форма;
- усна форма.

До аудиторських доказів висуваються певні *вимоги*:

- достатність як критерій кількості отриманих доказів;

- прийнятність як оцінка якості доказів, тобто їх доречності та надійності.

Достатність та прийнятність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак кількість доказів ніколи не може компенсувати їхню низьку якість. На твердження аудитора стосовно достатності та відповідності аудиторських доказів впливають такі *фактори*:

- характеристика системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку замовника;
- оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення фінансової звітності;
- суттєвість статті фінансової звітності, що підлягає перевірці;
- джерело та достовірність отриманої доступної інформації;
- результати виконаних аудиторських процедур, включаючи можливі помилки та шахрайство;
- набутий власний досвід аудитора.

Аудитор повинен виконувати аудиторську перевірку з *професійним скептицизмом*, поєднуючи допитливість і критичну оцінку отриманих аудиторських доказів. Однак під час визначення видів і джерел аудиторських доказів він повинен дбати про забезпечення оптимального співвідношення між корисністю доказів для аудиторського процесу та витратами на їх отримання. При цьому аудитор повинен урахувати, що в аудиторській практиці отримання доказів існують певні *закономірності*:

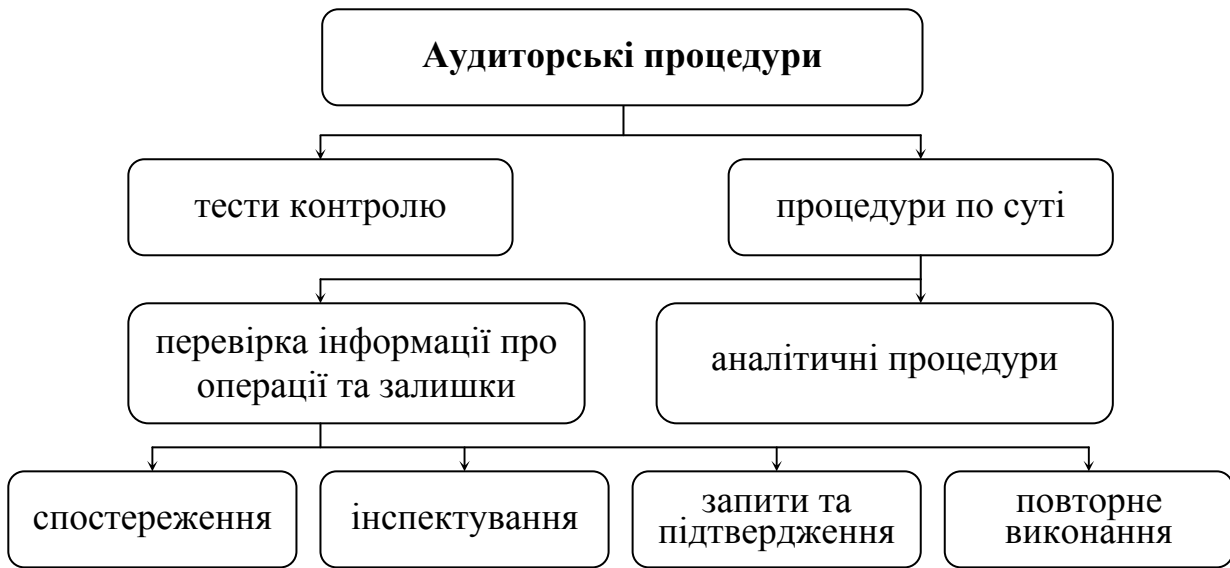
- 1) зовнішні аудиторські докази більш надійні порівняно із внутрішніми;
- 2) внутрішні докази більш переконливі, якщо система внутрішнього контролю попередньо оцінена як ефективна;
- 3) докази, які отримані безпосередньо аудитором унаслідок застосування аудиторських процедур, більш надійні порівняно з тими доказами, що одержані в готовому вигляді від замовника або інших осіб;
- 4) письмові докази мають значну перевагу над візуальними та усними;
- 5) найбільш достовірними вважаються докази, що різного походження та узгоджені між собою.

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає перелік способів, які аудитор повинен використовувати для отримання аудиторських доказів щодо тверджень звітності та суттєвих викривлень у ній. Достатні та відповідні аудиторські докази аудитори отримують у процесі застосування комплексу аудиторських процедур.

*Аудиторські процедури* – це порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів стосовно об'єкта аудиторської перевірки. Послідовність їх застосування визначає ефективність аудиторської перевірки. Положення МСА 500



«Аудиторські докази» визначають детальну характеристику та сферу застосування аудиторських процедур, класифікація яких наведена на рис. 7.3.



**Рис. 7.3. Класифікація аудиторських процедур**

*Тести контролю* проводять з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності організації ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. За процедурою їх здійснення тести контролю бувають ротаційні, глибинні, наскрізні та слабких місць.

*Процедури по суті* – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Вони призначені для перевірки господарських операцій та записів на рахунках обліку з метою отримання доказів про повноту, правильність і законність операцій, відображених у системі бухгалтерського обліку та показниках фінансової звітності. В аудиторській практиці існують два види процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Перевірки докладної інформації про операції та залишки передбачають такі процедури: спостереження, перевірку, запити і підтвердження, повторне виконання та перерахунок.

*Спостереження* полягає у здійсненні нагляду за процесом, що виконується іншими особами (наприклад, за процесом проведення інвентаризації на підприємстві або приймання ТМЦ).

*Інспектування* охоплює детальне дослідження таких питань:

- вивчення записів або документів;
- встановлення фізичної наявності матеріальних активів.

*Запити* – це процес звернення (письмового офіційного або усного неофіційного) за інформацією до обізнаних працівників підприємства або інших осіб поза межами підприємства. *Підтвердження* виступають в якості відповіді на запити, тобто одержання інформації від управлінського персоналу чи від третіх осіб щодо існуючих умов діяльності підприємства.

*Повторні виконання та обчислення* полягають в незалежному особистому виконанні аудитором певних контрольних дій або облікових робіт, наприклад повторний перерахунок дозволяє встановити арифметичну точність здійснених у документах розрахунків.

Відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури» *аналітичні процедури* полягають в оцінці фінансових показників шляхом вивчення взаємозв'язків між ними та відхилень, що суперечать іншій відповідній інформації або відхиляються від прогнозованих сум. Вони використовуються:

- 1) як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;
- 2) як процедури по суті, коли їх застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести;
- 3) як заключний огляд фінансової звітності на стадії завершення аудиту.

Застосування аналітичних процедур передбачає використання інструментарію економічного аналізу, який дозволяє:

- оцінити фінансово-господарську діяльність підприємства за допомогою системи економічних показників і встановити між ними взаємозалежність;
- виявити причини відхилень показників від регламентованого рівня та виміряти вплив факторів на результативні показники;
- виявити внутрішні невикористані резерви та розробити пропозиції щодо можливостей їх впровадження.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», аудитору належить докладно використовувати твердження для виконання аудиторських процедур з метою одержання доказів. Під час проведення аудиторської перевірки аудитор застосовує аудиторські процедури з метою одержання певних видів доказів:

- тести контролю застосовуються з метою отримання доказів організації та функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які запобігають виникненню суттєвих викривлень або своєчасно виявляють помилки з подальшим їх усуненням;

о процедури по суті застосовуються з метою отримання доказів існування активів або зобов'язань на певну дату, доказів належності прав і зобов'язань суб'єкта господарювання, доказів наявності, повноти та правильної оцінки об'єктів аудиту, їх точного відображення за балансовою вартістю.

Види та суть категорій тверджень при отриманні аудиторських доказів наведені у табл. 7.2.

Таблиця 7.2

**Категорії тверджень при отриманні аудиторських доказів**

<i>Твердження щодо класів операцій та подій за період</i>	<i>Твердження про залишки на рахунках бухгалтерського обліку на кінець періоду</i>	<i>Твердження про надання та розкриття інформації</i>
<b>наявність</b> операції та події відбулися та стосуються об'єкта перевірки	<b>існування</b> активи, зобов'язання та частки участі в капіталі існують	<b>наявність, права та зобов'язання</b> подій та операції, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються об'єкта перевірки
<b>повнота</b> відображено всі операції та події, які мають бути відображені у звітності	<b>права та зобов'язання</b> суб'єкт господарювання утримує та контролює права на активи, а зобов'язання є визнаними	<b>повнота</b> охоплено розкриття всієї інформації, яка повинна бути у фінансовій звітності
<b>точність</b> суми та інші дані, які стосуються відображених в звітності операцій та подій, відображені належним чином	<b>повнота</b> відображено всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені у звітності	<b>класифікація та зрозумілість</b> фінансова інформація подана та визначена відповідно і розкриття її чітко сформульоване
<b>відсічення та відповідність</b> операції та події відображені у відповідному звітному періоді та на відповідних рахунках	<b>оцінка вартості та розподіл</b> активи, зобов'язання та частки участі в капіталі у відповідних сумах включено у фінансові звіти, а корегування відображено відповідним чином	<b>точність та оцінка вартості</b> фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах

Відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка», процес вибору аудиторських процедур є предметом професійного судження аудитора. Тому, здійснюючи збір аудиторських доказів, аудитор повинен визначити спосіб організації аудиторської перевірки, тобто суцільний або вибірковий підхід до застосування аудиторських процедур.

*Аудиторська вибірка* – це застосування аудиторських процедур до менш ніж 100% облікових записів у межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Вибіркові дослідження в аудиті викликані значною трудомісткістю процесу аудиторської перевірки, яка призводить до високої вартості оплати праці аудитора. Часові та вартісні обмеження, які обумовлюються укладеним договором про надання аудиторських послуг, зумовлюють потребу зменшення кількості аудиторських процедур за умови дотримання належної якості аудиторської перевірки.

Послідовність організації вибіркового дослідження в аудиті передбачає такі етапи:

1) визначення *генеральної сукупності*. Обсяг генеральної сукупності повинен бути достатньо великим, охоплювати операції за весь звітний період, бути однорідним як за видом операцій, так і за сумарним значенням. Кожна одиниця генеральної сукупності повинна мати чітку ідентифікацію та однакову можливість бути відбраною. Для підвищення ефективності аудиторської перевірки генеральна сукупність піддається *стратифікації* на однорідні підсукупності.

2) формування аудиторської вибірки, яка повинна точно відповідати поставленій меті та характеру аудиторської перевірки. Вибірка обов'язково повинна відповідати умовам *репрезентативності*. Вона може бути сформована за допомогою статистичного методу, який базується на положеннях теорії ймовірності, або іншого нестатистичного підходу.

3) оцінка рівня *ризиків вибіркового дослідження*, який пов'язаний із можливістю того, що висновки аудитора будуть відрізнятися при використанні однакових аудиторських процедур до генеральної сукупності та аудиторської вибірки. Існує два типи ризику, які пов'язані з аудиторською вибіркою:

а) ризик помилкового аудиторського висновку, коли аудитор робить висновок про відсутність суттєвих помилок всупереч дійсності, що впливає на якість аудиторської перевірки;

б) ризик неефективності аудиту, коли аудитор доходить висновку щодо наявності суттєвих помилок при їх відсутності насправді, що призводить до збільшення витрат на проведення додаткового обсягу аудиторських процедур.

4) дослідження елементів вибірки за допомогою застосування аудиторських процедур:

а) *варіативне дослідження* (кількісне) призначене для визначення абсолютного розміру помилки у вартісному виразі, що підходить для перевірок за сутністю;

б) *атрибутивне дослідження* (якісне) прийнятне для перевірки на відповідність, оскільки призначене для встановлення наявності та частоти зустрічі окремого елемента в генеральній сукупності (наприклад, санкціонування керівництвом оплати рахунків-фактур на придбання матеріальних цінностей).

5) оцінка результатів вибіркового дослідження та їх *екстраполяція* на генеральну сукупність для отримання загального висновку.

У практичній діяльності часто здійснюється поєднання суцільного та вибіркового підходів до застосування аудиторських процедур. Використання суцільного підходу найбільш доцільне для перевірки об'єктів з високим рівнем ймовірності неправильного підтвердження, а вибіркового підходу – для решти об'єктів аудиторської перевірки.

### 7.7. Помилки й оцінка їх суттєвості в аудиті

Під час проведення аудиторської перевірки аудитор застосовує аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів з метою зниження ризику невиявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Такі викривлення фінансової звітності можуть бути викликані помилками або шахрайством. Відповідно до МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства при аудиті фінансової звітності», різниця між шахрайством і помилкою полягає в *навмисності* виконаних дій, що призводять до викривлення фінансової звітності.

*Помилка* – це ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття. Помилки трапляються внаслідок хибної інтерпретації або неправильного застосування облікових принципів до визнання, класифікації, подання або розкриття фактів господарської діяльності. Працівники підприємства допускають помилки переважно внаслідок перевантаження обов'язками, втоми та неуважності.

*Шахрайство* – це навмисні дії управлінського персоналу, працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги.

Для аудитора важливі два *типи навмисних викривлень*:

- 1) викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності:
  - навмисні викривлення (неповне відображення господарських операцій, неправильна оцінка, маніпуляції обліковими записами, повна або часткова фальсифікація документів тощо);
  - навмисне уникнення управлінським персоналом контролю (фіктивні записи, навмисні корегування записів, пропуски або запізніле відображення господарських операцій, складні та невикордані розрахунки);

- навмисне приховування доходів та фінансових результатів;
- 2) викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів:
  - незаконне привласнення активів, в тому числі грошових надходжень;
  - використання активів у власних цілях;
  - викрадення матеріальних або нематеріальних активів;
  - завищення цін або примушення до оплати фактично не отриманих товарів або фіктивних послуг.

Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим за ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок помилки, оскільки для шахрайства можуть використовуватись складні та ретельно організовані схеми приховування, які часто реалізуються внаслідок змови. Тому під час проведення аудиторської перевірки важливим є дотримання *принципу професійного скептицизму*, який вимагає постійного оцінювання аудиторських доказів на ознаки можливості існування суттєвих викривлень унаслідок шахрайства, не зважаючи на репутацію замовника або досвід попередньої співпраці. Аудитор повинен звернутися до керівництва підприємства із запитом для отримання відомостей про наявні, підозрювані або очікувані випадки шахрайства.

Під час застосування аудиторських процедур та отримання доказів про наявність помилок аудитор повинен звернути увагу на такі фактори:

1) наявність незвичайних операцій, до яких відносять нетипові господарські операції, складні методи розрахунків, надзвичайно висока плата за послуги чи нематеріальні активи;

2) проблеми з одержанням аудиторських доказів (неаргументовані пояснення працівників підприємства, недостатнє документальне підтвердження господарських операцій через відсуть документів, наявність неадекватних записів або великої кількості виправлень, значна кількість змін у програмному забезпеченні, невідповідність даних комп'ютерних баз даних та показників фінансової звітності);

3) несприятливі умови господарювання (неоптимальна організаційна структура, значні недоліки в організації системи внутрішнього контролю, висока плинність кадрів, фінансовий тиск, низька конкурентоспроможність, спад у галузі).

В аудиторські практики відомі ознаки середовища, в якому зростає можливість виникнення шахрайства. Потреба працівників підприємства у шахрайстві зростає під тиском обставин і наявністю аргументів для самовиправдання (наприклад, низький рівень заробітної плати при високому рівні витрат та інфляції) з одночасною можливістю його

здійснення через слабку систему внутрішнього контролю. Існування такого середовища відоме як «трикутник шахрайства» (рис. 7.4).



Рис. 7.4. «Трикутник шахрайства»

Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на керівництво підприємства. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, що вказує на можливість існування шахрайства, він повинен проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня. Дотримуючись принципу конфіденційності, аудитор не повинен повідомляти про виявлені порушення будь-яких осіб поза межами підприємства. Якщо аудитор стикається з винятковими обставинами (суттєве всеохоплююче шахрайство або сумніви щодо компетентності та чесності керівництва), то він повинен розглянути питання юридичної відповідальності та можливості відмови від виконання завдання.

Аудитор несе відповідальність за виявлення помилок і шахрайства, тобто за правильність аудиторських процедур, що застосовуються з метою отримання аудиторських доказів, на яких буде ґрунтуватися висновок про достовірність перевіреної фінансової звітності. Тому під час аудиторської перевірки аудитор повинен отримати достатню впевненість, що фінансова звітність у цілому не містить *суттєвих викривлень* унаслідок помилок і шахрайства.

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту», *суттєвою* є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у

зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. Суттєвість виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною.

Суттєвість в аудиті характеризується такими підходами:

- кількісний, тобто суттєвість визначається загальною сумою виявлених викривлень та невідповідностей;
- якісний, тобто враховуються інші фактори, які роблять інформацію суттєвою (наприклад, недоліки облікової політики негативно впливають на результативність системи бухгалтерського обліку).

Кількісні та якісні характеристики суттєвості є результатом професійного судження аудитора, а *рівень суттєвості* – це те граничне значення помилки, починаючи з якого фінансова звітність з великим ступенем імовірності перестає бути достовірною. Тобто, чим більше значення граничної помилки, тим менший рівень суттєвості.

Рівень суттєвості є відносною величиною, для визначення якої необхідно обрати базу порівняння. Аудиторська практика свідчить, що найбільш важливою базою для визначення рівня суттєвості слугують фінансові результати підприємства або сукупна вартість активів.

Відповідно до МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» визначення критерію відсікання рівня суттєвості потрібне у двох випадках:

1) під час визначення характеру й обсягу аудиторських процедур, розрахунку часу для їх застосування. У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком. Між суттєвістю та ризиком існує *зворотній зв'язок*: чим вищий рівень суттєвості, тим нижчий аудиторський ризик.

2) під час оцінки результатів перевірки на достовірність фінансової звітності. Якщо в процесі отримання аудиторських доказів за допомогою застосування аудиторських процедур аудитор виявив помилки, йому необхідно визначити рівень їх суттєвості. Розрізняють три *рівні суттєвості помилок*:

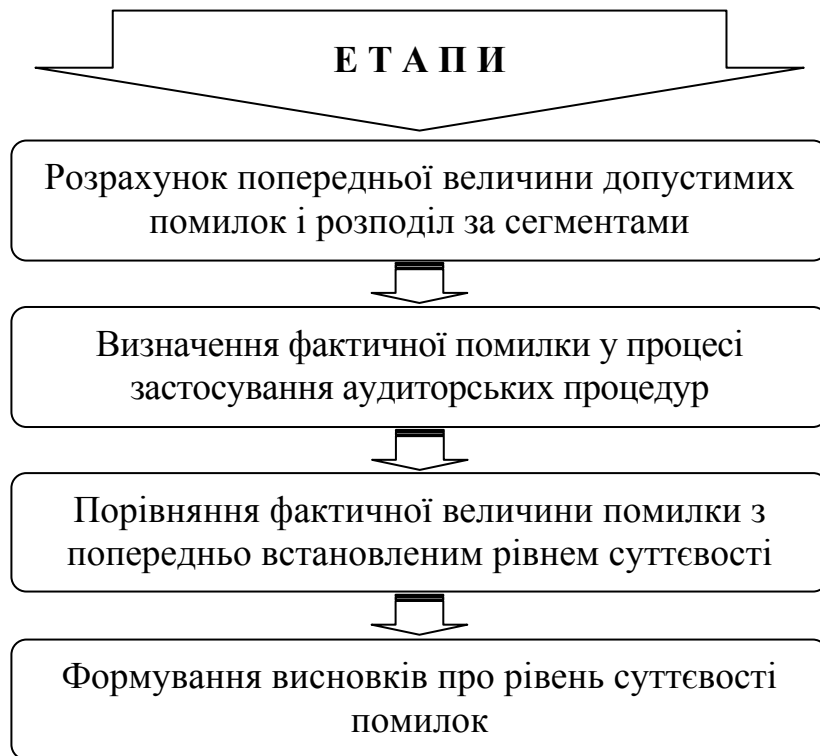
- до першого рівня належать *несуттєві помилки*, суми та зміст яких незначні (до 5%), тобто вони не можуть впливати на остаточне рішення користувача звітності;

- до другого рівня належать *суттєві помилки*, суми та зміст яких значні (5-10%), тобто вони впливають на остаточне рішення користувача, проте система внутрішнього контролю загалом відображає реальну дійсність (в такому випадку від аудитора вимагається розгляд питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур);



о до третього рівня належать *недопустимо суттєві помилки*, суми і зміст яких настільки значні (понад 10%), що ставлять під сумнів достовірність усієї звітності через незадовільний стан системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, тобто користувачами інформації можуть бути прийняті неправильні рішення (в такому випадку аудитор повинен звернутися до керівництва господарюючого суб'єкта щодо коригування фінансової звітності).

Послідовність визначення рівня суттєвості наведена на рис. 7.5.



**Рис. 7.5. Послідовність визначення рівня суттєвості помилок**

Під час визначення та застосування критеріїв суттєвості аудитор повинен зважати на те, що вищий рівень суттєвості потребує зростання витрат на проведення аудиторської перевірки внаслідок розширення обсягів вибіркового дослідження.

### **7.8. Робочі документи аудитора, їх види та призначення**

Відповідно до МСА 230 «Аудиторська документація» процес аудиторської перевірки та її результати повинні бути документально оформлені.

*Документація з аудиту* – записи виконаних аудиторських процедур, отриманих відповідних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор.

Основна мета підготовки робочих документів полягає у достатній підготовці та відповідному записі отриманих доказів, що забезпечують:

- ґрунтовну основу та підтримку аудиторського звіту;
- підтвердження того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та нормативних вимог.

За характером досліджуваної інформації можна визначити такий склад документації з аудиту:

1) документи, що характеризують особливості діяльності замовника:

- копії установчих документів замовника, угод, контрактів, протоколів, рішень або витяги з них;
- інформація, яка стосується організаційної структури управління;
- інформація, що розкриває галузеві особливості, економічне та правове середовище діяльності;

2) документи переддоговірного листування, укладених договорів та результати роботи інших спеціалістів, що здійснювали попередній зовнішній контроль;

3) документи планування (загальна стратегія та план аудиту, результати вивчення ефективності системи внутрішнього контролю й оцінки аудиторського ризику та його складових);

4) документи основної стадії аудиту, до складу яких входять:

○ записи про характер, час та обсяги виконаних аудиторських процедур та їх виконавців;

○ інформація про дослідження системи обліку (виписки, копії, описи, схеми, порівняльні таблиці);

○ результати тестування господарських операцій та аналізу залишків на рахунках;

○ матеріали аналізу важливих показників і тенденцій господарської діяльності замовника;

○ пояснення управлінського персоналу та доповідні записки працівників;

○ копії фінансової та інших форм звітності замовника;

○ результати оцінки суттєвості помилок;

○ копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами та експертами;

○ докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена.

5) підсумкові висновки та рекомендації.

Робочі документи можуть існувати у формі даних на папері, електронних або інших носіях. Обсяг, форма та зміст робочих документів залежить від професійного судження аудитора, яке формується під впливом таких чинників:

- характер і складність аудиторського завдання;
- стан системи бухгалтерського обліку та надійності системи внутрішнього контролю;
- ідентифіковані ризики суттєвих викривлень;
- масштаб роботи, що визначається використанням конкретних методів та інструментарію аудиторської перевірки;
- потреба у нагляді та перевірці роботи, яка виконується асистентами аудитора;
- форма результатів аудиту.

Сукупність робочої документації, що формується для виконання конкретного аудиторського завдання в процесі аудиторської перевірки називають *аудиторським файлом* (особовою справою). Аудиторський файл складається з постійного та тимчасового розділів. Постійний розділ містить документи довгострокового використання, які можуть бути використані протягом тривалого періоду співпраці та слугувати джерелом швидкого отримання інформації про діяльність замовника. Тимчасовий розділ поділяється на підрозділи відповідно до загального плану аудиту і містить документи нетривалого використання, що стосуються безпосередньо перевірки фінансової звітності замовника за конкретно визначений період. Документація тимчасового розділу аудиторського файлу містить інформацію про зміст і обсяги виконаних аудиторських процедур з метою отримання аудиторських доказів, на підставі яких формуються проміжні висновки відносно перевірених об'єктів.

Робочі документи повинні бути складені професійно, належно оформленими та містити таку інформацію:

- назва і дата складання робочого документа з визначеним номерним індексом та обов'язковою нумерацією сторінок;
- реквізити замовника й аудиторської фірми, номер і дата укладеного договору про надання аудиторських послуг;
- характер, обсяги та період застосовуваних аудиторських процедур;
- зміст одержаних аудиторських доказів, обґрунтування суттєвості та формування висновків;
- інформація про осіб, що виконували аудиторські процедури та склали документ;
- інформація про осіб, що перевіряли виконану роботу та складені документи, дату та обсяг такої перевірки.

Використання стандартизованих робочих документів підвищує ефективність їх підготовки та використання. Це полегшує делегування обов'язків на членів робочої аудиторської групи та здійснення контролю за якістю їх виконання.

Після завершення аудиту робочі документи мають бути остаточно сформовані та передані на зберігання не пізніше 60 днів з дня підписання аудиторського звіту. Особова справа замовника підлягає обов'язковому збереженню в архіві. Відповідно до ст.39 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», *термін зберігання робочих документів становить щонайменше 7 років з дати завершення виконання завдання з аудиту фінансової звітності.*

Документи, що створені в процесі аудиту, містять інформацію про діяльність замовника, тому містять комерційну таємницю. Робочі документи є власністю аудитора. Проте його право власності обмежене етичним принципом конфіденційності. Доступ до архівних документів повинен бути організований так, щоб забезпечити збереженість і конфіденційність інформації. Робочі документи аудитора можуть бути вилученими лише на підставі рішення суду, крім випадків проведення контролю якості аудиторських послуг і дисциплінарного провадження.

## **7.9. Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем**

Аудитори провадять професійну діяльність в умовах конкурентного середовища. Основна умова успішної діяльності аудитора полягає в ефективному управлінні витратами та високій якості аудиторських послуг. Тому кожна аудиторська фірма прагне підвищувати якість аудиторських перевірок, виявляючи суттєві порушення та надаючи об'єктивні аудиторські висновки з мінімальними витратами на здійснення аудиту. Це можна здійснити лише за умови ефективної організації аудиторської перевірки.

На сучасному етапі розвитку технологій найбільш ефективна організація аудиторської перевірки передбачає застосування комп'ютерної техніки. До переваг використання комп'ютерних технологій в аудиті можна віднести:

- 1) у галузі інформаційного забезпечення:
  - прискорення процесу отримання та обробки інформації;
  - забезпечення нормативно-правовими актами та довідково-пошуковими системами;
  - організація раціонального документування процесу аудиторської перевірки;
  - можливості архівування та компактного зберігання аудиторських файлів (особової справи замовника);
- 2) в галузі методичного забезпечення:
  - зменшення часу на застосування одноманітних традиційних аудиторських процедур, що носять рутинний характер та передбачають розрахунки;

- зниження ризику появи помилок внаслідок неправильних розрахунків;
- використання табличних і текстових редакторів під час створення робочих документів аудитора;
- більш ефективне використання економіко-статистичних методів під час визначення обсягу вибірки або розрахунку суттєвості помилок;
- швидка перевірка взаємної узгодженості показників різних фінансової звітності між собою;
- розробка складних аналітичних таблиць та діаграм на їх основі.

Основні передумови використання комп'ютерних технологій в аудиті полягають у наявності комп'ютерної техніки та програмного забезпечення та у вміннях аудитора працювати з ними. До видів загального програмного забезпечення аудиторських перевірок належать:

- пакети прикладних програм загального та проблемно-зорієнтованого призначення;
- програмні засоби підтримки аудиторських процедур;
- спеціальні програмні засоби комплексного аудиту.

Під час планування і проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних аудитору необхідно оцінити ступінь впливу комп'ютерного інформаційної системи замовника на величину аудиторського ризику. Перш за все, аудитору необхідно визначити рівень автоматизації та ступінь складності програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку. На теперішньому етапі господарювання підприємств можна виділити два рівні автоматизації бухгалтерського обліку:

*нижчий рівень:* облік у замовника ведеться вручну або автоматизований частково, тобто більшість об'єктів бухгалтерського обліку не охоплені комп'ютерною обробкою даних або комп'ютеризовані лише найбільш громіздкі ділянки облікової роботи (наприклад, облік заробітної плати). За таких умов використання програмного забезпечення аудиторських перевірок досить обмежене.

*вищий рівень:* облік і внутрішній контроль у замовника здійснюється повністю автоматизовано у загальній комп'ютерній мережі за допомогою спеціалізованого програмного продукту. За таких умов програмне забезпечення аудиторських перевірок застосовується для контролю за змістом господарських операцій, достовірності облікових записів та узагальнення виявлених помилок.

Методи комп'ютерної обробки даних здійснюють вплив на складові аудиторського ризику:

1) властивий ризик доповнюється технічним ризиком, який пов'язаний із такими факторами:

о відсутністю ліцензованого програмного забезпечення та правильної довідкової бази, що веде до систематичних помилок;

о виникненням збоїв комп'ютерної інформаційної системи та відсутністю адекватних запобіжних заходів, що призводить до часткової втрати інформації або повного руйнування системи бухгалтерського обліку;

2) ризик контролю доповнюється організаційним ризиком, що пов'язаний із такими факторами:

о неналежним рівнем кваліфікаційної підготовки працівників і залежністю від програмістів;

о відсутністю спеціальної системи контролю програмного забезпечення;

3) ризик невиявлення помилок доповнюється факторами неправильної оцінки комп'ютерної інформаційної системи замовника та помилковим тлумаченням результатів:

о одночасна робота в інформаційній системі кількох користувачів призводить до нечіткого розподілу обов'язків і відповідальності;

о неправильна автоматична генерація бухгалтерських записів;

о обмежений доступ до інформаційних ресурсів може створити можливість для комп'ютерних зловживань посадових осіб;

о узагальнена комп'ютерна обробка даних унеможлиблює відстеження в документах порядку фіксування проміжних ланок господарських операцій та розрахунків сум.

Отже, ефективне використання комп'ютерних інформаційних систем в аудиті можливе за умови відповідної кваліфікації та наявного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності.

### Література

1. *Аудит: навчальний посібник* / А.О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашиперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
2. *Аудит: навчальний посібник* / Г.М. Колісник, В.С. Слюсаренко. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.
3. *Аудит: підручник* / За ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. *Аудит: підручник* / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; за заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2014. – 748 с.
5. *Аудит: організація і методика: навч. посіб.* / Н.І.Гордієнко, О.В.Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. – Х.: ХНАМГ, 2017. – 319 с.
6. *Аудит: підручник (в двох частинах)* / За ред. Грушко В.І./ Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П.,

- Братул Т.В., 4-те вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.
7. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.
  8. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року.
  9. Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новікова І.Т. Аудит: навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і доп. – К.: Алерта, 2020. – 852 с.
  10. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Є.Ю. Кузькін, Н.О. Бондаренко, М.М. Коваленко та ін. – Х.: ХІФ УДУФМТ, 2010. – 232с.

### **Питання для самоконтролю**

1. Основні етапи аудиту, їх характеристика.
2. Способи залучення замовників суб'єктів аудиторської діяльності, критерії їх відбору.
3. Суть і призначення переддоговірного листування із замовником.
4. Види договорів про надання аудиторських послуг, їх структура та правова оцінка.
5. Зміст і структура документів планування, їх порівняльна характеристика та взаємозв'язок.
6. Суть і методика визначення загального аудиторського ризику, характеристика його складових.
7. Зміст моделі аудиторського ризику, можливості її використання на практиці.
8. Суть і джерела отримання аудиторських доказів, їх класифікація та оцінка.
9. Аудиторські процедури, їх види та порядок застосування.
10. Суть помилок і шахрайства в аудиті, їх види та причини виникнення.
11. Фальсифікація документів як вид шахрайства, її види та шляхи виявлення.
12. Порядок дій аудитора під час виявлення помилок і шахрайства.
13. Поняття суттєвості в аудиті.
14. Залежність між аудиторськими доказами, аудиторським ризиком і суттєвістю.
15. Робочі документи аудитора, їх види та порядок складання.
16. Аудиторський файл, порядок його формування, використання та зберігання.
17. Особливості аудиту та визначення аудиторського ризику в умовах комп'ютерного інформаційного середовища.

## **Вправи для виконання**

### ***Виробнича ситуація 1***

Необхідно заповнити лист-зобов'язання про надання аудиторських послуг аудиторською фірмою ПП «Аудит-сервіс» і договір на проведення аудиту фінансової звітності ПАТ «Аметист». Стисло описати особливості діяльності ПАТ «Аметист» із зазначенням масштабів, виду й обсягів діяльності. Сформувати загальну стратегію та програму проведення аудиту фінансової звітності ПАТ «Аметист», беручи до уваги штат створеної аудиторської фірми.

### ***Виробнича ситуація 2***

Аудитори під час попереднього планування оцінили, що властивий ризик знаходиться в межах 60 %. Для аудиторської перевірки встановлено мінімальний рівень прийняттого загального аудиторського ризику. Як було оцінено рівень ризику контролю системи замовника, якщо аудитори встановили ризик тестового контролю й аналітичного огляду в межах 20 % та 10 %?

На основі розрахунків зробіть висновки щодо залежності між окремими компонентами ризику.

### ***Виробнича ситуація 3***

Розрахуйте й оцініть суттєвість фактичної помилки за результатами тестування оборотних активів ПАТ «Водограй» на основі наведених у табл.7.3 даних щодо суми статей II розділу балансу «Оборотні активи». Відобразіть вплив суттєвості помилки на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтуйте.

За наслідками аудиторської перевірки виявлено:

а) перевищення облікових даних по рахунку «Виробничі запаси» на 23500 тис. грн. над їх реальною величиною. При цьому досліджено первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображено операції з виробничими запасами, на суму 230000 тис. грн. Загальне значення тестованої сукупності складає 1170000 тис. грн.;

б) шляхом суцільної зустрічної перевірки дебіторської заборгованості виявлено відхилення від облікових даних у сумі 1200 тис. грн. – для розрахунків покупцями і замовниками, 183000 тис. грн. – за розрахунками;

в) перевищення облікових даних по рахунку «Поточний рахунок у національній валюті» на 436 тис. грн. над їх реальною величиною. При цьому досліджено первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображено операції з грошовими коштами на суму 18000 тис. грн., а загальне значення тестованої сукупності складає 24500 тис. грн.



Таблиця 7.3

## Витяг з Балансу ПАТ «Водограй»

<i>Назва статті розділу балансу</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
Запаси	1100	1950000	1755000
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	240500	300000
Дебіторська заборгованість за розрахунками	1130	25060	39000
Гроші та їх еквіваленти	1165	6500	4000

**Виробнича ситуація 4**

На основі наведених даних згрупуйте робочі документи аудитора за етапами процесу аудиту:

- 1) робочі документи підготовчого етапу;
- 2) робочі документи основного етапу;
- 3) робочі документи завершального етапу.

Результати оформіть у вигляді табл. 7.4.

Таблиця 7.4

## Види робочих документи аудитора та стадії їх застосування

<i>№</i>	<i>Назва робочого документу</i>	<i>Етап застосування</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1.	Договір на аудиторську перевірку	
2.	Загальна стратегія аудиту	
3.	Робочий план аудиторської перевірки	
4.	Лист оцінки аудиторського ризику	
5.	Оцінка аудиторського ризику	
6.	Фінансова звітність	
7.	Примітки до фінансової звітності	
8.	Опис облікової політики підприємства	
9.	Акт виконання робіт	
10.	Пояснювальна записка від керівника	
11.	Аудиторський звіт	
12.	Результати аудиторських тестів по суті	
13.	Копія статуту підприємства-замовника	
14.	Акти взаємної звірки дебіторської заборгованості	
15.	Копія Головної книги за вибраними рахунками	
16.	Результати аналітичних розрахунків фінансових коефіцієнтів	
17.	Копія рішення зборів акціонерів щодо розподілу прибутку за минулий рік	

## Тестові завдання

**1. У якому документі визначається відповідальність аудитора перед замовником?**

- а) у загальній стратегії;
- б) у робочому плані;
- в) у договорі про надання аудиторських послуг;
- г) у листку оцінювання аудиторського ризику;
- д) правильна відповідь відсутня.

**2. При плануванні аудиту оформляють:**

- а) поточний і перспективний плани;
- б) стратегію та план аудиторської перевірки;
- в) поточний і стратегічний плани;
- г) загальний план і програму аудиторської перевірки;
- д) графік застосування аудиторських процедур.

**3. Чи можливі зміни й уточнення у загальній стратегії аудиту та у плані аудиторської перевірки?**

- а) ні, стратегія і план залишаються незмінними протягом усієї тривалості аудиту;
- б) план аудиту можна змінювати, а стратегію – ні;
- в) стратегія аудиту може змінюватись і уточнюватись, а план аудиту – ні;
- г) протягом усієї тривалості аудиту його загальну стратегію і план можна уточнювати та корегувати;
- д) правильна відповідь відсутня.

**4. Перелік робіт на основних етапах проведення аудиту визначено у:**

- а) плані аудиту;
- б) програмі аудиту;
- в) протоколі;
- г) графіку;
- д) анкеті.

**5. Обсяг аудиторської перевірки – це:**

- а) процедури аудиту, що за існуючих обставин вважають необхідними для досягнення мети аудиту;
- б) обсяг документів і операцій замовника, які перевіряє аудитор;
- в) кількість часу, що витрачає аудитор для проведення перевірки;
- г) робочі документи, що створює аудитор під час перевірки;
- д) правильна відповідь відсутня.

**6. Чи звільняє аудит фінансової звітності управлінський персонал підприємства від відповідальності за підготовку та подання цієї звітності?**

- а) так, звільняє;
- б) ні, не звільняє;

- в) звільняє, лише у разі надання аудитором безумовно-позитивного висновку;
- г) звільняє, лише у разі, коли аудитор завіряє фінансову звітність;
- д) правильна відповідь відсутня.

**7. Ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені, аудитор може зменшити шляхом:**

- а) збільшення вартості аудиторської перевірки;
- б) дотриманням аудитором етичних принципів;
- в) залучення до роботи експерта;
- г) розробки та виконання аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, на яких буде ґрунтуватися аудиторська думка;
- д) правильна відповідь відсутня.

**8. Які елементи є складовими мультиплікативної моделі аудиторського ризику?**

- а) ризик контролю, внутрішній ризик, ризик вибірки;
- б) ризик контролю, внутрішній ризик, ризик невиявлення помилок;
- в) властивий ризик, ризик контролю, ризик невиявлення помилок;
- г) ризик вибірки, внутрішній ризик, ризик невиявлення помилок;
- д) ризик контролю, ризик аналітичних процедур, ризик невиявлення помилок.

**9. Модель аудиторського ризику має вигляд:**

- а)  $ZAP = BP \times PK \times PH$ ;
- б)  $ZAP = BP + PK - PH$ ;
- в)  $ZAP = BP \times PK + PH$ ;
- г)  $ZAP = BP \times PK - PH$ ;
- д)  $ZAP = BP + PK + PH$ .

**10. Які з наведених значень ризику контролю (PK) неможливі?**

- а)  $PK=1$ ;
- б)  $PK = 0$ ;
- в)  $PK = 0,8$ ;
- г)  $PK = 0,25$ ;
- д)  $PK = 0,50$ .

**11. Який рівень ризику невиявлення помилок повинен запланувати аудитор при високих значеннях властивого ризику та ризику контролю:**

- а) високий рівень ризику невиявлення помилок (PH);
- б) низький рівень PH;
- в) середні значення PH;
- г) у такій ситуації PH не визначається;
- д) правильна відповідь відсутня.

**12. Визначте фактори, які суттєво впливають на розмір властивного ризику:**

- а) досвід керівництва;*
- б) неординарні зобов'язання керівництва підприємства;*
- в) тенденція до збиткової діяльності;*
- г) складна організаційна структура підприємства;*
- д) наявність або відсутність системи внутрішнього контролю на підприємстві;*
- е) усі наведені варіанти.*

**13. Чи може аудитор регулювати розмір аудиторського ризику під час здійснення аудиторської перевірки?**

- а) так, може шляхом використання відповідних процедур аудиторської перевірки;*
- б) ні, не може, бо величина аудиторського ризику безпосередньо залежить від величини ризику ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві;*
- в) регулювання аудиторського ризику залежить від конкретних умов перевірки;*
- г) ні, бо величини аудиторського ризику залежить лише від діяльності замовника;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**14. Аудитор завжди прагне запобігти головній помилці – зробити висновок про те, що залишок на рахунку достовірний, тоді як фактично це не так. Змінна в моделі загального аудиторського ризику, що відповідає цій помилці, – це:**

- а) запланований аудиторський ризик;*
- б) ризик контролю;*
- в) ризик невиявлення помилок;*
- г) властивий ризик;*
- д) прийнятний аудиторський ризик.*

**15. Яке із перелічених тверджень правильне?**

- а) обсяг вибірки залежить від рівня аудиторського ризику;*
- б) обсяг вибірки залежить від рівня суттєвості помилок;*
- в) результати аналізу вибіркової сукупності не поширюються на генеральну сукупність;*
- г) суттєвість помилок залежить від вибіркової сукупності;*
- д) усі наведені варіанти правильні.*

**16. Установіть зв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком:**

- а) прямо пропорційна залежність;*
- б) взаємозв'язок відсутній;*
- в) зворотна залежність;*
- г) це ідентичні поняття;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**17. Методика аудиту – це:**

- а) сукупність об'єктів і предметів аудиту;*
- б) сукупність прийомів і способів аудиту;*
- в) сукупність прийомів і об'єктів аудиту;*
- г) сукупність аудиторських процедур;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**18. Укажіть основні чинники, що визначають застосування суцільного підходу в аудиті:**

- а) різкі коливання сум оборотів на рахунках бухгалтерського обліку;*
- б) рівень витрат часу на проведення робіт з аудиту;*
- в) відсутність результатів інвентаризації майна;*
- г) наявність виправлень, підчисток, помарок у документах, регістрах обліку, фінансової звітності;*
- д) усі наведені варіанти.*

**19. Аудитор установив, що всі авансові звіти містять підпис керівника підприємства. Отже, система внутрішнього контролю підприємства забезпечує:**

- а) обмеження доступу до активу;*
- б) документування господарських операцій;*
- в) розподіл обов'язків;*
- г) санкціонування господарських операцій;*
- д) усе перелічене.*

**20. Яким документам необхідно надати перевагу під час аудиторського підтвердження залишку на поточному рахунку підприємства?**

- а) усному повідомленню адміністрації підприємства;*
- б) письмовому повідомленню керівництва підприємства;*
- в) виписці банку;*
- г) документам бухгалтерського обліку;*
- д) контокорентним випискам.*

**21. Проведення інвентаризації дає можливість переконатись у:**

- а) правильності оцінки активів;*
- б) реальній наявності активів;*
- в) наявності права власності підприємства на активи;*
- г) арифметичній точності облікової інформації;*
- д) правильності кореспондуючих рахунків у регістрах обліку.*

**22. Зустрічна перевірка проводиться на підставі дослідження:**

- а) взаємопов'язаних операцій в одній організації;*
- б) документів, оформлених одним і тим же виконавцем;*
- в) зіставлення фактичної інформації з нормативною;*
- г) взаємопов'язаних операцій у замовника та контрагентів;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**24. Як вплине на обсяг вибірки збільшення ступеня довіри аудитора до системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю?**

- а) не вплине;
- б) збільшиться;
- в) зменшиться;
- г) має незначний вплив, яким можна знехтувати;
- д) такої вибірки не існує.

**25. Нетипова помилка у вибірці – це:**

- а) помилка, яка за прогнозом існує у генеральній сукупності;
- б) максимальна помилка у генеральній сукупності, яку аудитор згоден прийняти, вважаючи, що результат вибірки дозволяє досягти мети аудиту;
- в) повне викривлення або ступінь відхилення;
- г) помилка, яка зумовлена окремою подією і є нерепрезентативною з погляду помилок у генеральній сукупності;
- д) такої помилки не існує.

**26. Аудитор здійснює вибірку документів на відвантаження готової продукції з метою визначення чи були складені рахунки-фактури.**

**Така процедура застосовується для досягнення:**

- а) правильності складання документів;
- б) оцінки об'єктів обліку;
- в) повноти документування;
- г) достовірності операції;
- д) дозволеності операції.

**27. Під час перевірки повноти оприбуткування виручки від реалізації готової продукції аудитор повинен упевнитися в тому, що:**

- а) покупцям була вчасно відвантажена продукція;
- б) було правильно створено резерв сумнівних боргів;
- в) у документах на відвантаження наявні всі облікові записи та виписано податкову накладну;
- г) правильно обчислено природні втрати;
- д) усе перелічене.

**28. Формування інформації в робочих документах аудиту відбувається:**

- а) під час планування аудиту;
- б) на заключному етапі;
- в) у ході аудиту;
- г) при зборі інформації про замовника за допомогою ЗМІ;
- д) на всіх етапах аудиторської перевірки.

**29. До складу робочих документів аудитора відносяться:**

- а) фінансова звітність замовника, що перевірялася;*
- б) статут замовника;*
- в) аудиторський звіт;*
- г) документи планування;*
- д) усе перелічене.*

**30. Після завершення перевірки робочі документи залишаються:**

- а) у замовника і можуть надаватися іншим аудиторам у ході подальших аудиторських перевірок;*
- б) в аудитора і є конфіденційною інформацією (окрім випадків, передбачених законодавством України);*
- в) у замовника у частині документів, які стосуються звітів аудитора та прийнятих ним рішень і пропозицій;*
- г) у постійному архіві аудиторської фірми;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

## ТЕМА 8. МЕТОДИКА АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про об'єкти, джерела інформації, етапи та межі аудиту фінансової звітності, ознайомлення із порядком формування плану аудиту фінансової звітності, засвоєння знань про застосування аудиторських процедур та формування робочих документів під час аудиту фінансової звітності, ознайомлення із порядком аудиторської оцінки фінансового стану підприємства, вивчення порядку визначення суттєвості виявлених під час перевірки відхилень та їх впливу на фінансовий стан підприємства.

#### **Питання для вивчення:**

Загальні принципи, завдання та джерела інформації аудиту фінансової звітності.

Методика аудиту Балансу.

Методика аудиту Звіту про фінансові результати.

Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів.

Методика аудиту Звіту про власний капітал.

Аудиторська оцінка фінансового стану підприємства.

#### **Після вивчення теми 8 студент повинен:**

##### • **знати:**

- об'єкти та джерела інформації аудиту фінансової звітності;
- межі та етапи аудиту фінансової звітності;
- особливості проведення інвентаризації під час аудиту фінансової звітності;
- напрямки та послідовність перевірки форм звітності;
- послідовність перевірки залишків та оборотів на рахунках у регістрах обліку, Головній книзі та формах звітності;
- методику підтвердження достовірності статей звітності з високим рівнем ризику;
- порядок застосування аудиторських процедур і формування робочих документів під час аудиту фінансової звітності;
- суть фінансового стану підприємства та показники, що його характеризують.

##### • **уміти:**

- встановлювати межі аудиту фінансової звітності;
- формувати етапи аудиту фінансової звітності;



- визначати послідовність перевірки фінансової звітності ;
- здійснювати перевірку залишків та оборотів на рахунках у регістрах обліку, Головній книзі та формах звітності;
- застосовувати аудиторські процедури й отримувати аудиторські докази;
- формувати класифікатор порушень із визначенням типових помилок;
- формувати робочі документи аудитора під час здійснення аудиту фінансової звітності;
- визначати суттєвість виявлених відхилень під час перевірки;
- здійснювати оцінку фінансового стану підприємства;
- узагальнювати результати аудиту фінансової звітності.
- **набути навиків:**
  - застосування аудиторських процедур;
  - формування робочих документів аудитора;
  - визначення суттєвості відхилень;
  - отримання аудиторських доказів;
  - розрахунку й оцінки показників фінансового стану підприємства;
  - формування думки за результатами аудиту фінансової звітності.

### **8.1. Загальні принципи та джерела інформації аудиту фінансової звітності**

Фінансова звітність складається з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансовій звітності несе управлінський персонал підприємства. В умовах ринкової економіки користувачі інформації дбають про зменшення інформаційного ризику, тому цікавляться незалежною думкою аудитора про якість фінансової звітності. Відповідно до р. III ст.1-5 Національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», до якісних характеристик звітності відносяться дохідливість, доречність, достовірність і порівнянність, які досягаються внаслідок дотримання принципів її підготовки.

Незалежна думка аудитора про реальний фінансовий стан підприємства міститься в офіційному аудиторському звіті, який повинен ґрунтуватись на достатніх і прийнятних аудиторських доказах. Здійснюючи збір аудиторських доказів за допомогою застосування аудиторських процедур, аудитор повинен діяти в межах своїх повноважень. Межі аудиту фінансової звітності пов'язані із професійним судженням аудитора щодо визначення обсягів проведеного

дослідження та суттєвості виявлених доказів. Крім того, у повноваження аудитора не входить підозрювати матеріально-відповідальних осіб у порушеннях та проводити розслідування для виявлення шахрайства.

Загальна методика аудиту фінансової звітності характеризується певною послідовністю.

Насамперед здійснюється перевірка фінансової звітності *за формою*, яка полягає у візуальній перевірці правильності заповнення адресної частини, обов'язкових реквізитів, показників та їх одиниць виміру. Аудитору потрібно звернути увагу на застосування типової затвердженої форми, наявність необумовлених виправлень або підчистки, достовірність підписів. Також вивчаються відмітки уповноважених органів про вчасність подання фінансової звітності. Потім за допомогою арифметичної перевірки встановлюється відповідність проміжних і підсумкових показників звітності, що дозволяє уникнути подальших помилок при формуванні консолідованої звітності та розрахунках аналітичних показників.

Далі здійснюється перевірка фінансової звітності *за змістом*, тобто детально досліджується порядок формування та правильність відображених показників у розрізі кожної окремої форми. Логічна перевірка дозволить визначити об'єкти з найбільш високим рівнем ймовірності неправильного підтвердження. Наступна взаємна контрольна перевірка полягає в установленні узгодженості показників звітності з даними документів обліку. Для перевірки тотожності показників здійснюється порівняння інформації та встановлення відповідності показників форм звітності із залишками та оборотами на рахунках у Головній книзі, регістрах синтетичного та аналітичного обліку, первинних документах.

Отримуючи аудиторські докази та формуючи висновки, аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих і нормативних вимог, які застосовуються до галузі діяльності суб'єкта господарювання. Відповідно до МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності» аудитор повинен виконати подальші процедури, що спрямовані на виявлення невідповідності, а саме: надіслати запит до управлінського персоналу щодо відповідності реєстраційних документів і спеціальних дозволів на здійснення діяльності відповідно до вимог установчих документів.

Далі аудитор вивчає зміст облікової політики підприємства на предмет відповідності П(С)БО та встановлює порядок її дотримання протягом звітного періоду. Це стосується, насамперед, методів нарахування амортизації, методів оцінки фінансових інвестицій, порядку формування резерву сумнівних боргів, вибуття запасів і розподілу загальновиробничих витрат. За умови виявлення фактів невідповідності

аудитору необхідно документально оформити докази, обговорити проблеми із замовником та визначити доречність продовження виконання завдання.

Досліджуючи показники фінансової звітності, аудитор звертає увагу на дотримання принципу нарахування та відповідності доходів та витрат, тобто вивчає правильність віднесення господарських операцій до відповідного звітного періоду. Виявлені помилки будуть свідчити про неправильність визначення фінансового результату, його оподаткування та розподілу відповідно до рішення власників.

Також аудитор повинен оцінити здатність підприємства до продовження діяльності та відсутність намірів чи необхідності в ліквідації або суттєвому зменшенні масштабів діяльності. Оскільки *концепція діючого підприємства*, яка закладена у МСА 570 «Безперервність діяльності», передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триматиме далі. В інакшому разі активи підприємства повинні оцінюватись за ринковою вартістю. Наявність ризику порушення принципу безперервності аудитор може оцінити на підставі дослідження таких показників:

- динаміки обсягів зобов'язань підприємства, в тому числі кредитів, за якими наступив термін погашення без реальної можливості погашення або пролонгації;
- прострочення або призупинення виплати дивідендів через збитковість діяльності підприємства;
- утрати основного ринку збуту або основних постійних постачальників ресурсів;
- економічно невиправдані та незвичайні господарські операції.

У процесі перевірки аудитору необхідно отримати достовірні докази щодо спроможності підприємства продовжувати діяльність в найближчому майбутньому. Це можна здійснити за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур. Відповідні процедури повинні передбачати таке:

- аналіз формування фінансових результатів та прибутковості підприємства;
- перспективний аналіз фінансового стану підприємства;
- аналіз виконання договірних зобов'язань;
- письмовий запит до юристів щодо наявності справ, які знаходяться на розгляді в господарському суді;
- підтвердження можливості здійснення законних заходів щодо забезпечення фінансової допомоги з боку третіх осіб і оцінка їх спроможності фінансувати клієнта.

Після проведення необхідних процедур і отримання надійних доказів, аудитор формує думку про ймовірність постійної діяльності підприємства. Якщо припущення про безперервність діяльності буде необґрунтованим з причини впливу дестабілізуючих факторів, таку інформацію необхідно розкрити у фінансовій звітності підприємства. Відсутність впевненості щодо ймовірності безперервної діяльності підприємства впливає на думку аудитора.

У кінці перевірки встановлюється наявність узгодженості показників форм фінансової звітності. З метою виявлення відхилень та узагальнення результатів аудитор формує робочі документи у вигляді порівняльних таблиць.

## **8.2. Методика аудиту Балансу**

Мета аудиту Балансу полягає у висловленні незалежної думки аудитора про достовірність у всіх суттєвих аспектах показників, які надають інформацію про активи, власний капітал і зобов'язання.

Перевірка правильності складання Балансу базується на таких моментах:

1) показники статей Балансу на початок звітного періоду повинні відповідати даним Балансу на кінець попереднього періоду;

2) показники статей Балансу на початок та на кінець звітного періоду повинні бути порівнюваними, тобто зміна облікової політики протягом року не допускається;

3) показники статей Балансу на кінець звітного періоду повинні бути обґрунтовані результатами інвентаризації;

4) суми статей Балансу за розрахунками повинні бути звірені з дебіторами та кредиторами;

5) показники статей Балансу повинні відповідати залишкам на рахунках бухгалтерського обліку. Для перевірки тотожності показників здійснюється порівняння інформації та встановлення відповідності показників Балансу із залишками на рахунках у Головній книзі та у регістрах обліку активів, власного капіталу та зобов'язань. Аудитор повинен звернути особливу увагу на об'єкти з високим рівнем ризику виникнення помилок і можливості їх невиявлення, тобто на грошові кошти, заборгованість і статутний капітал.

Перевірка відображених у Балансі об'єктів здійснюється за такими критеріями:

– законності відображення, тобто реального існування та права належності суб'єкту господарювання;

– точності та повноти відображення, тобто правильності здійснення технології їх обліку та відповідності обліковій політиці підприємства.

Дослідження *статті Балансу «Нематеріальні активи»* аудитор починає шляхом взаємної звірки показника із дебетовим залишком рахунку 12 «Нематеріальні активи» та із кредитовим залишком субрахунку 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» у Головній книзі та визначення залишкової вартості нематеріальних активів. Подальша перевірка передбачає:

- установлення відповідності даних Головної книги за рахунком 12 «Нематеріальні активи» та субрахунком 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» з даними журналу 4 «Облік необоротних активів та фінансових інвестицій» та відомості 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів;

- установлення правильності визнання, оцінки та переоцінки об'єктів відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

- документальну перевірку договорів, ліцензійних угод, актів приймання-передачі, що підтверджують право власності на об'єкти нематеріальних активів;

- дослідження санкціонування операцій з нематеріальними активами, повноти їх відображення та правильності обліку надходження і вибуття нематеріальних активів;

- з'ясування обраного методу нарахування амортизації нематеріальних активів, обґрунтування його доцільності та встановлення правильності розрахунку амортизаційних відрахувань.

Перевірка *статті Балансу «Основні засоби»* аудитор починає шляхом установлення тотожності показника із дебетовим залишком рахунків 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та із кредитовим залишком субрахунків 131 «Знос основних засобів» і 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» у Головній книзі та визначення залишкової вартості основних засобів. Подальша перевірка правильності відображення необоротних матеріальних активів передбачає:

- установлення відповідності даних Головної книги за рахунками 10 «Основні засоби» і 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та субрахунків 131 «Знос основних засобів» і 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів» з даними розділу I журналу 4 «Облік необоротних активів та фінансових інвестицій»;

- дослідження наявності необоротних матеріальних активів проводиться шляхом візуальної перевірки умов зберігання та експлуатації, вивчення результатів інвентаризаційної роботи підприємства та документальної перевірки інвентарних карток, їх описів і технічних паспортів;

– визначення правильності визнання та формування первісної вартості та доцільності переоцінки об'єктів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби»;

– вивчення порядку дотримання умов переоцінки основних засобів, правильності визначення індексу переоцінки та його застосування, належності бухгалтерських записів для відображення результатів переоцінки;

– визначення повноти формування та правильності відображення в обліку капітальних інвестицій у придбання або створення необоротних матеріальних активів шляхом перевірки аналітичних даних у відомості 4.1;

– встановлення правильності та своєчасності документального оформлення та відображення в обліку операцій з необоротними матеріальними активами. Первинні документи, що відображають рух необоротних активів, повинні складатися створеною комісією;

– перевірка дотримання обраного в обліковій політиці методу нарахування амортизації для різних груп основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, здійснення арифметичної перевірки розрахунку амортизаційних відрахувань та дослідження правильності відображення в реєстрі обліку;

– встановлення доцільності та правомірності здійснення ремонту необоротних матеріальних активів, перевірка формування кошторисної вартості та правильності відображення ремонтних операцій на рахунках обліку залежно від способу проведення ремонту.

Дослідження *статті Балансу «Довгострокові фінансові інвестиції»* аудитор починає шляхом взаємної звірки показника із дебетовим залишком рахунку 14 «Фінансові інвестиції» у Головній книзі. Подальша перевірка передбачає:

– встановлення відповідності даних Головної книги за рахунком 14 «Фінансові інвестиції» з даними розділу II журналу 4 «Облік необоротних активів та фінансових інвестицій» та відомості 4.2 аналітичного обліку фінансових інвестицій;

– проведення документальної перевірки для підтвердження права власності на цінні папери, їх власників, вартість та термін погашення;

– дослідження правильності визнання, формування первісної вартості та нарахування амортизації дисконту (або премії) фінансових інвестицій відповідно до облікової політики;

– підтвердження правильності відображення в обліку операцій з погашення, викупу та реалізації цінних паперів.

Перевірка додаткової *статті Балансу «Виробничі запаси»* полягає у визначенні тотожності показника із дебетовими залишками рахунків 20 «Виробничі запаси» та 22 «МШП» у Головній книзі. Подальше дослідження аудитора полягає у тому, що:

– перевіряється відповідність даних Головної книги за рахунками 20 «Виробничі запаси» та 22 «МШП» з даними розділу III журналу 5 «Облік витрат»;

– встановлюється достовірність визнання та правильність формування первісної вартості виробничих запасів, у тому числі накопичення та списання транспортно-заготівельних витрат;

– вивчаються умови належного зберігання виробничих запасів і дотримання нормативів їх раціонального використання (при обстеженні організації складського господарства оцінюється дієвість контрольно-пропускної системи, стан складських приміщень і сертифікація вимірювальних приладів);

– визначається своєчасність і повнота обліку складського обліку;

– перевіряється додержання вимог щодо проведення інвентаризаційної роботи та повноти відображення її результатів;

– підтверджується законність господарських операцій щодо надходження виробничих запасів і порядок застосування методів їх відпуску у виробництво;

– встановлюється правильність, повнота та своєчасність документального оформлення та бухгалтерських записів операцій із виробничими запасами.

Дослідження додаткової *статті Балансу «Незавершене виробництво»* здійснюється шляхом визначення тотожності показника із дебетовими залишками рахунків 23 «Виробництво» та 25 «Напівфабрикати» у Головній книзі. Потім перевіряється відповідність даних Головної книги за рахунками 23 «Виробництво» та 25 «Напівфабрикати» з даними розділу III журналу 5 «Облік витрат», які повинні бути підтверджені результатами інвентаризації про фактичні залишки у виробничих підрозділах підприємства. Аудитор повинен підтвердити реальну оцінку залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду, які визначають розподіл витрат між обсягом готової та незавершеної обробкою продукції, тобто така оцінка впливає на достовірність інформації про собівартість продукції та фінансові результати.

Перевірка додаткової *статті Балансу «Готова продукція»* аудитор полягає у визначенні тотожності показника із дебетовими залишками рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» у Головній книзі. Потім аудитор повинен визначити відповідність порядку оцінки укомплектованої та зданої на склад готової продукції та правильність визначення відхилень фактичної собівартості від прийнятих облікових цін.

Дослідження *статті Балансу «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги»* здійснюється шляхом установавлення

узгодженості показників із різницею за дебетовим залишком рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та кредитовим залишком рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» у Головній книзі та визначення чистої реалізаційної вартості. Подальша дії аудитора передбачають:

- установлення відповідності даних Головної книги за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» та 38 «Резерв сумнівних боргів» з даними розділу I журналу 3 «Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань» та відомості 4.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;

- оцінка дотримання розрахунково-платіжної дисципліни, тобто своєчасності та правильності розрахунків з дебіторами, способів оплати відвантажених товарно-матеріальних цінностей;

- визначення юридичної обґрунтованості та причин утворення заборгованості на підставі документальної перевірки накладних, рахунків-фактур та інших первинних документів;

- визначення реального стану дебіторської заборгованості за допомогою надсилання запитів дебіторам або проведення зустрічних перевірок;

- оцінку сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості на підставі її класифікації за строками виникнення та контрагентами;

- встановлення оптимальності обраного в обліковій політиці методу створення резерву сумнівних боргів, правильність його створення та законність використання.

Перевірку *статті Балансу «Гроші та їх еквіваленти»* аудитор починає шляхом встановлення тотожності показника із дебетовим залишком рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та 33 «Інші кошти» у Головній книзі та їх розподіл за місцем зберігання. Потім аудитор повинен визначити відповідність даних Головної книги за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та 33 «Інші кошти» з інформацією у виписках банку та у касовій книзі про залишки грошових коштів на кінець звітного періоду, перевірити правильність бухгалтерських записів у журналі 1 «Облік грошових коштів і грошових документів». Деталізована інформація про зміни залишків грошових коштів підприємства на початок і кінець звітного періоду наводиться у Звіті про рух грошових коштів, для підтвердження достовірності якого аудитор повинен ретельно вивчити стан організації обліку готівкових та безготівкових операцій.

Перевірку *статей Балансу, що відносяться до розділу «Власний капітал»*, аудитор починає шляхом установлення тотожності показників із кредитовими залишками рахунків четвертого класу рахунків у Головній книзі. Потім аудитор повинен визначити відповідність даних Головної книги за рахунками четвертого класу з



даними журналу 7 «Облік власного капіталу та забезпечення зобов'язань». Розширена інформація про складові власного капіталу, їх структуру та динаміку, міститься у Звіті про власний капітал, перевірки якого аудитор повинен детально вивчити установчі документи підприємства, легітимність його діяльності, розподіл власності та структуру управління.

Під час перевірки правильності *статті Балансу «Довгострокові кредити банків»* аудитору необхідно:

- звірити показник Балансу із кредитовим залишком на рахунку 50 «Довгострокові позики» у Головній книзі та випискою банку про одержання коштів;

- вивчити зміст кредитних договорів на предмет умов надання кредиту, його суми та строків погашення;

- установити цільовий напрям кредиту, ефективність його використання та здатність погашення;

- визначити правильність розрахунку відсотків за користування кредитними ресурсами та своєчасність їх сплати;

- установити правильність відображення курсових різниць при отриманні позики в іноземній валюті;

- перевірити документальне оформлення отримання та погашення позик, правильність бухгалтерських записів у журналі 2 «Облік довгострокових та короткострокових позик».

Перевірка статей Балансу, що відносяться до «Поточної кредиторської заборгованості», передбачає кропітку та тривалу роботу аудитора, яка починається з установлення тотожності визначених показників із кредитовими залишками рахунків шостого класу рахунків у Головній книзі. Потім аудитор повинен визначити відповідність даних Головної книги за рахунками шостого класу з даними журналу 3 «Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань» та відомостей 3.3-3.6.

Дослідження *статті Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги»* здійснюється шляхом визначення тотожності показника із кредитовим залишком рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» у Головній книзі та даними розділу I журналу 3 «Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань». Під час перевірки аудитор повинен підтвердити реальність кредиторської заборгованості шляхом встановлення законності її виникнення та своєчасності погашення. З цією метою необхідно встановити:

- форми розрахунків і порядок дотримання фінансово-платіжної дисципліни;

- повноту та своєчасність документального оформлення виникнення кредиторської заборгованості;
- правильність ведення аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками;
- стан претензійної роботи на підприємстві;
- реальність кредиторської заборгованості за допомогою зустрічних перевірок;
- правильність обліку кредиторської заборгованості з минулим строком позовної давності.

Для підтвердження правильності відображення *статті Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом»* аудитор необхідно:

- перевірити тотожність показника із кредитовим залишком на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» у Головній книзі, який показує заборгованість підприємства за нарахованими податками;
- установити перелік податків і платежів, платником яких є суб'єкт господарювання;
- правильність розрахунків суми нарахованих податкових зобов'язань (застосування ставок податку, визначення бази оподаткування та використання наявних пільг);
- визначити на підставі платіжних доручень та виписок банку своєчасність та повноту сплати податкових платежів;
- правильність бухгалтерських записів розділу II журналу 3 «Облік розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань».

Достовірність *статті Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування»* повинна бути підтверджена кредитовим залишком на рахунку 65 «Розрахунки зі страхування» у Головній книзі. Аудитор повинен перевірити:

- визначення розміру страхових внесків залежно від класу професійного ризику виробництва;
- обчислення бази обкладання єдиного соціального внеску та розміру максимальної суми доходу, з якої сплачують внески;
- правильність формування бухгалтерських записів у розділі III Журналу 5 «Облік витрат» за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- своєчасність і повноту розрахунків з органами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Перевірка *статті Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці»* полягає у визначенні тотожності показника із кредитовим залишком рахунка 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» у Головній книзі. Подальше дослідження аудитора спрямоване на встановлення порядку дотримання трудового законодавства на підставі ознайомлення з положеннями колективного

договору та штатного розпису, з організацію підписання трудових договорів (контрактів) та оформлення трудових книжок, з порядком дотримання штатної дисципліни. Потім аудитор перевіряє правильність нарахування:

- заробітної плати відповідно до кількості та якості затраченої праці, визначеної на підставі первинних документів (табелів обліку використання робочого часу, нарядів, маршрутних листів, змінних рапортів, розрахунково-платіжних відомостей);

- доплат, надбавок, премій та інших заохочувальних виплат;

- відпускних і виплат допомоги на випадок тимчасової втрати працездатності, сума яких залежить від середньоденної заробітної плати, відсотку допомоги та кількості днів хвороби відповідно до інформації листка непрацездатності.

Аудитор повинен здійснити арифметичний контроль за правильністю індексації та здійснення утримань із заробітної плати працівників, оскільки від їх розміру залежать суми виплат працівникам. Підсумкова перевірка стану обліку розрахунків з оплати праці здійснюється на підставі інформації розрахунково-платіжних відомостей, яка звіряється із бухгалтерськими записами у журналі 5 «Облік витрат», одержаними сумами за чеком у банку для виплати заробітної плати та виплаченими коштами за видатковим касовим ордером.

Для підтвердження правильності відображення *статті Балансу «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками»* аудитор необхідно:

- перевірити тотожність показника із кредитовим залишком на рахунку 67 «Розрахунки з учасниками» у Головній книзі, який показує заборгованість підприємства перед засновниками;

- встановити відповідність розміру дивідендного фонду прийнятому рішенню на щорічних загальних зборах акціонерів;

- перевірити правильність нарахування дивідендів на підставі установчих документів і реєстру акціонерів та порядок їх виплати;

- дослідити правильність оподаткування операцій, що стосуються виплати дивідендів;

- визначити своєчасність і повноту виплати дивідендів на підставі виписок банку та видаткових касових ордерів;

- вивчити правильність бухгалтерських записів розділу II журналу 3 «Облік розрахунків, довгострокових і поточних зобов'язань».

Для отримання результатів перевірки правильності складання Балансу аудитор необхідно сформувати робочі документи, де за кожним показником знаходяться відхилення, вказуються їх причини та підраховується суттєвість помилок.

### 8.3. Методика аудиту Звіту про фінансові результати

Мета аудиту Звіту про фінансові результати полягає у висловленні незалежної думки аудитора про достовірність у всіх суттєвих аспектах показників, які надають інформацію про формування витрат, доходів і фінансових результатів підприємства у розрізі видів діяльності.

Інформація Звіту про фінансові результати дозволить користувачам:

- оцінити спроможність підприємства генерувати прибуток у розрізі видів діяльності;

- визначити ефективність господарювання підприємства та проаналізувати прибутковість акцій;

- вивчити дивідендну політику підприємства на підставі проведення оцінки динаміки курсу акцій, формування дивідендного фонду та величини дивідендів на одну просту акцію.

У процесі підтвердження достовірності показників аудитору необхідно встановити:

- правильність розмежування доходів і витрат відповідно до поділу діяльності за видами;

- дотримання принципу відповідності та нарахування доходів і витрат, критеріїв їх визнання й оцінки відповідно до вимог облікової політики;

- порядок формування інформації про фінансові результати на рахунку 79 «Фінансові результати» у Головній книзі та журналі 6 «Облік доходів і результатів діяльності».

Зазвичай основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства посідають доходи від реалізації продукції. Тому аудитор повинен ознайомитись зі змістом укладених договорів з покупцями про умови постачання та оплати реалізованої продукції. Перевіряючи своєчасність і повноту відображеної інформації у первинних документах, аудитор повинен бути впевненим, що вони оформлені належним чином та відображають тільки санкціоновані операції. З цією метою здійснюється документальна перевірка товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур, які підтверджують факт реалізації продукції. При цьому особлива увага концентрується на реальності здійснених операцій шляхом порівняння рахунків-фактур за книгою їх реєстрації з даними карток складського обліку та повнотою касових надходжень. Перевірка правильності визначення обсягів реалізації полягає у повторному перерахунку даних аналітичних відомостей на предмет виявлення помилок. Також аудитор детально досліджує випадки повернення реалізованої продукції покупцями та суми вирахувань з виручки від реалізації. Потім вивчається правильність відображення процесу реалізації у журналі 6 «Облік доходів і

результатів діяльності», аналітичних відомостях до нього та у Головній книзі за кредитом рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Перевірка правильності відображення інших операційних доходів передбачає встановлення правильності та повноти відображення в обліку отриманих доходів від визнаних боржниками штрафних санкцій за порушення умов господарських договорів, безоплатно одержаних оборотних активів, операційної курсової різниці, реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів і списання кредиторської заборгованості після закінчення строку позовної давності.

У процесі дослідження правильності формування фінансового результату операційної діяльності аудитором, також потрібно дослідити порядок формування собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Аудитор на підставі вивчення інформації первинних документів про виникнення витрат перевіряє правильність відображення інформації за рахунками 9 класу у зведених відомостях та у розділі I журналу 5/5А «Облік витрат».

Для підтвердження показників розділу III «Елементи операційних витрат» аудитором необхідно перевірити їх узгодженість із дебетовими оборотами за рахунками 8 класу у зведених відомостях та у розділі III журналу 5А «Облік витрат». Правильність здійснених облікових записів про виникнення операційних витрат за елементами у журналі 5А «Облік витрат» перевіряється на підставі групування інформації у таких первинних документах:

- акти-вимоги, лімітно-забірні картки, акти на списання слугують підставою для виникнення матеріальних витрат;
- таблиці обліку використання робочого часу, наряди, маршрутні листи, змінні рапорти та розрахунково-платіжні відомості слугують підставою для виникнення витрат на оплату праці;
- розрахунок бухгалтерії про розрахунок відрахувань на соціальні заходи;
- відомості про нарахування амортизації необоротних активів;
- акти виконаних робіт, акти уцінки, авансові звіти та інші документи свідчать про виникнення інших операційних витрат.

Після підтвердження достовірності фінансового результату від операційної діяльності, аудитором необхідно здійснити перевірку правильності формування, своєчасності та повноти відображення в обліку доходів і витрат інших видів діяльності, тобто:

- фінансових доходів і витрат (особливо операцій, що пов'язані з участю в капіталі);
- інших звичайних доходів і витрат.

Подальше дослідження правильності формування кінцевого фінансового результату потрібно вивчити порядок:

- формування чистого прибутку та його оподаткування;
- напрями використання чистого прибутку в процесі фінансових відносин із фіскальною службою, засновниками та трудовим колективом.

Для отримання результатів перевірки правильності складання Звіту про фінансові результати аудиторю необхідно сформувати робочі документи, де за кожним показником знаходяться відхилення, вказуються їх причини та підраховується суттєвість помилок.

#### **8.4. Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів**

Мета аудиту Звіту про рух грошових коштів полягає у висловленні незалежної думки аудитора про достовірність у всіх суттєвих аспектах показників, які надають інформацію про джерела надходження та напрями використання грошових коштів у розрізі видів діяльності.

Інформація Звіту про рух грошових коштів дозволить користувачам:

- оцінити потреби та здатність підприємства генерувати грошові потоки;
- пояснити причини розбіжностей між одержаним фінансовим результатом і наявними грошовими коштами;
- визначити вплив грошових потоків на фінансову структуру чистих активів.

Перевірка достовірності формування показників Звіту про рух грошових коштів проводиться за класами операцій, що призводять до надходжень або видатків грошових коштів. Різниця між ними утворює відхилення (приріст або зменшення) грошового потоку, який характеризує ефективність використання фінансових ресурсів.

Перш за все, аудитор повинен перевірити тотожність залишків грошових коштів на початок і кінець звітного періоду у Звіті про рух грошових коштів та у Балансі. Потім йому належить ретельно дослідити:

- формування дебетових та кредитових оборотів за рахунками 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» та 33 «Інші кошти» у журналі 1 та аналітичних відомостях до нього;
- вплив валютних курсів на залишок грошових коштів;
- розподіл господарських операцій за видами діяльності (наприклад, перерахунок грошових коштів в якості повернення основної суми кредиту та відсотків за кредит повинні бути відображені у складі операційної та фінансової діяльності).

Тому дослідження показників Звіту про рух грошових коштів вимагає від аудитора послідовного вивчення організації обліку готівкових та безготівкових операцій.

Під час проведення аудиту готівкових операцій досліджується порядок організації касового господарства та дотримання касової дисципліни. З цією метою аудитор перевіряє фактичну наявність готівки, цінних паперів і бланків суворої звітності за допомогою проведення інвентаризації. Далі вивчається стан касового господарства, а саме:

- порядок укладення договору про повну матеріальну відповідальність з касиром;
- забезпечення збереження цінностей за допомогою обладнання каси засобами охоронно-пожежної сигналізації;
- дотримання встановленого банком ліміту залишку готівки у касі;
- вчасність і повнота оприбуткування готівки, що отримана з рахунку в банку або інших джерел;
- дотримання вимоги цільового призначення використання грошових коштів шляхом взаємної контрольної звірки записів у касових ордерах, виписках банку та інших пов'язаних облікових документах, від яких залежить від напряду використання коштів;
- порядок депонування невиплачених сум;
- дотримання законності здійснення касових операцій, правильності оформлення касової документації (касових ордерів, касової книги та звітів касира) та підрахунку фактичних залишків готівки на кінець робочого дня;
- правильність бухгалтерських записів про здійснені касові операції, обороти на рахунку 30 «Готівка» у Журналі 1 та аналітичний відомості 3.1.

Під час перевірки операцій на рахунках в банках аудитор необхідно з'ясувати назви банківських установ та види відкритих рахунків. Далі аудитор необхідно перевірити достовірність виписок банку з метою підтвердження тотожності оборотів грошових коштів за звітний період відповідно до даних виписок, журналу 1 та обороту на рахунку 31 «Рахунки в банках» у Головній книзі. Також аудитор необхідно впевнитись, що всі банківські операції є достовірними, тобто підтверджені відповідними документами. У випадку виникнення сумнівів в правдивості платіжних документів проводиться зустрічна перевірка. Особливу увагу аудитор повинен звернути на правильність визначення курсових різниць при здійсненні розрахункових операцій в іноземній валюті. Одночасно з перевіркою достовірності безготівкових операцій виявляється правильність бухгалтерських записів у журналі 1 і аналітичній відомості 3.2.

Підтвердження достовірності показників Звіту про рух грошових коштів передбачає дослідження недопустимих випадків:

- відображення внутрішніх змін у складі грошових коштів, тобто надходження коштів у касу з поточного рахунку або погашення грошовими коштами заборгованості засновниками за внесками до статутного капіталу;

- наявності негрошових операцій, тобто відображення бартерних операцій, придбання необоротних активів на умовах фінансового лізингу, виплати дивідендів.

На завершальному етапі аудитор повинен перевірити правильність формування залишку грошових коштів на кінець звітної періоду як зміна грошових коштів на початок звітної періоду внаслідок руху грошових коштів і впливу валютних курсів.

Для отримання результатів перевірки правильності формування Звіту про рух грошових коштів аудитор необхідно сформувані робочі документи, де за кожним показником знаходиться відхилення, вказуються їх причини та підраховується суттєвість помилок.

## **8.5. Методика аудиту Звіту про власний капітал**

Мета аудиту Звіту про власний капітал полягає у висловленні незалежної думки аудитора про достовірність у всіх суттєвих аспектах показників, які надають інформацію про структуру та динаміку окремих складових власного капіталу. Величина власного капіталу свідчить про потенціал і фінансовий стан підприємства, тому зміни в його загальній величині та структурі виступають об'єктом аудиторської перевірки.

Звіт про власний капітал побудований за шаховим принципом, тому аудитор, досліджуючи власний капітал за джерелами утворення, одночасно перевіряє вплив можливих змін на розмір його складових:

- коригування, тобто зміни облікової політики або виправлення помилок;
- внески учасників;
- вилучення капіталу;
- формування фінансового результату та розподіл прибутку;
- переоцінка активів;
- інші зміни.

Під час перевірки достовірності інформації у графі «Зареєстрований капітал» аудитор повинен ознайомитись з установчими документами, ретельно розглянувши наявність юридичних підстав на право функціонування суб'єкта господарювання. Також аудитор вивчає питання, що пов'язані з постановкою підприємства на облік в державних органах, і встановлює законність здійснених видів господарської



діяльності. Далі аудитор повинен встановити відповідність розміру зареєстрованого статутного капіталу законодавчим вимогам та перевірити суми заявленого і реально сплаченого капіталу власниками. Під час перевірки складу засновників та структури власності аудитор вивчає кількість випущених акцій та їх види. Також аудитор зосереджує увагу на порядок здійснення внесків учасниками, тобто вивчає протоколи рішень проведених установчих зборів засновників і знайомиться із затвердженою методикою оцінки внесків учасників. Кредитовий залишок на рахунку 40 «Зареєстрований капітал» повинен відповідати розміру, який зафіксований в установчих документах і відповідним показникам у Балансі та Звіті про власний капітал. Реальний розмір зареєстрованого статутного капіталу зменшують неоплачені та вилучені кошти.

Під час перевірки правильності відображення сум у графі «Неоплачений капітал» необхідно звірити суми із дебетовим залишком та оборотами на рахунку 46 «Неоплачений капітал», проконтролювати повноту внесків і своєчасність погашення заборгованості учасників. Підтвердження повноти відображення інформації у графі «Вилучений капітал» полягає у визначенні його тотожності з дебетовим залишком на рахунку 45 «Вилучений капітал» та оборотами вказаного рахунку. Дослідження операцій з вилученим капіталом спрямовані на вивчення таких питань:

- санкціонованість операцій, спрямованих на зміну розміру зареєстрованого капіталу шляхом вилучення акцій, підтверджена рішенням щорічних зборів акціонерів;

- порядок викупу акцій власної емісії та співвідношення ціни викупу з номінальною вартістю акцій;

- визначення кількості випущених, перепроданих та анульованих акцій на підставі книги реєстрації акціонерів.

Додатковий капітал поділяється на додатково вкладений та капітал у дооцінках. Перевірку графі «Додатковий капітал» аудитор починає із встановлення тотожності показників із кредитовим залишком та оборотами рахунку 42 «Додатковий капітал» у Головній книзі. При цьому аудитор повинен перевірити правильність формування емісійного доходу, утвореного за рахунок перевищення ринкового курсу над номінальною вартістю цінних паперів власної емісії, та повноту відображення в обліку таких операцій. Під час дослідження графі «Капітал у дооцінках» робиться порівняння показників із кредитовим залишком та оборотами рахунку 41 «Капітал у дооцінках» у Головній книзі. Аудитор повинен перевірити правильність визначення індексу переоцінки, сум переоцінки первісної вартості та суми зносу

необоротних активів. Повнота та коректність бухгалтерських записів оцінюється на підставі журналу 7 та аналітичної відомості 7.1.

Під час перевірки правильності відображення операцій у *графі «Резервний капітал»* необхідно звірити показники із кредитовим залишком та оборотами на рахунку 43 «Резервний капітал» у Головній книзі, перевірити бухгалтерські записи у журналі 7, проконтролювати повноту створення за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства й установчих документів та законність використання (на покриття збитків, на виплати дивідендів за привілейованими акціями у випадку отримання негативного фінансового результату або погашення заборгованості у разі ліквідації товариства).

Дослідження достовірності показників у *графі «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)»* необхідно звірити показники із залишком та оборотами на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)». Аудитор повинен ретельно вивчити порядок розподілу прибутку, а особливо формування дивідендного фонду та відрахування до резервного фонду.

Для отримання результатів перевірки правильності формування Звіту про власний капітал аудиторі необхідно сформувані робочі документи, де за кожним показником знаходиться відхилення, вказуються їх причини та підраховується суттєвість помилок.

## **8.6. Аудиторська оцінка фінансового стану підприємства**

Висловлюючи незалежну думку про відповідність фінансової звітності якісним характеристикам та принципам її підготовки, аудитор виступає гарантом у взаємовідносинах між замовником та його партнерами. В умовах ринкової економіки користувачі результатів аудиту прагнуть одержати інформацію про надійність та доцільність співпраці із суб'єктом господарювання, показники звітності якого вивчають. Тому підготовка аудиторського висновку передбачає не тільки отримання доказів про якість фінансової звітності, але й оцінку фінансового стану суб'єкта господарювання. Фінансовий стан формується у процесі здійснення господарської діяльності підприємства у системі взаємовідносин із зовнішнім середовищем. Його характеризує система таких показників:

- динаміка майнового стану підприємства;
- ліквідність і платоспроможність;
- фінансова стійкість і стабільність підприємства;
- ділова активність підприємства;
- ефективність господарювання.

Провівши горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу, аудитор оцінює склад, структуру та динаміку господарських засобів та джерел їх утворення. В загальному висока частка власного капіталу оцінюється як позитивна риса фінансового стану, оскільки свідчить про фінансову стійкість, що дає можливість проводити незалежну фінансову політику. Аналогічно темп росту оборотних активів повинен перевищувати темп росту необоротних активів, проте надмірне зростання матеріальних оборотних активів призводить до сповільнення оборотності капіталу внаслідок нераціонального управління.

Аналіз ліквідності дозволить оцінити здатність підприємства перетворити свої активи у грошові кошти для покриття зобов'язань, а платоспроможності – можливість своєчасно задовольнити платіжні зобов'язання. З цією метою необхідно здійснити класифікацію активів підприємства за їх ліквідністю, а пасиви за терміновістю оплати (табл.8.1).

**Таблиця 8.1**

**Класифікація активів за їх ліквідністю та пасивів за терміновістю оплати**

<i>Групи активів</i>	<i>Характеристика</i>	<i>Групи пасивів</i>	<i>Характеристика</i>
A <sub>1</sub> Високоліквідні	Грошові кошти та поточні фінансові інвестиції	П <sub>1</sub> Найбільш термінові	Поточна зобов'язання за розрахунками
A <sub>2</sub> Швидколіквідні	Дебіторська заборгованість	П <sub>2</sub> Короткострокові	Поточні зобов'язання
A <sub>3</sub> Повільноліквідні	Запаси	П <sub>3</sub> Довгострокові	Довгострокові зобов'язання
A <sub>4</sub> Важколіквідні	Необоротні активи	П <sub>4</sub> Постійні	Джерела власних коштів

Баланс підприємства вважають абсолютно ліквідним, якщо виконуються такі співвідношення:

$$A_1 \geq P_1 \quad A_2 \geq P_2 \quad A_3 \geq P_3 \quad A_4 \leq P_4$$

Для оцінки ліквідності підприємства необхідно розрахувати відносні показники ліквідності, порядок розрахунку яких наведений у табл. 8.2.

**Таблиця 8.2**

**Оцінка показників ліквідності підприємства**

<i>Назва показника</i>	<i>Порядок розрахунку</i>	<i>Нормативне значення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Власний оборотний (робочий) капітал	різниця вартості оборотних активів та обсягів поточних зобов'язань	> 0
Загальний коефіцієнт ліквідності	відношення вартості оборотних активів до обсягів поточних зобов'язань	1 – 2

Продовження таблиці 8.2

1	2	3
Коефіцієнт швидкої ліквідності	відношення дебіторської заборгованості, грошових коштів і поточних фінансових інвестицій до обсягів поточних зобов'язань	0,6 – 0,8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	відношення грошових коштів і поточних фінансових інвестицій до обсягів поточних зобов'язань	0,25 – 0,50

Власники та менеджери постійно слідкують за величиною робочого капіталу та спроможністю підприємства погасити поточні зобов'язання. Для ділових партнерів підприємства особливе значення має *загальний* коефіцієнт ліквідності, який показує скільки гривень оборотних активів припадає на одну гривню поточних зобов'язань. Кредитори концентрують увагу на коефіцієнти швидкої та абсолютної ліквідності. Так, коефіцієнт швидкої ліквідності характеризує, яка частина зобов'язань може бути погашена за рахунок грошових коштів та дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, а коефіцієнт абсолютної ліквідності – лише за рахунок грошових коштів. Отже, підприємство вважається ліквідним, якщо величина оборотних активів перевищує поточні зобов'язання.

Зацікавлені користувачі фінансової звітності здійснюють *оцінку фінансової стійкості* для визначення фінансових можливостей підприємства на перспективу. Фінансова стійкість визначається ефективним формуванням, розподілом і використанням фінансових ресурсів, що гарантує платоспроможність підприємства. Вона змінюється під впливом поповнення джерел формування запасів з одночасною оптимізацією їх структури.

Для покриття запасів можуть використовуватись такі наявні внутрішні та зовнішні джерела:

- 1) власні оборотні джерела (ВД) визначаються як різниця між вартістю власного капіталу та вартістю необоротних активів
- 2) довгострокові джерела (ДД) визначаються як різниця між сумою вартості власного капіталу і довгострокових зобов'язань та вартістю необоротних активів
- 3) основні джерела (ОД) визначаються як різниця між сумою вартості власного капіталу і зобов'язань та вартістю необоротних активів

Фінансовий стан класифікують за ступенем його стійкості залежно від ступеня забезпеченості запасів джерелами його формування. З цією метою виділяють чотири типи фінансової стійкості, які наведено у табл.8.3.

Таблиця 8.3

## Типи фінансової стійкості

<i>Тип фінансової стійкості</i>	<i>Система умов</i>	<i>Джерела покриття</i>	<i>Характеристика</i>
Абсолютна стійкість	$ВД \geq 0$ $ДД \geq 0$ $ОД \geq 0$	Власні оборотні засоби	Висока платоспроможність
Нормальна стійкість	$ВД < 0$ $ДД \geq 0$ $ОД \geq 0$	Власні оборотні засоби та довгострокові зобов'язання	Ефективне використання позикових коштів і висока прибутковість господарської діяльності
Нестійкий стан	$ВД < 0$ $ДД < 0$ $ОД \geq 0$	Власні оборотні засоби, довгострокові та поточні зобов'язання	Необхідність залучення додаткових джерел фінансування
Кризовий стан	$ВД < 0$ $ДД < 0$ $ОД < 0$	–	Неплатоспроможність підприємства

Фінансова стійкість передбачає, що вкладені ресурси повинні бути самоокупними, а отриманий прибуток – забезпечити самофінансування та незалежність від зовнішніх залучених джерел формування активів. Комплексна оцінка фінансової стійкості підприємства проводиться за допомогою розрахунку відносних показників, що наведені у табл. 8.4.

Таблиця 8.4

## Оцінка показників фінансової стійкості підприємства

<i>Назва показника</i>	<i>Порядок розрахунку</i>	<i>Нормативне значення</i>
Коефіцієнт автономії	відношення власного капіталу до загальної вартості майна	$> 0,5$
Коефіцієнт фінансування	відношення загальної вартості майна до власного капіталу	$< 2$
Коефіцієнт фінансової стійкості	відношення власного капіталу до обсягів зобов'язань	$> 1$
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	відношення різниці оборотних активів та поточних зобов'язань до власного капіталу	$> 0,1 - 0,5$

Коефіцієнт автономії характеризує концентрацію власного капіталу у загальному підсумку джерел утворення майна підприємства, що

забезпечує високу ймовірність погашення боргів за рахунок власних коштів. Протилежний до нього коефіцієнт фінансування, зростання якого свідчить фінансову залежність підприємства. Інформацію про ступінь мобільності використання власних коштів підприємством може надати коефіцієнт маневреності власного капіталу.

Рівень ефективності використання ресурсів підприємства та здатність до накопичення власного капіталу визначається діловою активністю. Загальну *оцінку ділової активності* підприємства можна дати на підставі аналізу співвідношення показників доходів від реалізації продукції, прибутку та загальної вартості активів. Аналіз вказаних показників в динаміці повинен вказувати на збереження темпу приросту вартості активів, проте не нижчим за нього повинен бути темп зростання доходів від реалізації продукції, не нижчим за останній повинен бути темп приросту нерозподіленого прибутку як складової власного капіталу.

Для визначення відносних показників ділової активності необхідно співвіднести обсяг доходів від реалізації продукції із середньою сумою затрачених господарських засобів чи джерел їх утворення (власного капіталу, активів, основних засобів, матеріальних запасів, дебіторської та кредиторської заборгованості). Так, загальна оборотність активів характеризує швидкість обороту майна підприємства, тоді як оборотність власного капіталу вказує на ефективність використання тієї частини майна, яка сформована за рахунок власного капіталу. Підтримання ділової активності передбачає прискорення оборотності оборотних активів, тобто внаслідок їх вивільнення виникають передумови подальшого ефективного використання.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачам звітності необхідно мати інформацію про *ефективність господарювання*. Засновників особливо цікавить прибутковість акцій, кредиторів – віддача вкладених фінансових ресурсів, а менеджмент підприємства – доходність майна підприємства. Комплексно оцінити ефективність господарської діяльності підприємства дозволяє дослідження показників рентабельності.

Система показників рентабельності відображає отриманий фінансовий результат діяльності у співвідношенні з наявними або використаними ресурсами. Аналіз ефективності господарювання підприємства проводиться за такими групами відносних показників:

- ресурсні показники ефективності показують віддачу вкладеного капіталу та його складових;
- витратні показники ефективності вказують на доходність понесених витрат у процесі здійснення господарської діяльності та її видів;

– доходні показники ефективності дозволяють оцінити доцільність окремих видів діяльності підприємства.

Загальна оцінка ефективності господарювання проводиться за допомогою розрахунку відносних показників, що наведені у табл. 8.5.

**Таблиця 8.5**

**Оцінка показників ефективності господарювання**

<i>Назва показника</i>	<i>Порядок розрахунку</i>	<i>Нормативне значення</i>
Коефіцієнт рентабельності активів	відношення чистого фінансового результату до загальної вартості майна	> 0
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	відношення чистого фінансового результату до власного капіталу	> 0
Коефіцієнт рентабельності основної діяльності	відношення чистого фінансового результату до чистого доходу від реалізації продукції	> 0
Коефіцієнт рентабельності продукції	відношення валового прибутку до собівартості реалізованої продукції	> 0
Коефіцієнт рентабельності чистого грошового потоку	відношення чистого фінансового результату до чистого грошового потоку	> 0
Коефіцієнт рентабельності акцій	відношення чистого прибутку на одну акцію до її ринкової вартості	> 0

Результати аудиторської оцінки фінансового стану підприємства повинні знайти своє відображення в аудиторському звіті, оскільки вони містять узагальнену інформацію про результативність і перспективність господарської діяльності підприємства та слугують основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень зацікавлених користувачів фінансової звітності.

**Література**

1. *Аудит: навчальний посібник / А.О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашиперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.*
2. *Аудит: навчальний посібник / Г.М. Колісник, В.С. Слюсаренко. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.*
3. *Аудит: підручник / За ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.*
4. *Аудит: підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; за заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2014. – 748 с.*
5. *Аудит: організація і методика: навч. посіб. / Н.І.Гордієнко, О.В.Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. – Х: ХНАМГ, 2017. – 319 с.*

6. *Аудит: підручник (в двох частина) / За ред.. Грушко В.І./ Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Братул Т.В., 4-те вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.*
7. *Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.*
8. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року.*
9. *Нитецький В.В., Гаврилов А.А. Финансовый анализ в аудите: теория и практика. – М.: Дело, 2001. – 256 с.*
10. *Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новікова І.Т. Аудит: навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і доп. – К.: Алерта, 2020. – 852 с.*
11. *Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Є.Ю. Кузькін, Н.О. Бондаренко, М.М. Коваленко та ін. – Х.: ХІФ УДУФМТ, 2010. – 232с.*
12. *Плаксієнко В.Я., Верига Ю.А. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. [для студ. вищих навч. закл.] / В.Я. Плаксієнко, Ю.А. Верига, В.А. Кулик, Є.А. Карпенко. – К.: Центр учбової літератури. – 2019. – 509 с.*

#### **Питання для самоконтролю**

1. *Якісні характеристики фінансової звітності, які повинен підтвердити аудитор.*
2. *Завдання та межі аудиту фінансової звітності.*
3. *Особливості проведення інвентаризації в ході аудиту фінансової звітності.*
4. *Методика підтвердження достовірності залишків на рахунках у реєстрах, Головній книзі та Балансі.*
5. *Методика підтвердження правильності формування чистого прибутку та прибутковості акцій у Звіті про фінансові результати.*
6. *Методика підтвердження правильності формування чистого руху грошових коштів за видами діяльності у Звіті про рух грошових коштів.*
7. *Методика перевірки відповідності руху та залишків складових власного капіталу у реєстрах обліку, Головній книзі та Звіті про власний капітал.*
8. *Особливості підтвердження статей фінансової звітності, які відносяться до групи високого ризику.*
9. *Порядок формування класифікатора типових порушень, які можуть бути виявлені при перевірці фінансової звітності.*



10. Формування робочих документів аудитора для відображення результатів перевірки достовірності фінансової звітності.
11. Порядок оцінки фінансового стану підприємства при здійсненні аудиту фінансової звітності.
12. Порядок оцінки ефективності господарської діяльності.

### **Вправи для виконання**

#### **Виробнича ситуація 1**

Необхідно підтвердити залишок запасів у балансі ПАТ «Карпати» на кінець звітного періоду (табл.8.6). Визначити суттєвість помилки та відобразити її вплив на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтувати.

**Таблиця 8.6**

**Витяг з Балансу ПАТ «Карпати»**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітнього періоду</i>	<i>На кінець звітнього періоду</i>
Виробничі запаси	1101	2128	2547
Незавершене виробництво	1102	1365	1305
Готова продукція	1103	2409	49

Для проведення перевірки аудитором надано аналітичні відомості руху запасів на ПАТ «Карпати» за поточний рік (табл.8.7).

**Таблиця 8.7**

**Аналітична відомість руху запасів, тис. грн.**

<i>Номер рахунку</i>	<i>Залишок на початок періоду</i>	<i>Рух оборотних активів за звітний період</i>		<i>Залишок на кінець періоду</i>
		<i>надходження</i>	<i>витрачання</i>	
20 «Виробничі запаси»:				
201 «Сировина і матеріали»	120000	1070000	965450	224550
203 «Паливо»	17800	564500	580000	2300
205 «Будівельні матеріали»	6700	48250	35000	19950
207 «Запасні частини»	13100	–	5240	7860
22 «МШП»	54000	16700	4300	66400
23 «Виробництво»	136500	4566000	4572000	130500
25 «Напівфабрикати»	1200	13400	5600	9000
26 «Готова продукція»	240900	4566000	4802000	4900

## Виробнича ситуація 2

Необхідно підтвердити залишкову вартість основних засобів у балансі ПАТ «Тандем» на кінець звітного періоду (табл.8.8). Визначити суттєвість помилки та відобразити її вплив на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтувати.

У Балансі відображена така інформація.

Таблиця 8.8

Витяг з Балансу ПАТ «Тандем»

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
Основні засоби:			
залишкова вартість	1010	1210	1192
первісна вартість	1011	1470	1470
знос	1012	260	278

Для проведення перевірки аудитору надано такі документи:

1) наказ про облікову політику підприємства, в якому затверджено прямолінійний метод для нарахування амортизації основних засобів, а ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів прирівнювати до нуля.

2) відомості нарахування амортизації основних засобів, відповідно до яких сума нарахованого зносу основних засобів складає 18 тис. грн.;

3) журнал 4, інформація якого свідчить, що у листопаді підприємство придбало обладнання для потреб основного виробництва, купівельна вартість якого 216 тис. грн. (строк корисної експлуатації якого 5 років).

## Виробнича ситуація 3

Необхідно підтвердити достовірність дебіторської заборгованості у балансі ПАТ «Галактика» на кінець звітного періоду (табл.8.9). Визначити суттєвість помилки та відобразити вплив її суттєвості на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтувати.

Таблиця 8.9

Витяг з Балансу ПАТ «Галактика»

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок звітного періоду</i>	<i>На кінець звітного періоду</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги:	1125	92	140
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	10	5
з бюджетом	1135	12	9

## Продовження табл. 8.9

1	2	3	4
з нарахованих доходів	1140	–	–
із внутрішніх розрахунків	1145	–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	5	5

Для проведення перевірки аудитору надано такі документи:

- 1) договір про реалізацію продукції вартістю 48000 грн. (в т.ч. ПДВ) на умовах оплати після відвантаження продукції протягом 1 місяця;
- 2) товарно-транспортну накладна №165 від 25 січня з відміткою перевізника про прийняття товару загальною вартістю 48000 грн. (в т.ч. ПДВ);
- 3) квитанція про сплату послуг за надсилання рекомендованого листа з претензією до боржника датована 30 квітня;
- 4) наказ про облікову політику, в якому вказано порядок нарахування резерву сумнівних боргів методом платоспроможності окремих дебіторів в розмірі 5%;
- 5) розрахунки бухгалтерії, журнал 3 та відомість 3.1.

#### Виробнича ситуація 4

Необхідно підтвердити достовірність суми довгострокових кредитів банку у ф.1 «Баланс» ПАТ «Кристал» на кінець звітної періоду (табл.8.10). Перевірити правильність відображення в обліку сплати суми кредиту та відсотків за нього. Визначити суттєвість помилки та відобразити її вплив на формування аудиторської думки.

Таблиця 8.10

#### Витяг з Балансу ПАТ «Кристал»

Назва статті	Код рядка	На початок звітної періоду	На кінець звітної періоду
<b>III. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові активи	1500	10	20
Довгострокові кредити банків	1510	510	–
Інші довгострокові зобов'язання	1515	–	–
Довгострокові забезпечення	1520	–	–
Цільове фінансування	1525	230	210
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>	<b>750</b>	<b>220</b>
<b>III. Поточні зобов'язання</b>			
Короткострокові кредити банків	1600	–	–
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	–	–
товари, роботи, послуги	1615	1350	50
Інші поточні зобов'язання	1690	153	–

Для проведення перевірки аудитору надано такі документи:

1) кредитний договір, укладений 15 грудня 2017 р. між ПАТ «Кристал» та АКБ «Гарант». Відповідно до умов кредитного договору підприємство отримало у кредит 510000 грн. терміном на 3 роки під 15% річних, сума кредиту погашається в кінці строку використання, відсотки сплачуються щорічно. Пеня за невчасне погашення кредиту нараховується щоденно 0,05%, за невчасне внесення відсотків за користування кредитом – 1% річних.

2) розрахунки бухгалтерії та журнал 2.

3) витяг з журналу реєстрації господарських операцій ПАТ «Кристал» за поточний період наведено у табл.8.11.

**Таблиця 8.11**

**Витяг з журналу реєстрації господарських операцій ПАТ «Кристал»**

<i>Дата</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>	<i>Сума, грн.</i>
16.12.2020	Нараховані відсотки за кредит за 3-й рік користування	951	684	76500
16.12.2020	Відображено відсотки за використання позики у складі фінансових результатів підприємства	792	951	76500
16.12.2020	Сплачено відсотки банку за користування кредитом за три роки	684	311	229500
16.12.2020	Погашено суму кредиту з поточного рахунку (виписка банку)	501	311	510000

**Виробнича ситуація 5**

Необхідно підтвердити правильність заповнення розділу II ф.2 «Звіт про фінансові результати» ПАТ «Тандем» на кінець звітного періоду (табл.8.12). Визначити суттєвість помилки та відобразити її вплив на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтувати.

**Таблиця 8.12**

**Витяг зі Звіту про фінансові результати ПАТ «Тандем»**

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>За звітний період</i>	<i>За попередній період</i>
Матеріальні затрати	2500	746	856
Витрати на оплату праці	2505	787	801
Відрахування на соціальні заходи	2510	289	295
Амортизація	2515	481	493
Інші операційні витрати	2520	15	12
Разом	2550	2318	2457

Протягом звітного періоду на підприємстві відбулися такі господарські операції:

- 1) для потреб основного виробництва списано матеріали – 445800 грн.;
- 2) вартість використаних МШП – 96000 грн.;
- 3) витрати на оплату праці робітників склали 324000 грн.;

4) вартість запасних частин, що використані для обслуговування виробництва продукції – 12560 грн.;

5) вартість пакувальних матеріалів, що використані для збуту продукції – 79200 грн.;

6) витрати на оплату праці працівників, зайнятих обслуговуванням виробництва – 119400 грн.;

7) нарахована амортизація основних засобів виробничого призначення – 25840 грн.;

8) витрати на оплату праці адміністративного персоналу підприємства – 251600 грн.;

9) витрати на оплату праці працівників відділу збуту – 92000 грн.;

10) нарахована амортизація нематеріальних активів – 95600 грн.;

11) списано витрати на відрядження – 15300 грн.;

12) нарахована амортизація транспортних засобів відділу збуту – 126900 грн.,

13) витрати на страхування майна підприємства – 65000 грн.

### Виробнича ситуація 6

Необхідно підтвердити правильність заповнення показників ф.1 «Баланс» та ф.4 «Звіт про власний капітал» ПАТ «Водограй» на кінець звітного періоду (табл.8.13). Визначити суттєвість помилки та відобразити її вплив на формування аудиторської думки. Відповідь обґрунтувати.

Таблиця 8.13

Витяг з Балансу ПАТ «Водограй»

<i>Назва статті</i>	<i>Код рядка</i>	<i>На початок року</i>	<i>На кінець року</i>
Зареєстрований капітал	1400	3000	3000
Капітал у дооцінках	1405	800	1020
Додатковий капітал	1410	–	–
Резервний капітал	1415	1200	1260
Нерозподілений прибуток	1420	–	180
Неоплачений капітал	1425	(1500)	–
Вилучений капітал	1430	–	–

За звітний період на підприємстві відбулися такі операції, що вплинули на розмір власного капіталу:

1) погашено заборгованість акціонерів за внесками до зареєстрованого капіталу – 1500 тис. грн.;

2) чистий прибуток за рік склав 180 тис. грн.;

3) на поповнення резервного капіталу спрямовано 60 тис. грн.;

4) оголошено дивідендний фонд у сумі 100 тис. грн.;

5) здійснено уцінку основних засобів у сумі 120 тис. грн. та дооцінку капітального будівництва у сумі 240 тис. грн.;

6) безкоштовно отримано нематеріальні активи у сумі 300 тис. грн.

## Тестові завдання

### **1. При перевірці ф. №1 «Баланс» аудиторю необхідно встановити:**

- а) наданий баланс на арифметичну точність; відповідність між показниками балансу та реєстрів обліку;*
- б) правильність оцінки активів, пасивів, їх відповідність положенням облікової політики;*
- в) законність господарських операцій та об'єктивність відображення їх результатів у балансі;*
- г) відповідність між показниками балансу та даними реєстрів обліку;*
- д) усі відповіді правильні.*

### **2. Перевірка аудитором тотожності показників балансу та реєстрів бухгалтерського обліку проводиться:**

- а) у випадку, коли увага звертається на законність здійснених операцій з придбання, наявності, використання або реалізації активів підприємства відповідно до вимог нормативних документів;*
- б) шляхом перевірки реального існування та наявності активів, власного капіталу та зобов'язань, які відображені в реєстрах обліку;*
- в) шляхом порівняння показників із залишками за рахунками Головної книги і реєстрів обліку;*
- г) шляхом встановлення аудитором наявності майнових прав на відображене в балансі майно підприємства;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

### **3. У процесі перевірки показників фінансової звітності з метою встановлення її реальності та достовірності аудитори зобов'язані:**

- а) виявляти безнадійну дебіторську заборгованість;*
- б) встановити дотримання підприємством протягом звітного року методів оцінки господарських засобів і зобов'язань, обраних на початку звітного періоду;*
- в) уважно вивчити бухгалтерську, технологічну і планову документацію;*
- г) провести інвентаризацію матеріальних цінностей і грошових коштів;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**4. Якщо показник, який відображений в балансі, є сумою сальдо за декількома синтетичними рахунками, то перевірка правильності визначення суми залишків підтверджується записами та розрахунками, які наводяться у таких документах:**

- а) первинних документах;*
- б) Головній книзі;*
- в) фінансовій звітності;*
- г) робочій документації аудитора;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**5. До об'єктів, перевірка яких пов'язана з високим рівнем імовірності неправильного підтвердження, належать:**

- а) дебіторська заборгованість;*
- б) грошові кошти;*
- в) статутний капітал;*
- г) кредиторська заборгованість;*
- д) усі наведені відповіді правильні.*

**6. Джерелом дослідження достовірності статті «Гроші та їх еквіваленти» є:**

- а) Головна книга;*
- б) Касова книга;*
- в) виписки банку;*
- г) Журнал 1;*
- д) усі наведені відповіді правильні.*

**7. Джерелами інформації для перевірки правильності складання ф.№1 «Баланс» є:**

- а) залишки на рахунках у Головній книзі;*
- б) реєстри синтетичного та аналітичного обліку;*
- в) первинні документи;*
- г) кошториси витрат;*
- д) планові калькуляції.*

**8. Для перевірки правильності заповнення розділу II «Довгострокові зобов'язання і забезпечення» пасиву ф. №1 «Баланс» аудитор його порівнює із:**

- а) даними Журналу 2;*
- б) даними Журналу 3;*
- в) даними Журналу 4;*

- г) даними Журналу 7;
- д) правильна відповідь відсутня.

**9. Для перевірки правильності заповнення додаткової статті «Виробничі запаси» ф. №1 «Баланс» аудитор його порівнює із:**

- а) сальдо дебетовим рахунків 20 та 22;
- б) сальдо дебетовим рахунків 23 та 25;
- в) сальдо дебетовим рахунку 20;
- г) сальдо дебетовим рахунків 26, 27;
- д) усі наведені відповіді правильні.

**10. Джерелом інформації для дослідження достовірності статті «Зареєстрований капітал» є:**

- а) Головна книга та Журнал 7;
- б) Установчий договір;
- в) Статут;
- г) Журнал 7;
- д) усі наведені відповіді правильні.

**11. За якою вартістю в балансі аудитор перевіряє суму дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги (у підсумку)?**

- а) первісною вартістю;
- б) чистою реалізаційною вартістю;
- в) ліквідаційною вартістю;
- г) історичною собівартістю.
- д) правильна відповідь відсутня.

**12. Для перевірки правильності заповнення додаткової статті «Незавершене виробництво» ф. №1 «Баланс» аудитор його порівнює із:**

- а) сальдо кредитовим рахунку 23;
- б) сальдо дебетовим рахунку 22;
- в) сальдо кредитовим рахунку 25;
- г) сальдо дебетовим рахунку 23 та сальдо дебетовим рахунку 25;
- д) правильна відповідь відсутня.

**13. Для перевірки достовірності показників ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитору необхідно дотримуватись такої послідовності:**

- а) Звіт про фінансові результати – Головна книга – Журнал 5 і Журнал 6 – первинні документи;



- б) Звіт про фінансові результати – Головна книга – Журнал 3 і Журнал 5;
- в) Баланс – Звіт про фінансові результати – Журнал 5 і Журнал 6;
- г) Баланс – Звіт про фінансові результати – Головна книга;
- д) правильна відповідь відсутня.

**14. Для перевірки достовірності статті «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитор вивчає такі документи:**

- а) прибуткові касові ордери, журнал 1;
- б) журнал 3 та відомість 3.б;
- в) податкові накладні, журнал 6;
- г) договори купівлі-продажу, товарно-транспортні, рахунки-фактури, журнал 6;
- д) правильна відповідь відсутня.

**15. Для перевірки правильності заповнення «Чистий дохід від реалізації (товарів, робіт, послуг)» (ЧД) ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитор виконує такий розрахунок:**

- а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – ПДВ – Акцизний збір + Інші операційні доходи;
- б) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – ПДВ – акцизний збір – інші вирахування з доходу;
- в) валовий прибуток + інші операційні доходи – адміністративні витрати – витрати на збут – інші операційні витрати;
- г) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – собівартість реалізованої продукції;
- д) правильна відповідь відсутня.

**16. Витрати відображаються у ф. №2 «Звіт про фінансові результати» на підставі принципу:**

- а) економічності;
- б) доцільності;
- в) відповідності;
- г) послідовності;
- д) обачності.

**17. Для перевірки правильності нарахування дивідендів власникам підприємства за результатами діяльності підприємства у звітному році аудитор необхідно перевірити таку кореспонденцію:**

- а) Дт 443 Кт 671;*
- б) Дт 443 Кт 552;*
- в) Дт 443 Кт 41;*
- г) Дт 443 Кт 40;*
- д) Дт 443 Кт 43.*

**18. Для перевірки правильності заповнення «Дохід від участі в капіталі» ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитор робить зіставлення з даними:**

- а) кредитового обороту за рахунком 75;*
- б) дебетового обороту за рахунком 72;*
- в) дебетового обороту за рахунком 75;*
- г) кредитового обороту за рахунком 72;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**19. Показник, який розраховується шляхом ділення суми оголошених дивідендів на кількість простих акцій, за якими сплачуються дивіденди, відображається у статті:**

- а) середньорічна кількість простих акцій;*
- б) скоригована середньорічна кількість простих акцій;*
- в) дивіденди на одну просту акцію;*
- г) скоригована кількість дивідендів на одну просту акцію;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**20. Для перевірки достовірності ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитор необхідно встановити:**

- а) критерії оцінки та визнання доходів, витрат та визначення фінансових результатів діяльності відповідно до облікової політики;*
- б) правильність поділу доходів і витрат за видами діяльності;*
- в) правильність розрахунку показників прибутковості акцій;*
- г) правильність оподаткування прибутку підприємства;*
- д) усі наведені відповіді правильні.*

**21. Для перевірки правильності заповнення «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» ф. №2 «Звіт про фінансові результати» аудитор робить зіставлення з даними:**

- а) кредитового обороту за рахунком 70;*
- б) дебетового обороту за рахунком 71;*
- в) кредитового обороту за рахунком 71;*
- г) дебетового обороту за рахунком 70;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**22. Основним джерелом інформації для перевірки правильності заповнення III розділу «Елементи операційних витрат» ф. №2 «Звіт про фінансові результати» для аудитора є:**

- а) Журнал 3;
- б) Журнал 5;
- в) Журнал 5А;
- г) Журнал 6;
- д) Журнал 7.

**23. Під час перевірки аудитор повинен урахувати, що у ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів» не відображаються:**

- а) бартерні операції;
- б) готівка у касі;
- в) кошти на рахунках у банку;
- г) депозити до запитання;
- д) кошти на інших рахунках.

**24. Джерелами інформації для перевірки ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів» виступають:**

- а) Головна книга, журнал 1;
- б) інвентаризаційні описи;
- в) банківські виписки;
- г) звіти касира;
- д) податкові накладні.

**25. Для перевірки правильності заповнення ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів» аудиторі потрібно зосередити увагу:**

- а) на встановленні правильності відображення руху грошових коштів, що відбувся в результаті однієї операції, яка об'єднує суми, що належать до різних видів діяльності;
- б) на правильність розрахунку відсотків за кредит;
- в) на оцінку надійності системи внутрішнього контролю операцій з грошовими коштами;
- г) на правильність розрахунку чистого руху грошових коштів;
- д) усі відповіді правильні.

**26. При перевірці достовірності показників звіту про рух грошових коштів аудитор дотримується такого порядку:**

- а) Звіт про рух грошових коштів, Звіт про фінансові результати, Баланс, Головна книга;
- б) Журнал 1, Головна книга, Звіт про рух грошових коштів;

- в) *Звіт про рух грошових коштів, Головна книга, Журнал 1, відомості 1.1 та 1.2, первинні документи;*
- г) *Головна книга, Журнал 3, відомості 3.1, 3.2, первинні документи;*
- д) *Журнал 6, Головна книга, Звіт про фінансові результати.*

**27. Дані у статті «Залишок коштів на початок року» ф.№3 «Звіт про рух грошових коштів» аудитор повинен звірити з даними залишку грошових коштів на початок року, які наведені:**

- а) *у ф.№1 «Баланс»;*
- б) *у ф.№2 «Звіт про фінансові результати»;*
- в) *у ф.№4 «Звіт про власний капітал»;*
- г) *у ф.№5 «Примітки до річної фінансової звітності»;*
- д) *усі наведені відповіді правильні.*

**28. Для здійснення перевірки достовірності ф. №4 «Звіт про власний капітал» аудитор залучає таку інформацію:**

- а) *статут, установчий договір, засновницький опис майна;*
- б) *рішення зборів засновників;*
- в) *журнал 7 та відомості до нього;*
- г) *акти приймання-передачі основних засобів, ПКО, випуски банку;*
- д) *усі наведені відповіді правильні.*

**29. Під час перевірки правильності відображення безоплатно отриманих активів у ф. №4 «Звіт про власний капітал» аудитор перевіряє чи відбулися зміни у складі:**

- а) *зареєстрованого капіталу (гр.3);*
- б) *капіталу в дооцінках (гр. 4);*
- в) *додаткового капіталу (гр. 5);*
- г) *резервного капіталу (гр.6);*
- д) *нерозподіленого прибутку (гр. 7).*

**30. У статтях розділу «Розподіл прибутку» ф. №4 «Звіт про власний капітал» аудитор перевіряє:**

- а) *суми нарахованих дивідендів;*
- б) *суми списаних невідшкодованих збитків;*
- в) *зменшення прибутку підприємства внаслідок виходу учасника;*
- г) *зменшення номінальної вартості акцій;*
- д) *правильна відповідь відсутня.*

## ТЕМА 9. ІНФОРМАЦІЙНІ РЕСУРСИ ОБЛІКУ Й АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

### Методичні рекомендації до вивчення теми

**Метою вивчення теми** є одержання студентами необхідних знань про формування підсумкових документів аудитора, їх види та умови надання, засвоєння знань про оцінку безперервності діяльності та подальших подій в аудиті та ознайомлення із можливостями реалізації матеріалів аудиту користувачами фінансової звітності для прийняття управлінських рішень.

#### **Питання для вивчення:**

Аудиторський звіт, його зміст, структура та види.

Додаткова аудиторська звітність.

Оцінка подальших подій в аудиті.

Реалізація матеріалів аудиту.

#### **Після вивчення теми 9 студент повинен:**

##### ● **знати:**

- суть і види підсумкових документів аудитора;
- зміст і структуру аудиторського звіту, вимоги до його складання;
- порядок та умови висловлення аудиторської думки;
- зміст додаткової аудиторської звітності;
- види подальших подій та значення їх оцінки в аудиті;
- можливості реалізації матеріалів аудиту для прийняття управлінських рішень.

##### ● **уміти:**

- давати порівняльну характеристику аудиторського звіту та додаткової аудиторської звітності;
- визначати необхідність модифікації аудиторської думки;
- класифікувати причини невпевненості та незгоди;
- визначати концепцію діючого підприємства;
- узагальнювати результати аудиту фінансової звітності.

##### ● **набути навиків:**

- формування аудиторського звіту та додаткової аудиторської звітності;
- визначення фундаментальності обмежуючих обставин;
- висловлення аудиторської думки за результатами аудиту фінансової звітності;
- отримання доказів про подальші події в аудиті;

- визначення можливостей реалізації матеріалів аудиту для підготовки обґрунтованих управлінських рішень.

### 9.1. Аудиторський звіт, його зміст, структура та види

На заключному етапі за результатами проведеної аудиторської перевірки формується підсумкова документація, що охоплює:

- аудиторський звіт;
- інші офіційні документи у разі проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес.

Мета аудиту фінансової звітності полягає у можливості аудитора висловити незалежну думку щодо якості фінансової звітності та відповідності висуненим вимогам до її складання в усіх суттєвих аспектах. Чітко сформульована думка аудитора щодо повноти, достовірності та законності фінансової звітності міститься в аудиторському звіті, який повинен базуватися на отриманих у ході перевірки аудиторських доказах, що надають достатню впевненість про відсутність суттєвих викривлень.

Відповідно до ст.1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», *аудиторський звіт* – це документ, що підготовлений суб'єктом аудиторської діяльності за результатами аудиту фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів аудиту та вимог цього закону.

Аудиторський звіт передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів або іншим вимогам.

Аудиторський звіт виконує роль інформаційної сполучної ланки між аудитором, зовнішніми користувачами та власниками підприємства, звітність якого підлягала перевірці. Аудитор, володіючи значним обсягом інформації про господарську діяльність підприємства, повинен передати його користувачам у стислому вигляді, дотримуючись принципу конфіденційності. Тому аудиторський звіт можна розглядати в двох аспектах:

- як регламентований офіційний документ, що доказово свідчить про якість підготовки фінансової звітності;
- як імплікована заява аудитора про надання об'єктивного заключного висновку на підставі результатів незалежної та професійно проведеної перевірки.

У ст. 14 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» визначено обсяг інформації, що повинен бути

щонайменше наведений в аудиторському звіті за результатами обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності» послідовність та логічність висловлення думки аудитора у випадках проведення аудиторської перевірки підвищує довіру до професії на глобальному ринку, полегшує користувачам розуміння та ідентифікацію незвичних обставин. Тому аудиторський звіт має чітку структуру послідовних елементів (рис. 9.1).

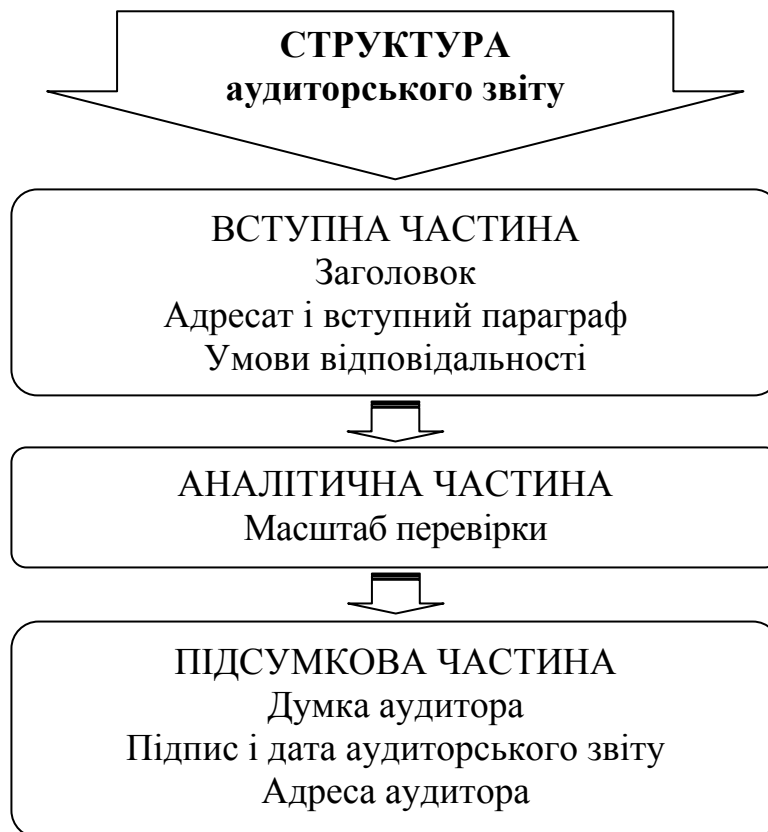


Рис. 9.1. Структура аудиторського звіту

Аудиторський звіт повинен починатися із *заголовка*, в якому наводиться інформація про те, що перевірка проводилась незалежним аудитором із зазначенням назви аудиторської фірми.

Далі в аудиторському звіті треба визначити *адресата*, тобто для кого призначений звіт відповідно до умов і обставин завдання (акціонерам або раді директорів суб'єкта господарювання).

*Вступний параграф* аудиторського звіту містить інформацію про склад фінансової звітності із зазначенням періоду її підготовки та твердження про застосування міжнародних стандартів аудиту.

Також необхідно визначити *умови відповідальності* керівництва суб'єкта господарювання за правильність підготовки фінансової

звітності, а незалежного аудитора за зміст аудиторського звіту, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки.

Аудиторський звіт повинен містити детальний опис обсягу аудиторської перевірки. *Масштаб перевірки* дає впевненість користувачам фінансової звітності, що аудиторська перевірка проведена відповідно до встановлених стандартів, норм та вимог законодавства. Даний елемент звіту повинен містити твердження, що перевірка була запланована і проведена для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що звітність не містить суттєвих помилок і викривлень. Для цього треба описати процес аудиторської перевірки, зокрема:

- порядок виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо тверджень фінансової звітності;
- оцінку коректності облікових оцінок і записів, суттєвості помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства та їхнього впливу на фінансову звітність;
- оцінку відповідності використаної облікової політики, що застосовується при підготовці фінансової звітності;
- оцінку загального подання фінансової звітності;
- узгодженість фінансової звітності та звіту про управління.

Отримані аудиторські докази повинні слугувати достатньою та відповідною основою для висловлення аудиторської думки.

Основний елемент аудиторського звіту передбачає чітке й однозначне викладення *думки аудитора* про повноту та достовірність фінансової звітності, яка, відповідно до визначеної концептуальної основи та вимог законодавства, в усіх суттєвих аспектах подає інформацію про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Аудиторський звіт повинен бути *підписаним* особисто від імені аудитора, який одноосібно надає аудиторські послуги, або ключового партнера у разі проведення надання послуг аудиторською фірмою із зазначенням конкретного *місцеперебування* (адреса офісу аудиторської фірми).

*Дата аудиторського звіту* свідчить про день завершення аудиторської перевірки і визначає той момент, до якого аудитор врахував вплив подій та операцій на фінансову звітність і на зміст аудиторського звіту.

Аудиторський звіт надається в письмовому вигляді у трьох примірниках. Він складається державною мовою, вартісні показники виражаються у національній валюті. Будь-які виправлення у змісті висновку не допускаються. До аудиторського звіту додається фінансова звітність господарюючого суб'єкта, сторінки якої підписуються аудитором або відмічаються спеціальним штампом аудиторської фірми. Кожен примірник аудиторського звіту та доданої звітності



розглядається як єдиний документ, який повинен бути пронумерованим та зброшурованим. Передача аудиторського звіту замовнику здійснюється на підставі підписаного *акту приймання-передачі* виконаних робіт.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та складання звіту щодо фінансової звітності», залежно від змісту висловленої думки аудиторські звіти поділяються на дві групи:

- 1) безумовно-позитивний аудиторський звіт;
- 2) модифікований аудиторський звіт.

Безумовно-позитивний звіт надається за таких умов:

- облікова політика підприємства відповідає вимогам положень і стандартів щодо формування фінансової звітності;
- обрана підприємством облікова політика відповідає фактичним обставинам функціонування підприємства;
- інформація, яка наведена у фінансовій звітності, є відповідною, надійною, порівняною та зрозумілою;
- наведена у фінансовій звітності інформація дає користувачам можливість зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій.

Отже, аудитор може скласти безумовно-позитивний звіт у разі отримання вичерпних пояснень та адекватної інформації, яка достовірно в усіх суттєвих аспектах і достатньо відображає реальний стан господарської діяльності суб'єкта господарювання. Облік ведеться відповідно до положень прийнятої облікової політики, яка розроблена на підставі вимог П(С)БО. Фінансова звітність складена належно в установленому порядку на основі дійсних облікових даних про активи, зобов'язання та власний капітал підприємства.

При додержанні перелічених вимог у аудитора формується безумовно-позитивна думка щодо фінансової звітності, для висловлення якої використовуються терміни «справедливо і достовірно відображає», «відповідає вимогам», «представлено достовірно в усіх суттєвих аспектах».

Відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора», існує ряд обставин, які призводять до *модифікації* тексту аудиторського звіту:

- обставини, що не впливають на думку аудитора;
- обставини, що впливають на думку аудитора.

До обставин, що не впливають на думку аудитора, відносять проблеми безперервності діяльності або із суттєвою невизначеністю, вирішення якої залежить від майбутніх подій. У такому разі аудитор повинен модифікувати аудиторський звіт шляхом додавання *пояснювального параграфа*.

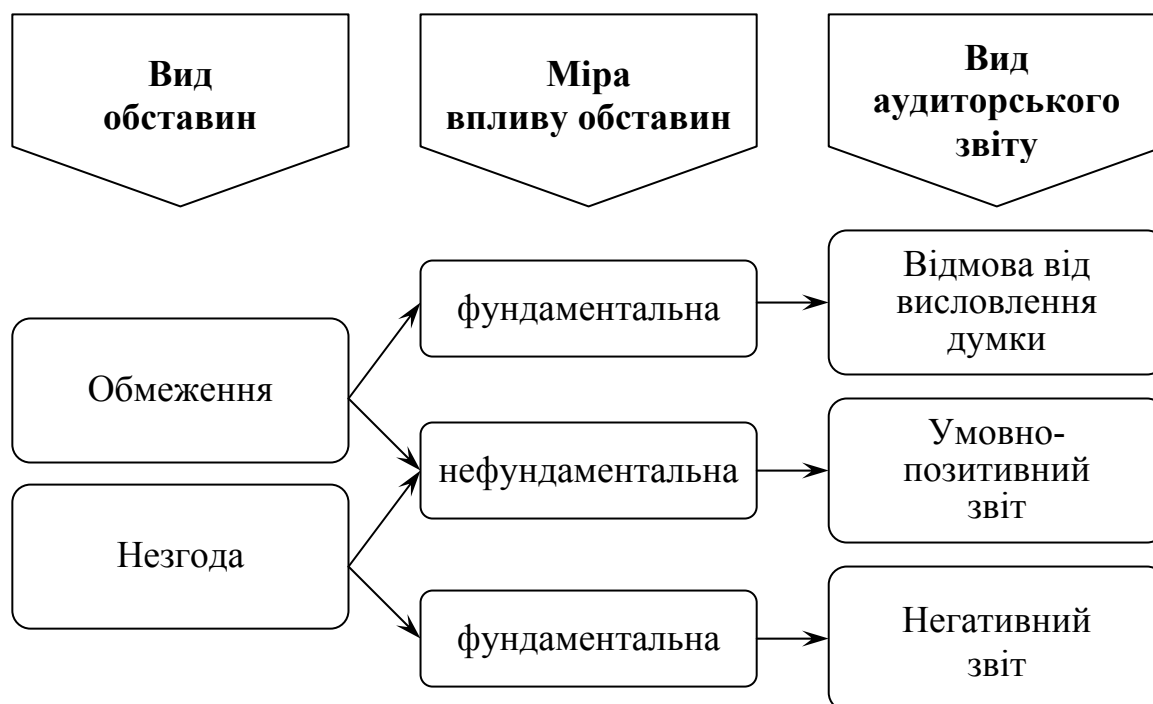
До обставин, що впливають на думку аудитора, відносять:

- 1) обмеження обсягу роботи, що призводять до невпевненості аудитора;
- 2) незгода з управлінським персоналом щодо прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або відповідності розкриття інформації у фінансовій звітності.

За наявності наведених обставин аудитор повинен модифікувати аудиторський звіт, включаючи додатковий параграф:

- умовно-позитивний звіт із застереженням;
- негативний звіт;
- відмова від висловлення думки

Вибір виду модифікованого звіту залежить від міри прояву та впливу наведених обставин, яка характеризується *фундаментальністю*, тобто суттєвістю та всеосяжністю (рис. 9.2).



**Рис. 9.2. Порядок вибору виду модифікованого аудиторського звіту**

Умовно-позитивну думку потрібно висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючі, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Для відображення умовно-позитивної думки використовується термін «за винятком», «відповідає вимогам» впливу питання, якого стосується модифікація.

*Негативна думка* висловлюється, якщо вплив на фінансову звітність незгоди з управлінським персоналом настільки суттєвий та всеохоплюючий, що модифікація висновку не є адекватною для розкриття оманливого та неповного характеру фінансової звітності. Для відображення негативної думки використовуються терміни «спотворює та перекручує справжній стан справ», «суперечить і не відповідає вимогам», «не дає справжнього або достовірного уявлення».

*Відмову від висловлення думки* слід висловити тоді, коли обмеження обсягу настільки суттєве і всеохоплююче, що аудитор не спроможний одержати достатню кількість належних аудиторських доказів і, як наслідок, не в змозі висловити думку про фінансову звітність.

Якщо аудитор висловлює думку іншу, ніж безумовно-позитивна, тоді потрібно чітко описати всі обґрунтовані причини і надати кількісний опис можливого впливу обставин на фінансову звітність.

## **9.2. Додаткова аудиторська звітність**

На заключному етапі аудиторської перевірки одночасно з аудиторським звітом для аудиторського комітету замовника готується *додатковий звіт*. Такий звіт систематизовано висвітлює підсумки аудиторської перевірки відповідно до ст.35 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та умов, передбачених укладеним договором. Додатковий звіт повинен містити детальну інформацію про зміст проведеної перевірки, її результати та рекомендації щодо удосконалення ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.

Розділи додаткового звіту для аудиторського комітету замовника повинні розкривати таку інформацію:

1) загальні відомості про перевірку (підстави для виконання завдання з обов'язкового аудиту, мета, обсяги та терміни перевірки, суб'єкти аудиторської діяльності та твердження про їх незалежність);

2) характеристика системи внутрішнього контролю (надання повної оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, розкриття недоліків її організації та можливостей поліпшення стану контрольованого середовища);

3) результати проведеної аудиторської перевірки (висвітлення інформації про організацію та методику перевірки фінансової звітності, розкриття видів застосовуваних аудиторських процедур і змісту отриманих аудиторських доказів, кількісне обґрунтування суттєвості виявлених помилок і можливостей їх виправлення, встановлення відповідальних осіб за виявлені порушення, судження про безперервність діяльності);

4) рекомендації (розробка заходів і детальних інструкцій щодо усунення виявлених недоліків і створення умов для запобігання їхнього виникнення).

Додатковий звіт містить конфіденційну інформацію про діяльність підприємства, тому призначений тільки для внутрішнього користування управлінським персоналом. Його інформація спрямована на надання чітких інструкцій для усунення недоліків у системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підставі отриманих у процесі аудиторської перевірки доказів про суттєвість виявлених помилок та викривлень показників фінансової звітності. У разі необхідності твердження аудитора повинні обґрунтовуватись кількісними розрахунками та посиланнями на вимоги нормативно-правових актів.

Терміни подання додаткового звіту встановлені законодавчо не пізніше дати подання аудиторського звіту. Водночас такий звіт є підставою для захисту прав суб'єкта аудиторської діяльності, оскільки засвідчує факт виконання умов договору і дає можливість визначити якість виконаної аудиторської перевірки. Після завершення аудиторської перевірки один примірник підсумкової додаткової документації залишається в аудитора, який повинен забезпечити умови його зберігання та конфіденційність використання.

### **9.3. Оцінка подальших подій в аудиті**

Відповідно до МСА 560 «Подальші події», аудитор повинен оцінити вплив подальших подій на фінансову звітність і аудиторський звіт. *Подальші події* – це події, що відбуваються між датою формування фінансової звітності та датою аудиторського звіту, а також для визначення фактів, які виявлені після дати аудиторського звіту. Такі події мають суттєве значення і вплив на подальшу господарську діяльність підприємства.

Залежно від часу виникнення подальші події можна класифікувати за видами:

- 1) події, які виникли між датою закінчення звітного періоду та датою складання фінансової звітності;
- 2) події, які виникли від дати складання фінансової звітності до дати аудиторського звіту;
- 3) події, які виникли від дати аудиторського звіту до дати опублікування фінансової звітності;
- 4) події після дати опублікування фінансової звітності.

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість щодо істотних подій аж до дати складання аудиторського звіту. Тому аудитору потрібно виконати аудиторські процедури, які були

заплановані для отримання достатніх і відповідних аудиторських доказів про події, які відбулися до дати аудиторського звіту і можуть потребувати *коригування* або *розкриття* інформації у фінансовій звітності.

За характером викликаних змін у фінансовій звітності подальші події можна поділити на два види:

1) події, що потребують коригування. За наслідками таких подій потрібно вносити зміни до окремих статей фінансової звітності. Такі події надають додаткові докази про умови, які існували на дату формування фінансової звітності (наприклад, банкрутство основного постачальника, розірвання договору із замовниками продукції, реалізація значної частин необоротних активів, виявлення сум безнадійної або сумнівної дебіторської заборгованості);

2) події, що потребують розкриття. Вони вказують на умови, які виникли після дати формування фінансової звітності (наприклад, об'єднання підприємств, створення філій, додатковий випуск цінних паперів, утрата майна внаслідок стихійного лиха). Для забезпечення користувачів повною та достовірною інформацією такі події повинні бути розкриті у Примітках до річної фінансової звітності або аудиторю необхідно внести додатковий параграф до аудиторського звіту.

Для виявлення й оцінки подальших подій аудитори застосовують такі аудиторські процедури:

- опитування управлінського персоналу;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів і засідань ради директорів, які проведені після дати складання фінансової звітності;
- спрямування запитів до юристів щодо незакінчених затяжних судових процесів, укладення або анулювання довгострокових контрактів, оформлення майна під заставу, отримання позик;
- огляд бухгалтерських документів на предмет наявності невикористаних сум акредитивів, дисконтованих векселів, забезпечення зобов'язань;
- вивчення податкової звітності відносно повноти нарахування та сплати податків;
- ознайомлення із внутрішньою звітністю та прогнозною інформацією (планами, кошторисами, бюджетами тощо);
- дослідження випадків нетипових господарських операцій та сумнівних бухгалтерських коригувань.

Аудитор повинен висвітлити у робочих документах суть застосовуваних аудиторських процедур, аудиторських доказів і висновків щодо подальших подій, оскільки наслідки оцінки аудитором подальших подій впливають на зміст і вид аудиторського звіту. Якщо такі події враховані при формуванні показників фінансової звітності, то

аудитор складає безумовно-позитивний звіт, в інакшому випадку – аудитор повинен модифікувати свою думку, викладену у звіті.

Аудитор не несе відповідальності за виконання аудиторських процедур після дати аудиторського звіту. Проте якщо йому стає відомо про факт, який може суттєво вплинути на фінансову звітність після дати аудиторського звіту, це питання потрібно обговорити з управлінським персоналом і вжити необхідних заходів відповідно до обставин. Якщо управлінський персонал відмовляється інформувати користувачів звітності, то аудитор повинен діяти залежно від юридичних прав і рекомендацій адвоката. У разі потреби аудитор може використати подвійне датування для початкового та модифікованого аудиторського звіту.

#### 9.4. Реалізація матеріалів аудиту

Успішна діяльність суб'єктів ринкової економіки залежить від здатності приймати виважені та обґрунтовані управлінські рішення, зорієнтовані на підвищення ефективності господарювання. Безумовно, важлива передумова для своєчасної підготовки та безпомилкового прийняття управлінського рішення полягає у володінні повною та об'єктивною інформацією.

Інформація надається обізнаним користувачам у порядку, визначеному чинним законодавством. Господарська діяльність підприємства як сукупність щоденних господарських операцій відображається у первинних документах, систематизується в облікових регістрах і в подальшому узагальнюється у показниках звітності. У процесі прийняття управлінських рішень фінансова звітність виступає основним інформаційним забезпеченням про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Види фінансової звітності, її узагальнений зміст і призначення наведено у табл. 9.1.

Таблиця 9.1

#### Зміст і призначення фінансової звітності

<i>Назва</i>	<i>Зміст</i>	<i>Призначення</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Баланс	Наявність майна підприємства та джерел його утворення	Оцінка структури і динаміки майна та джерел його утворення Оцінка ліквідності та платоспроможності
Звіт про фінансові результати	Доходи, витрати та фінансові результати за видами діяльності	Оцінка структури та динаміки доходів і витрат Оцінка ефективності видів діяльності Оцінка прибутковості акцій

Продовження табл. 9.1

1	2	3
Звіт про рух грошових коштів	Рух грошових коштів за видами діяльності	Оцінка формування та використання грошових потоків Оцінка ефективності використання грошових потоків за видами діяльності
Звіт про власний капітал	Склад власного капіталу	Оцінка структури та динаміки власного капіталу Оцінка рентабельності власного капіталу
Примітки до річної фінансової звітності	Облікова політика Деталізація інформації фінансової звітності	Оцінка облікової політики

Отже, фінансова звітність слугує найважливішим джерелом для задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів у прийнятті обґрунтованих управлінських рішень. Тому мета аудиту полягає у підтвердженні в усіх суттєвих аспектах якості фінансової звітності, що надає користувачам більшої впевненості у достовірності інформації.

*Користувачі результатів аудиту* – це особи, які мають зацікавленість у якісних характеристиках фінансової звітності, що підлягає аудиту. Результати аудиторської перевірки узагальнюються у підсумковій документації аудитора.

В економічній літературі користувачів результатів аудиту, виходячи із причетності до середовища підприємства та можливостей використання інформації підсумкової документації аудитора, поділяють на дві групи:

1) зовнішні користувачі, до яких належать конкуренти на ринку, споживачі, ділові партнери (кредитори, постачальники, потенційні інвестори та ринкові посередники), державні органи (фіскальні органи, органи статистики, державні цільові фонди, державні комітети та спеціальні комісії, судові органи) та інші користувачі (громадські організації). Вони можуть використовувати інформацію тільки офіційного незалежного аудиторського звіту;

2) внутрішні користувачі, до яких належать власники, менеджери різних рівнів, які очолюють структурні підрозділи і здійснюють управління, та інші працівники підприємства. Вони можуть використовувати інформацію як аудиторського звіту, так і додаткової підсумкової документації.

Види груп користувачів результатів аудиту за відношенням до середовища підприємства та їх інформаційні потреби наведено у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

## Інформаційні потреби різних груп користувачів

<i>Групи користувачів</i>	<i>Інформаційні потреби</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
<i>1. Група внутрішніх користувачів</i>	
1.1. Власники	<ul style="list-style-type: none"> <li>– оцінка якості управління підприємством;</li> <li>– фінансові результати й ефективність діяльності підприємства;</li> <li>– порядок розподілу чистого прибутку на предмет виплати дивідендів;</li> <li>– порядок визначення доходу від участі у капіталі;</li> <li>– інформація про рух власного капіталу;</li> </ul>
1.2. Менеджери	– повна та детальна інформація про господарську діяльність підприємства для здійснення усіх функцій управління;
1.3. Працівники	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про ефективність системи внутрішнього контролю;</li> <li>– інформація про здатність підприємства виконувати зобов'язання з оплати праці;</li> <li>– оцінка стабільності діяльності підприємства;</li> <li>– оцінка можливості самореалізації та соціальної захищеності</li> </ul>
<i>2. Група зовнішніх користувачів</i>	
2.1. Конкуренти	– інформація про фінансовий стан і ділову активність підприємства
2.2. Споживачі	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про якість продукції на споживчому ринку</li> <li>– оцінка можливості технічного обслуговування та гарантійного ремонту</li> <li>– оцінка безперервності діяльності підприємства, особливо за умови довгострокових договорів</li> </ul>
2.3. Кредитори	<ul style="list-style-type: none"> <li>– загальна інформація про ліквідність і платоспроможність підприємства;</li> <li>– оцінка своєчасності сплати відсотків за користування позикою;</li> <li>– оцінка здатності вчасного повернення позикових коштів;</li> </ul>
2.4. Постачальники	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про платіжну дисципліну підприємства та здатність виконувати зобов'язання</li> <li>– оцінка надійності та стабільності функціонування підприємства</li> </ul>
2.5. Потенційні інвестори	<ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація про володіння цінними паперами та можливості участі у капіталі підприємства</li> <li>– оцінка фінансового стану підприємства</li> <li>– прогноз про отримання доходів від владання капіталу</li> </ul>



## Продовження таблиці 9.2

1	2
2.6. Державні органи	– правильність розрахунків та здатність своєчасної сплати податків і платежів до держаних цільових фондів – інформація щодо формування макроекономічних показників
2.7. Громадські організації	– інформація про вплив діяльності підприємства на добробут населення – оцінка соціальної спрямованості та екологічності діяльності підприємства

Отже, інформаційні потреби користувачів результатів аудиту відрізняються за змістом і структурою. Це спричинене тим, що різні групи користувачів результатів аудиту переслідують протилежні цілі, оскільки їх економічні інтереси виступають у суперечливій формі. Проте кожен з них зацікавлений у отриманні найбільш достовірної та повної інформації про реальний стан господарювання підприємства, звітність якого підлягає аудиту.

Найбільшим обсягом інформації, що представлена результатами аудиту, володіють замовники аудиту. Відповідно до МСА 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу», форма таких повідомлень повинна бути узгоджена у переддоговірному листуванні, оскільки залежить від потреб замовника аудиту. Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства повинно реалізувати матеріали аудиту, тобто розглянути результати аудиту на загальних зборах акціонерів, проаналізувати виявлені помилки та виправити їх, ужити необхідні заходи для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю, яка дозволить запобігти виникненню помилок у майбутньому.

### Література

1. *Аудит: навчальний посібник* / А.О. Баранова, Т.А. Наумова, А.І. Кашиперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
2. *Аудит: навчальний посібник* / Г.М. Колісник, В.С. Слюсаренко. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.
3. *Аудит: підручник* / За ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. *Аудит: підручник* / М.О. Никонович, К.О. Редько, О.А. Юр'єва; за заг. ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2014. – 748 с.
5. *Аудит: організація і методика: навч. посіб.* / Н.І.Гордієнко, О.В.Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О.М. Бекетова. – Х: ХНАМГ, 2017. – 319 с.

6. *Аудит: підручник (в двох частина) / За ред.. Грушко В.І./ Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Братул Т.В., 4-те вид., доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.*
7. *Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» №2258-VIII від 21.12.2017 р.*
8. *Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П.Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.*
9. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року.*
10. *Огійчук М.Ф., Рагуліна І.І., Новікова І.Т. Аудит: навч. посібник. Вид. 4-те, перероб. і доп. – К.: Алерта, 2020. – 852 с.*

### **Питання для самоконтролю**

1. *Зміст і структура підсумкових документів аудитора, загальні вимоги до їх складання.*
2. *Зміст і структура аудиторського звіту, вимоги до його складання.*
3. *Види аудиторських звітів, їх порівняльна характеристика.*
4. *Суть безумовно позитивного звіту, умови його надання.*
5. *Обмежуючі обставини для модифікації думки аудитора, їх фундаментальність.*
6. *Суть причин відмови від висловлення думки аудитора.*
7. *Зміст і значення додаткової підсумкової документації.*
8. *Подальші події в аудиті, їх вплив на думку аудитора.*
9. *Можливості реалізації матеріалів аудиту для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.*

### **Вправи для виконання**

#### **Виробнича ситуація 1**

Визначте, який вид звіту повинен скласти аудитор:

1. *Думка аудитора в цілому суперечить даним перевіреної звітності підприємства.*
2. *Підприємство, яке перевіряють, протягом звітного періоду постійно зазнавало збитків, що відображено в облікових документах.*
3. *Існує незначна незгода аудитора щодо способу відображення в обліку деяких господарських операцій.*
4. *Звітність відображає реальний стан справ на підприємстві та складена згідно з вимогами законодавства.*
5. *Аудитору не надано всі облікові реєстри для проведення аудиту.*
6. *Замовник відмовився залучати до проведення аудиту стороннього експерта для оцінки нематеріальних активів.*

## **Виробнича ситуація 2**

За змістом заключної частини аудиторського звіту визначте його вид. Відповідь обґрунтуйте.

1) «... При складанні фінансової звітності підприємства переоцінка фінансових інвестицій за методом участі у капіталі не проводилась, що зумовило невизнання доходів на 250 тис. грн., збільшення чистого збитку на 39% та заниження валюти Балансу».

2) «... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються відсутності аудитора під час інвентаризації дебіторської заборгованості та неможливості підтвердити початкові залишки в балансі, ми не можемо дати висновок за вказаними моментами, однак ці обмеження справляють незначний вплив на фінансову звітність і на стан справ у цілому...».

3) «... Формування показників Балансу та Звіту про фінансові результати здійснювалося без урахування вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Проте цей факт не чинить суттєвого впливу на оцінку достовірності фінансових показників підприємства у цілому».

4) «... Проти підприємства порушено судову справу з приводу невиконання договірних зобов'язань перед постачальником. Розмір компенсації збитків за позовом може суттєво вплинути на фінансовий стан підприємства ...».

5) «... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються складу стану необоротних активів і виробничих запасів з причини обмеження часу проведення аудиторських процедур та обсягу перевірки, не висловлюється судження стосовно повноти й достовірності повноти інформації, що наведена в активі Балансу».

## **Виробнича ситуація 3**

Враховуючи наведені у таблиці 9.2 обставини, визначте вид аудиторського звіту.

**Таблиця 9.3**

### **Обставини аудиторської перевірки для визначення виду аудиторського звіту**

<i>Обставини аудиторської перевірки</i>	<i>Вид аудиторського звіту</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов несуттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
2. Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, які суттєво впливають на фінансову звітність підприємства	

Продовження табл. 9.3

1	2
3. Підприємству, що перевіряється, пред'явлений судовий позов одним із його постачальників через порушенням договору постачання з подальшою вимогою компенсувати заподіяний збиток, суму якого реально визначити неможливо	
4. У даний момент на підприємстві закінчується дія довгострокових будівельних контрактів. Наслідком можуть бути збитки, фактичний розмір яких визначити неможливо, оскільки діють чинники, що можуть значно зменшити їх суму	
5. Підприємство має у своєму складі філіал, який ліквідується. Резерви для покриття заборгованості філіалу підприємством не були забезпечені і воно неплатоспроможне	
6. Звітність підприємства не точно відображає стан справ на кінець звітного періоду, оскільки не враховані можливі збитки, не створені резерви їх покриття, неправильно обчислені та сплачені податки	
7. Обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов суттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства	
8. Незгода з управлінським персоналом щодо облікових рішень, які несуттєво впливають на фінансову звітність підприємства	

#### **Виробнича ситуація 4**

За змістом заключної частини аудиторського звіту визначте його вид. Відповідь обґрунтуйте.

1) «... Під час проведення аудиторської перевірки встановлено, що операції, зміст яких викладено у додатку, проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності чинять обмежений вплив на фінансову звітність і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства «.

2) «... Прийняті елементи облікової політики в усіх суттєвих аспектах відповідають вимогам діючих П(С)БО. Через обмеженість, яка стосується неможливості персональної участі аудитора в інвентаризації активів і неможливості підтвердити початкові залишки в балансі, ми не можемо дати висновок за вказаними моментами. Відповідні статті мають суттєвий вплив на оцінку фінансового стану. За винятком обмежень, які зазначені вище, фінансова звітність достовірно і повно подає фінансову інформацію про підприємство...».

3) «... Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку, фінансова звітність за всіма суттєвими аспектами достовірно та повно подає фінансову інформацію про підприємство

згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

4) «... На підприємстві завершується термін дії довгострокових будівельних контрактів, що є збитковими. Фактичний розмір збитків на момент аудиту достовірно визначити неможливо, оскільки діють чинники, що можуть значно зменшити їх суму».

5) «... Протягом року неплатоспроможний філіал підприємства буде ліквідованим, при цьому резерви для покриття заборгованості філіалів материнським підприємством не були забезпечені. Прогнозовані збитки від інвестиційної діяльності підприємства зростуть на 15 %».

## Тестові завдання

### **1. Укажіть склад підсумкової документації аудиту:**

- а) загальний план аудиту, програма аудиту, графік роботи аудитора;*
- б) аудиторський звіт і акт приймання-передавання аудиторського звіту;*
- в) контрольні розрахунки і аналітичний огляд фінансового стану;*
- г) аудиторський звіт і додаткова документація;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

### **2. Результати з лаконічним описом виявлених порушень, помилок, відхилень, з оцінкою стану бухгалтерського обліку, достовірності звітності та законності господарських операцій повинні бути у такому документі:**

- а) в аудиторському висновку;*
- б) в аудиторському звіті;*
- в) у робочих документах аудитора;*
- г) у документах планування;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

### **3. Думка аудитора про те, що фінансова звітність «в усіх суттєвих аспектах правильно й об'єктивно» відображає стан справ суб'єкта дослідження, визначається оцінкою таких моментів:**

- а) чи є у звітності суттєві помилки і невідповідності;*
- б) чи адекватно застосована облікова політика;*
- в) чи достатньо розкрита релевантна інформація;*
- г) чи законні операції, що відображені в обліку;*
- г) усе перелічене.*

### **4. Якщо звіт аудитора обґрунтований, складений неупереджено стосовно замовника та інших зацікавлених сторін, це відповідає принципу:**

- а) незалежності;*

- б) об'єктивності;
- в) конфіденційності;
- г) професійної компетентності;
- д) професійної поведінки.

**5. Офіційний документ, засвідчений підписом і печаткою суб'єкта аудиторської діяльності, що складається в установленому порядку і містить думку аудитора щодо достовірності звітності, – це:**

- а) аудиторський висновок;
- б) робочі документи аудитора;
- в) аудиторський звіт;
- г) лист аудитора;
- д) договір про надання аудиторських послуг.

**6. Які види аудиторського звіту існують?**

- а) безумовно-позитивний;
- б) негативний;
- в) умовно-позитивний;
- г) відмова від висловлення думки;
- д) усі відповіді правильні.

**7. Якщо фінансова звітність за попередній період не перевірялась, аудитор повинен:**

- а) зазначити це у своєму звіті;
- б) модифікувати свій звіт;
- в) відмовитися від проведення аудиту;
- г) не брати цей факт до уваги, оскільки він не стосується поточного періоду;
- д) правильна відповідь відсутня.

**8. Якщо усні свідчення керівництва суттєві для фінансової звітності, то аудитору необхідно:**

- а) отримати аудиторські докази, які підтверджують такі свідчення;
- б) оцінити свідчення керівництва з погляду їх відповідності іншій інформації, отриманій у ході аудиту;
- в) визначити ступінь поінформованості осіб, які надали свідчення;
- г) отримати пояснюючі записки;
- д) усе перелічене.

**9. За яких обставин аудитор має право видати негативний аудиторський звіт?**

- а) аудитор задоволений станом обліку та звітності на підприємстві;
- б) існує незначна невпевненість у достовірності обліку окремих господарських операцій;

- в) існує незначна незгода щодо способу відображення в обліку окремих господарських операцій;
- г) аудитор незадоволений станом обліку та звітності на підприємстві;
- д) правильна відповідь відсутня.

**10. Який вид звіту повинен обрати аудитор за умови існування причин, що не дають можливості сформулювати думку про стан обліку та звітності підприємства у цілому?**

- а) безумовно-позитивний;
- б) умовно-позитивний;
- в) негативний;
- г) відмова від висловлення думки;
- д) модифікований.

**11. Обов'язковими елементами аудиторського звіту є:**

- а) заголовок, думка аудитора про перевірену звітність;
- б) заголовок, вступ, масштаб перевірки, думка аудитора про перевірену звітність, дата аудиторського звіту, реквізити сторін;
- в) заголовок, масштаб перевірки, думка аудитора про перевірену звітність, підпис аудиторського звіту;
- г) аудиторський звіт складається у довільній формі;
- д) правильна відповідь відсутня.

**12. Який розділ аудиторського звіту дає упевненість, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог чинного законодавства?**

- а) масштаб перевірки;
- б) вступна частина;
- в) заголовок;
- г) висновок про перевірену звітність;
- д) правильна відповідь відсутня.

**13. Який розділ аудиторського звіту містить відомості про те, що аудит проведений незалежним аудитором?**

- а) вступна частина;
- б) заголовок;
- в) масштаб перевірки;
- г) адреса аудитора;
- д) підпис аудиторського звіту.

**14. Хто має право підписувати аудиторський звіт?**

- а) аудитор, який проводив аудит;
- б) директор аудиторської фірми;
- в) атестований аудитор;
- г) уся робоча група;
- д) правильна відповідь відсутня.

**15. Якщо аудитор не отримав достатньої кількості належних доказів, що зумовило несуттєву незгоду, то він повинен:**

- а) надати безумовно-позитивний звіт;*
- б) надати умовно-позитивний звіт;*
- в) надати негативний звіт;*
- г) відмовитися від надання аудиторського звіту;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**16. Розділ аудиторського звіту «Масштаб перевірки» містить таку інформацію:**

- а) думку аудитора про фінансову звітність та її правильність у всіх суттєвих аспектах;*
- б) склад звітності, яка перевіряється та розмежування відповідальності за результати аудиту між керівництвом підприємства й аудиторською фірмою;*
- в) зміст проведених робіт, які дають упевненість у тому, що аудиторська перевірка здійснена відповідно до вимог чинного законодавства;*
- г) опис аудиторських процедур;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**17. Датою підписання аудиторського звіту є:**

- а) дата підписання акта приймання-передавання виконаних робіт;*
- б) дата фактичного завершення аудиту;*
- в) дата фактичного надання робочої документації аудитора клієнту;*
- г) дата формування аудиторського звіту;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**18. Безумовно-позитивний звіт надається суб'єктом аудиторської діяльності у випадку:**

- а) коли під час проведення аудиту були створені оптимальні умови для проведення аудиту;*
- б) надана вся необхідна і достатня інформація для досягнення мети аудиту;*
- в) аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності;*
- г) не виявлено суттєвих помилок;*
- д) правильна відповідь відсутня.*

**19. При виконанні яких умов надається умовно-позитивний звіт?**

- а) під час перевірки мало місце обмеження в інформації, яке, однак, не здійснило істотного впливу на думку аудитора;*
- б) під час перевірки встановлено факти невідповідності діючому законодавству;*



- в) відхилення, виявлені під час перевірки, не ліквідовані до складання аудиторського звіту;
- г) не надана уся необхідна інформація для перевірки;
- д) правильна відповідь відсутня.

**20. За яких обставин невпевненість або незгода вважаються фундаментальними?**

- а) коли, на думку аудитора, існує ймовірність неоднозначного тлумачення наданої інформації;
- б) коли вплив факторів на фінансову інформацію настільки значний, що це може суттєво перевернути дійсний стан справ у цілому;
- в) коли аудитор не може виконати всіх необхідних аудиторських процедур;
- г) коли не була надана уся необхідна інформація для перевірки;
- д) правильна відповідь відсутня.

**21. Що розуміють під датою завершення аудиту?**

- а) дату, коли звіт аудитора передають замовнику;
- б) дату, коли аудитор узгодив із замовником зміст і форми фінансової звітності;
- в) дату фактичного закінчення виконання процедур;
- г) дату опублікування річної звітності замовника;
- д) дату підписання аудиторського звіту.

**22. До аудиторського звіту не вноситься:**

- а) адресат;
- б) опис перевірених документів;
- в) рівень аудиторської гарантії;
- г) опис виявлених невідповідностей;
- д) опис аудиторських процедур.

**23. До факторів, що впливають на думку аудитора, належить обмеження обсягу роботи. Який вид модифікованого звіту повинен надати аудитор, якщо існує суттєве обмеження обсягу аудиту?**

- а) безумовно-позитивний з пояснювальним параграфом;
- б) умовно-позитивний;
- в) негативний;
- г) відмовитися від надання звіту;
- д) правильна відповідь відсутня.

**24. Принцип безперервності діяльності підприємства полягає в тому, що:**

- а) оцінка активів і зобов'язань підприємств повинна здійснюватися, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- б) вимірювання та узагальнення господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій оцінці;

- в) оцінка активів підприємства здійснюється, виходячи з витрат на виробництво та придбання;
- г) операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише з юридичної форми.

**25. На які обставини аудитор звертає найбільшу увагу при перевірці дотримання принципу безперервності функціонування підприємства?**

- а) правильність нарахування та сплата податкових зобов'язань;
- б) труднощі у фінансуванні діяльності;
- в) наявність довгострокових договорів з постачальниками та покупцями і ступінь виконання підприємством договірних зобов'язань;
- г) наявність суттєвих правових проблем, що пов'язані із функціонуванням підприємства;
- д) усі наведені відповіді правильні.

**26. Коли аудитор повинен підписати аудиторський звіт?**

- а) до дати підписання або затвердження фінансової звітності;
- б) не раніше дати підписання або затвердження фінансової звітності;
- в) не раніше дати публікування фінансової звітності;
- г) не пізніше дати проведення щорічних зборів акціонерів;
- д) правильна відповідь відсутня.

**27. До якої дати аудитор повинен контролювати та виконувати аудиторські процедури, що стосуються подальших подій?**

- а) до дати підписання або затвердження фінансової звітності;
- б) до дати підписання аудиторського звіту;
- в) до дати підписання фінансової звітності наступного періоду;
- г) до дати опублікування фінансової звітності;
- д) правильна відповідь відсутня.

**28. Чи зменшується відповідальність незалежного аудитора за висловлену думку в аудиторському звіті за умови використання результатів роботи внутрішнього аудитора?**

- а) так, якщо незалежний аудитор погоджується з думкою внутрішнього аудитора;
- б) так, якщо в аудиторському звіті вказано на розподіл відповідальності;
- в) ні, крім випадків попередньої домовленості з управлінським персоналом;
- г) ні, це порушення вимог міжнародних стандартів;
- д) правильна відповідь відсутня.

## **СИСТЕМА КОНТРОЛЮ Й ОЦІНЮВАННЯ НАВЧАЛЬНИХ ДОСЯГНЕНЬ СТУДЕНТІВ**

З метою удосконалення системи контролю якості знань ЗВО, для стимулювання їх систематичної, ритмічної самостійної роботи, підвищення об'єктивності оцінювання знань та адаптації до вимог, визначених Європейською системою залікових кредитів (ECTS) у Чернівецькому національному університеті ім. Ю. Федьковича розроблено Положення про систему оцінювання знань студентів, яким передбачено такі форми контролю: поточний, змістовий модульний (рубіжний) та підсумковий модуль контроль.

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ПОТОЧНОГО КОНТРОЛЮ**

**Поточний контроль** здійснюється під час проведення семінарських, практичних і лабораторних занять і має на меті перевірку знань студентів з окремих навчальних елементів (тем) і рівня їх підготовленості до виконання конкретної роботи. Форми проведення поточного контролю, види діяльності та критерії оцінювання, регламентуються структурно-логічною схемою дисципліни. Вона доводиться до відома студентів на першому занятті та подається в електронному варіанті.

Завданням поточного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблених навичок використання елементів методу бухгалтерського обліку, ситуацій, умінь самостійно опрацювати тему, здатності осмислити її зміст, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал, робити висновки.

Об'єктами поточного контролю знань студентів є такі чинники:

**1. Систематичність і активність роботи на семінарських, практичних, лабораторних заняттях.** Тут оцінці можуть підлягати: рівень знань, продемонстрований у відповідях і виступах на семінарських і практичних заняттях; активність при обговоренні питань, що винесені на семінарські (практичні) заняття; результати виконання і захисту лабораторних робіт, експрес-контролю, розв'язання тестів; регулярне відвідування занять тощо.

**2. Виконання ІНДЗ.** Оцінці підлягають виконані студентом індивідуальні завдання, сплановані за поточним модулем.

**3. Виконання завдань для самостійного опрацювання.** При контролі виконання завдань для самостійного опрацювання оцінці можуть підлягати: самостійне опрацювання тем у цілому чи окремих питань; вирішення виробничих ситуацій; написання рефератів, есе; підготовка конспектів навчальних чи наукових текстів тощо.

**4. Виконання модульних (контрольних) робіт.** При виконанні модульних (контрольних) робіт оцінці підлягають теоретичні знання та

практичні уміння, яких набули студенти після опанування певного модуля. Модульний контроль проводиться у формі відповідей на теоретичні питання або вирішення виробничих ситуацій, тестів тощо.

*У разі невиконання певних завдань поточного контролю з об'єктивних причин студенти мають право, за дозволом декана, скласти їх до останнього семінарського (практичного, лабораторного) заняття. Час і порядок складання визначає викладач.*

За рішенням лектора студентам, які виконували з дисципліни індивідуальні завдання творчого рівня, брали участь у позанавчальній науково-дослідній роботі, в роботі конференцій, наукових семінарів, підготовці наукових публікацій – можуть присуджуватися додаткові бали за результатами підсумкового контролю.

Одержані бали поточного контролю фіксуються викладачем у **Журналі обліку роботи викладача (розділ 3 «Результати семестрового контролю, захисту навчальних модулів»)** за формами поточного контролю. Даний Журнал кожного разу наявний на семінарських і практичних заняттях, де студенти мають змогу щоразу перевіряти свою поточну успішність. За цим Журналом викладач звітує на кафедрі, коли слухається питання про результати поточного контролю.

### **ОРГАНІЗАЦІЯ РУБІЖНОГО (ЗМІСТОВОГО МОДУЛЬНОГО) КОНТРОЛЮ**

**Рубіжний (змістовий модульний) контроль** проводиться з метою оцінки результатів знань студента після вивчення матеріалу з логічно завершеної частини дисципліни – змістового модуля. **Змістовий модуль** (розділ навчальної дисципліни) охоплює набір логічно пов'язаних між собою навчальних елементів (тем) навчальної дисципліни, теоретичних положень, висвітлених під час лекції, отриманих навичок на практичних (семінарських або лабораторних) заняттях, виконання тестових, самостійних та індивідуальних завдань студентами.

Завданням рубіжного контролю є перевірка розуміння та засвоєння певного матеріалу, вироблення навичок ведення обліку господарських процесів, розуміння ролі бухгалтерського обліку в системі господарювання; використання вимірників в обліку; роботи з нормативно-правовим забезпеченням обліку; визначення об'єктів обліку; вирізнення засобів підприємства та джерел їх утворення; розуміння й використання елементів методу бухгалтерського обліку; розуміння відмінностей між національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку; складання бухгалтерських документів тощо. Рубіжний контроль проводиться за змістовими модулями на підставі оцінок за модуль і підсумкову контрольну роботу у відомостях рубіжного контролю за модулями, які зберігаються в деканаті.

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ПІДСУМКОВОГО КОНТРОЛЮ**

Завданням підсумкового контролю є перевірка розуміння студентом програмного матеріалу в цілому, логіки та взаємозв'язків між окремими змістовими модулями, здатності творчого використання накопичених знань, уміння сформулювати своє ставлення до певної проблеми дисципліни «Облік і аудит» та виконувати індивідуально-дослідницьку роботу з проблеми, що розглядається в дисципліні тощо.

Підсумковий контроль проводиться у формі екзамену в терміни, передбачені графіком навчального процесу.

Екзамен – це форма підсумкового контролю, яка передбачає перевірку розуміння студентом теоретичного та практичного програмного матеріалу і з усієї дисципліни, здатності творчо використовувати накопичені знання та вміння при вирішенні виробничих ситуацій, формувати власне ставлення до певної проблеми, за результатами проведених розрахунків виробляти оптимальні управлінські рішення тощо. Оцінювання здійснюється в балах. Зміст екзаменаційних завдань і система (шкала) оцінювання встановлюється кафедрою.

По завершенні вивчення дисципліни бали з відомостей рубіжного контролю за модулями переносяться у відомість обліку успішності студента, де виставляється модуль-контроль і підсумкова успішність.

### **ОЦІНЮВАННЯ НАВЧАЛЬНИХ ДОСЯГНЕНЬ СТУДЕНТІВ**

Успіхи пізнавальної діяльності студентів відображаються і фіксуються в оцінці успішності. **Оцінка успішності студентів** – система певних показників (сума балів), які відображають їх об'єктивні знання, уміння та навички.

Оцінювання знань – це визначення і вираження в умовних одиницях, балах і оціночних судженнях викладача знань, умінь і навичок студентів відповідно до вимог навчальних програм. Рівень знань у якості критеріїв оцінки може розглядатися як репродуктивний, конструктивний і творчий.

Норми оцінок – конкретні вимоги, які регулюють виставлення балів з предмета за різні навчальні елементи.

Оцінювання знань студентів у Чернівецькому національному університеті імені Юрія Федьковича здійснюється відповідно до вимог внутрішнього Положення університету про комплексну систему діагностики знань студентів. Порядок оцінювання знань студентів розроблений з метою удосконалення чинної в університеті системи контролю якості знань студентів і адаптації її до загальноєвропейських вимог, визначених Європейською системою залікових кредитів (далі ECTS). Він спрямований на ефективну реалізацію таких завдань:

- підвищення мотивації студентів до систематичної активної роботи впродовж навчального року, переорієнтація їхніх цілей з отримання позитивної оцінки на формування стійких знань, умінь і навичок;
- систематизація знань і активне їх засвоєння упродовж навчального року;
- відкритість контролю: ознайомлення студентів на початку вивчення дисципліни з контрольними завданнями та всіма формами контрольних заходів і критеріями їх оцінювання;
- подолання суб'єктивізму при оцінюванні знань, що забезпечується оцінюванням різних видів навчальної діяльності студентів із застосуванням 100-бальної системи;
- забезпечення належних умов вивчення програмного матеріалу та підготовки до контрольних заходів, які досягаються шляхом чіткого їх розмежування за змістом і в часі;
- розширення можливостей для всебічного розкриття здібностей студентів, розвитку їх творчого мислення та підвищення ефективності.

Об'єктом оцінювання знань студентів є програмний матеріал дисципліни «Облік і аудит» різного характеру і рівня складності, засвоєння якого, відповідно, перевіряється під час поточного і підсумкового контролю (у формі виконання творчої роботи чи іспиту).

Оцінювання знань студентів з курсу «Облік і аудит» здійснюється на основі результатів поточного, рубіжного та підсумкового контролю знань за 100-бальною шкалою (60 балів – рубіжний контроль; 40 – підсумковий).

При розробленні критеріїв системи оцінювання якості навчання враховуються такі компоненти:

1. **Рівень знань:** глибина та міцність знань; рівень мислення; уміння систематизувати знання по окремих навчальних елементах; уміння складати розгорнутий план відповіді; давати точні визначення категорій, понять, правильно користуватися понятійним апаратом; культура відповіді (грамотність, логічність, послідовність викладу); навички використання методики та способів розв'язок практичних ситуацій.

2. **Навички самостійної роботи:** уміння пошуку необхідної літератури; орієнтація в системі інформації з дисципліни; навички ведення записів (складання плану) конспекту; навички написання реферату, виступу, а також науково-пошукової роботи.

3. **Уміння застосовувати знання на практиці:** виступи на семінарських заняттях, вирішення виробничих ситуацій на практичних і лабораторних заняттях; виконання індивідуальних завдань.

## ***ПОТОЧНЕ ОЦІНЮВАННЯ ЗНАНЬ СТУДЕНТІВ***

Кількість балів, яку може отримати студент за змістовий модуль, може бути різною і встановлюється для кожного змістового модуля (залежно від значимості змістового модуля в дисципліні) з урахуванням того, що підсумкова оцінка не може перевищувати 100 балів, сума балів за змістові модулі має бути 60.

Максимальну кількість балів за кожен змістовий модуль визначає викладач самостійно, але за умови обов'язкового доведення її до відома студентів і зазначає в робочій навчальній програмі дисципліни.

Основними вимогами поточного контролю знань є опитування студентів на семінарських, практичних заняттях, вирішення практичних ситуацій, розв'язання тестів, виконання і захист лабораторних робіт, рефератів та ІНДЗ.

Кожен вид аудиторної, самостійної чи індивідуальної роботи студента оцінюється відповідною кількістю балів залежно від обсягу, складності та якості виконання того чи іншого завдання:

- індивідуальне завдання: реферат, есе, творча робота – максимальна оцінка – 10 балів;
- підготовка наукової статті – 20 балів, тез на конференцію – максимальна кількість балів – 10;
- доповідь на семінарському занятті – 5 балів;
- участь в обговоренні, доповнення – 2 бали;
- розв'язання тестів I-II рівнів складності – 1 бал, III рівня складності – 2 бала;
- вирішення виробничих ситуацій – від 2 до 5 балів;
- невиконання завдання – мінус 1 бал.

### ***ОЦІНЮВАННЯ МОДУЛЬНОЇ КОНТРОЛЬНОЇ РОБОТИ***

У кінці кожного модуля студент виконує модульну контрольну роботу. Модуль-контроль проводиться у письмовій формі за індивідуальними завданнями для кожного студента (допускається 10 варіантів).

Завдання для модульного контролю має таку структуру:

1. **Теоретичне питання** – вимагає повного, всебічного, аргументованого висвітлення з використанням нормативного та статистичного матеріалу, розкриттям проблемних ситуацій та вказанням шляхів їх розв'язання – максимальна кількість балів.

*Оцінка відповіді на теоретичне питання*

Відповідь на питання модульного завдання, яка оцінюється на максимальну кількість балів – 3, повинна бути повною і відповідати таким вимогам:

- розгорнута, вичерпна, усвідомлена, послідовна;
- знання та розуміння необхідних для розкриття змісту нормативно-правових актів, категорій, понять, принципів тощо;
- доказово вирішені проблемні питання (критичний аналіз проблемних питань та власне бачення їх вирішення);
- мова грамотна, швидкість відтворення висока.

Оцінка відповіді зменшується на один бал, якщо не виконується хоча б один із перелічених вище пунктів вимог до повної, вичерпної відповіді, що оцінюється максимальною кількістю балів.

Оцінка зменшується на 2 бали, якщо не виконується два з перелічених вище пунктів вимог повної вичерпної відповіді.

**2. Виробнича ситуація** – потребує знання теорії, нормативно-правових актів, методики розв'язання практичної ситуації, дотримання логіки проведення всіх розрахунків, інтерпретації одержаних результатів, оволодіння навичками синтезу результатів для побудови висновків і конкретних пропозицій, необхідних для прийняття оптимальних управлінських рішень.

#### *Оцінка розв'язання виробничої ситуації*

Розв'язання практичної ситуації оцінюється максимальною кількістю 5 балів, якщо студент показав:

- знання теорії, інструктивно-методичних матеріалів, необхідних для вирішення практичних ситуацій (методик, алгоритмів тощо) способів бухгалтерського обліку, уміле їх використання;
- уміння вільно заповнювати первинні документи, скласти бухгалтерські проводки, баланс;
- навички творчого мислення, системного підходу при складанні висновків і науковому обґрунтуванні управлінських рішень за результатами проведених розрахунків.

Оцінка знижується на один бал, якщо:

- практичні завдання виконано в межах вимог без істотних зауважень;
- не витримана логіка проведених розрахунків;
- допущено дрібні неточності при розв'язанні виробничих ситуацій.

### **3. Тести**

*Оцінка тестів* – правильна відповідь на тест I-II рівнів складності оцінюється в 1 бал, III – рівня – 2 бала. У разі неправильної відповіді, відсутності відповіді – виставляється 0 балів.

### **4. Термінологічні визначення**

*Оцінка термінологічного визначення* – завдання оцінюється в 1 бал, якщо дано максимально точно визначення поняття чи терміна, думка висвітлюється чітко, послідовно, лаконічно.

Оцінка знижується на 0,5 бала: виявлено розуміння суті поняття, окремі моменти часткові, має місце деяка несистемність.



Нуль балів виставляється, якщо визначення не зроблено взагалі або воно цілком не відповідає істинному.

### **ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ**

Допуск до іспиту здійснюється, якщо студенти успішно пройшли модульний контроль і за підсумками рубіжного контролю набрали не менше 35 балів.

Іспит проводиться в усній формі за білетами, затвердженими кафедрою.

Екзаменаційний білет має таку структуру: 2 теоретичні питання, одна виробнича ситуація; 5 тестів і 3 термінологічні визначення.

Теоретичні питання оцінюються за шкалою 7; 3,5; 0 балів.

Зокрема, оцінка *теоретичного питання* – 7 балів виставляється при: всебічному висвітленні теоретичного матеріалу; логічній послідовності викладу відповіді; обґрунтованості відповіді з кожного питання; аналітичних міркуваннях (критичній оцінці стану вирішення певних проблем та власному баченні шляхів вирішення цих проблем).

Оцінка **3,5** бала виставляється при: повному висвітленні теоретичного матеріалу без критичної оцінки або власного бачення шляхів вирішення проблемних питань.

Оцінка **0** виставляється, якщо відповідь на питання неточна або неповна.

Відповідно, при оцінці *практичних завдань*, оцінка **8** балів виставляється при: усвідомленні змісту господарської операції; правильному складанні кореспонденції рахунків на кожен господарську операцію та вмінні правильно трактувати її економічну суть; безпомилковому проведенні необхідних розрахунків (за умови пояснень до цих розрахунків застосованих формул, алгоритмів); вмінні виробляти науково обґрунтовані управлінські рішення.

Оцінка **4** бали виставляється при правильному та безпомилковому виконанні практичного завдання, але без пояснень до проведених розрахунків, без посилань на нормативно-правове забезпечення.

Оцінка **0** балів виставляється у випадку, якщо практичне завдання не виконане взагалі, або при виконанні допущені помилки, які свідчать про недостатні знання формул або нормативно-правових актів, якими регламентується порядок розв'язання відповідної практичної ситуації.

Правильна відповідь на *тест* оцінюється в **1** бал.

Максимально точне визначення *поняття чи терміна* оцінюється в **1** бал.

Загальна підсумкова оцінка з дисципліни складається за методикою накопичування балів за результатами рубіжного контролю знань і за іспит.

**Умови переведення даних  
100-бальної шкали оцінювання  
у національну шкалу та шкалу ECTS**

Переведення даних 100 бальної шкали оцінювання у вітчизняну шкалу та шкалу ECTS здійснюється в порядку, поданому в таблиці.

Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за бальною шкалою, що використовується в ЧНУ	Оцінка за національною шкалою
A	90-100	5 (відмінно)
B	80-89	4 (добре)
C	70-79	4 (добре)
D	60-69	3 (задовільно)
E	50-59	3 (задовільно)
Fx	35-49	2 (незадовільно) з можливістю повторного складання
F	0-34	2 (незадовільно) з обов'язковим повторним вивченням дисципліни

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

		Дата (рік, місяць, число)		КОДИ	
				0	1
Підприємство _____	_____	за ЄДРПОУ			
Територія _____	_____	за КОАТУУ			
Організаційно-правова форма господарювання _____	_____	за КОПФГ			
Вид економічної діяльності _____	_____	за КВЕД			
Середня кількість працівників <sup>1</sup> _____					
Адреса, телефон _____					
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака					
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):					
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку					
за міжнародними стандартами фінансової звітності					

## Баланс (Звіт про фінансовий стан)

на \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 1 Код за ДКУД

1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
<b>I. Необоротні активи</b>			
Нематеріальні активи	1000		
первісна вартість	1001		
накопичена амортизація	1002		
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010		
первісна вартість	1011		
знос	1012		
Інвестиційна нерухомість	1015		
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030		
інші фінансові інвестиції	1035		
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040		
Відстрочені податкові активи	1045		
Інші необоротні активи	1090		
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1095</b>		
<b>II. Оборотні активи</b>			
Запаси	1100		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130		
з бюджетом	1135		

у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155		
Поточні фінансові інвестиції	1160		
Гроші та їх еквіваленти	1165		
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1195</b>		
<b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b>	<b>1200</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1300</b>		
Пасив	Код рядка	На початок звітнього періоду	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
<b>I. Власний капітал</b>			
Зареєстрований капітал	1400		
Капітал у дооцінках	1405		
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420		
Неоплачений капітал	1425	( )	( )
Вилучений капітал	1430	( )	( )
<b>Усього за розділом I</b>	<b>1495</b>		
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500		
Довгострокові кредити банків	1510		
Інші довгострокові зобов'язання	1515		
Довгострокові забезпечення	1520		
Цільове фінансування	1525		
<b>Усього за розділом II</b>	<b>1595</b>		
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615		
розрахунками з бюджетом	1620		
у тому числі з податку на прибуток	1621		
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Поточні забезпечення	1660		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690		
<b>Усього за розділом III</b>	<b>1695</b>		
<b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b>	<b>1700</b>		
<b>Баланс</b>	<b>1900</b>		

Керівник

Головний бухгалтер

<sup>1</sup> Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ	
	01

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)**  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 2 Код за ДКУД

1801003

**I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000		
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	( )	( )
<b>Валовий:</b> прибуток	2090		
збиток	2095	( )	( )
Інші операційні доходи	2120		
Адміністративні витрати	2130	( )	( )
Витрати на збут	2150	( )	( )
Інші операційні витрати	2180	( )	( )
<b>Фінансовий результат від операційної діяльності:</b> прибуток	2190		
збиток	2195	( )	( )
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220		
Інші доходи	2240		
Фінансові витрати	2250	( )	( )
Втрати від участі в капіталі	2255	( )	( )
Інші витрати	2270	( )	( )
<b>Фінансовий результат до оподаткування:</b> прибуток	2290		
збиток	2295	( )	( )
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300		
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
<b>Чистий фінансовий результат:</b> прибуток	2350		
збиток	2355	( )	( )

## II. СУКУПНИЙ ДОХІД

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

## III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

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

## IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

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

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за  
ЄДРПОУ

КОДИ		

## Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом)

за 20\_\_ р.

Форма № 3 Код за ДКУД 1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000		
	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010		
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	( )	( )
Праці	3105	( )	( )
Відрахувань на соціальні заходи	3110	( )	( )
Зобов'язань з податків і зборів	3115	( )	( )
Інші витрачання	3190	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>		
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200		
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220		
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250		
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	( )	( )
необоротних активів	3260	( )	( )
Виплати за деривативами	3270	( )	( )
Інші платежі	3290	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>		
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340		
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	( )	( )

1	2	3	4
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	( )	( )
Інші платежі	3390	( )	( )
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>		
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>		
Залишок коштів на початок року	3405		
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415		

Керівник

Головний бухгалтер

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

КОДИ		

**Звіт про рух грошових коштів (за непрямим методом)  
за 20\_\_ р.**

Форма № 3-н Код за ДКУД 

1801006
---------

Стаття	Код рядка	За звітний період		За аналогічний період попереднього року	
		надходження	видаток	надходження	видаток
1	2	3	4	5	6
<b>I. Рух коштів у результаті операційної діяльності</b>					
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500				
Коригування на:					
амортизацію необоротних активів	3505		X		X
збільшення (зменшення) забезпечень	3510				
збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515				
збиток (прибуток) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій	3520				
Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550				
Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560				
Грошові кошти від операційної діяльності	3570				
Сплачений податок на прибуток	3580	X		X	
<b>Чистий рух коштів від операційної діяльності</b>	<b>3195</b>				
<b>II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності</b>					
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		X		X
необоротних активів	3205		X		X
Надходження від отриманих:	3215		X		X



1	2	3	4	5	6
відсотків					
дивідендів	3220		X		X
Надходження від деривативів	3225		X		X
Інші надходження	3250		X		X
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	X		X	
необоротних активів	3260	X		X	
Виплати за деривативами	3270	X		X	
Інші платежі	3290	X		X	
<b>Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності</b>	<b>3295</b>				
<b>III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності</b>			X		X
Надходження від: Власного капіталу	3300				
Отримання позик	3305		X		X
Інші надходження	3340		X		X
Витрачання на: Викуп власних акцій	3345	X		X	
Погашення позик	3350	X		X	
Сплату дивідендів	3355	X		X	
Інші платежі	3390	X		X	
<b>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</b>	<b>3395</b>				
<b>Чистий рух грошових коштів за звітний період</b>	<b>3400</b>				
Залишок коштів на початок року	3405		X		X
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410				
Залишок коштів на кінець року	3415				

Керівник

Головний бухгалтер

Дата (рік, місяць, число)  
за ЄДРПОУ

01

Підприємство \_\_\_\_\_  
(найменування)Звіт про власний капітал  
за \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Залишок на початок року</b>	<b>4000</b>								
<b>Коригування:</b>									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010								
Інші зміни	4090								
<b>Скоригований залишок на початок року</b>	<b>4095</b>								
<b>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</b>	<b>4100</b>								
<b>Інший сукупний дохід за звітний період</b>	<b>4110</b>								
<b>Розподіл прибутку:</b>									
Виплати власникам (дивіденди)	4200								
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210								
<b>Внески учасників:</b>									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
<b>Вилучення</b>	<b>4260</b>								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>капіталу:</b> Викуп акцій (часток)									
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
<b>Разом змін у капіталі</b>	<b>4295</b>								
<b>Залишок на кінець року</b>	<b>4300</b>								

Керівник

Головний бухгалтер

## Додаток Д

Додаток 3  
до Національного положення (стандарту)  
бухгалтерського обліку  
1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

## Перелік додаткових статей фінансової звітності

Статті	Код рядка
1	2
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016
Знос інвестиційної нерухомості	1017
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022
Гудвіл	1050
Відстрочені аквізиційні витрати	1060
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065
Виробничі запаси	1101
Незавершене виробництво	1102
Готова продукція	1103
Товари	1104
Депозити перестраховання	1115
Векселі одержані	1120
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145
Готівка	1166
Рахунки в банках	1167
Частка перестраховика у страхових резервах	1180
у тому числі в:	
резервах довгострокових зобов'язань	1181
резервах збитків або резервах належних виплат	1182
резервах незароблених премій	1183
інших страхових резервах	1184
Емісійний дохід	1411
Накопичені курсові різниці	1412
Інші резерви	1435
Пенсійні зобов'язання	1505
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521
Благодійна допомога	1526
Страхові резерви	1530
у тому числі:	
резерв довгострокових зобов'язань	1531
резерв збитків або резерв належних виплат	1532
резерв незароблених премій	1533
інші страхові резерви	1534
Інвестиційні контракти	1535

1	2
Призовий фонд	1540
Резерв на виплату джек-поту	1545
Векселі видані	1605
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645
Поточна кредиторська заборгованість за страховою діяльністю	1650
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800
Чисті зароблені страхові премії	2010
Премії підписані, валова сума	2011
Премії, передані у перестраховування	2012
Зміна резерву незароблених премій, валова сума	2013
Зміна частки перестраховиків у резерві незароблених премій	2014
Чисті понесені збитки за страховими виплатами	2070
Дохід (витрати) від зміни у резервах довгострокових зобов'язань	2105
Дохід (витрати) від зміни інших страхових резервів	2110
Зміна інших страхових резервів, валова сума	2111
Зміна частки перестраховиків в інших страхових резервах	2112
Дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2121
Дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2122
Витрат від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю	2181
Витрат від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції	2182
Дохід від благодійної допомоги	2241
Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті	2275
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011
Надходження авансів від покупців і замовників	3015
Надходження від повернення авансів	3020
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035
Надходження від операційної оренди	3040
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045
Надходження від страхових премій	3050
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055
Зобов'язання з податку на прибуток	3116
Зобов'язання з податку на додану вартість	3117
Зобов'язання з інших податків і зборів	3118
Витрачання на оплату авансів	3135
Витрачання на оплату повернення авансів	3140
Витрачання на оплату цільових внесків	3145
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150

1	2
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155
Надходження від погашення позик	3230
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235
Витрачання на надання позик	3275
Витрачання на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310
Витрачання на сплату відсотків	3360
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375
Прибуток (збиток) від участі в капіталі	3521
Зміна вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, та дохід (витрати) від первісного визнання	3522
Збиток (прибуток) від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття	3523
Збиток (прибуток) від реалізації фінансових інвестицій	3524
Зменшення (відновлення) корисності необоротних активів	3526
Фінансові витрати	3540
Збільшення (зменшення) запасів	3551
Збільшення (зменшення) поточних біологічних активів	3552
Збільшення (зменшення) дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги	3553
Зменшення (збільшення) іншої поточної дебіторської заборгованості	3554
Зменшення (збільшення) витрат майбутніх періодів	3556
Зменшення (збільшення) інших оборотних активів	3557
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги	3571
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з бюджетом	3572
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками зі страхування	3573
Збільшення (зменшення) поточної кредиторської заборгованості за розрахунками з оплати праці	3574
Збільшення (зменшення) доходів майбутніх періодів	3576
Збільшення (зменшення) інших поточних зобов'язань	3577
Сплачені відсотки	3585
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225
Зменшення номінальної вартості акцій	4280
Придбання (продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291

## ОСНОВНІ ФОРМИ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ

### **Облік особового складу підприємства та нарахування і виплати заробітної плати**

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

### **Облік касових операцій**

- Ф. № КО-1 Прибутковий касовий ордер;
- Ф. № КО-2 Видатковий касовий ордер;
- Ф. № КО-3 Журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових документів;
- Ф. № КО-4 Касова книга.

### **Облік розрахунків з підзвітними особами**

Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт

### **Облік банківських операцій**

- Ф. № 868 Рахунок-фактура;
- Код 0401001 Платіжна вимога-доручення
- Код 0401002 Платіжне доручення;
- Код 0401003 Зведене платіжне доручення;
- Код 0401004 Заява про відмову від акцепту;
- Код 0401007 Реєстр чеків;
- Код 0401008 Зведена вимога.

### **Облік запасів**

- Ф. № М-1 Журнал обліку вантажів, що надійшли;
- Ф. № М-2 Довіреність;
- Ф. № М-3 Журнал обліку виданих довіреностей;
- Ф. № М-4 Прибутковий ордер;
- Ф. № М-7 Акт про приймання матеріалів;
- Ф. № М-8 Лімітно-забірна карта (на одне найменування матеріалу та багатократний відпуск);
- Ф. № М-9 Лімітно-забірна карта (для багатократного відпуску двох-п'яти найменувань матеріалів);
- Ф. № М-10 Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів;

- Ф. № М-11 Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;
- Ф. № М-12 Картка складського обліку матеріалів;
- Ф. № М-13 Реєстр приймання-здачі документів;
- Ф. № М-14 Відомість обліку залишків матеріалів на складі;
- Ф. № М-15 Акт про приймання обладнання;
- Ф. № М-16 Акт приймання-передачі обладнання до монтажу;
- Ф. № М-17 Акт про встановлені дефекти обладнання;
- Ф. № М-22 Акт на списання матеріалів відкритого зберігання;
- Ф. № М-28 Лімітно-забірна карта (для будівельних організацій).

#### **Облік малоцінних і швидкозношуваних предметів**

- Ф. № МПШ-1 Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів;
- Ф. № МШ-2 Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- Ф. № МШ-4 Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- Ф. № МШ-5 Акт на списання інструментів (пристосувань) та обмін їх на придатні для використання;
- Ф. № МШ-6 Особиста картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристосувань;
- Ф. № МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв;
- Ф. № МШ-8 Акт списання малоцінних та швидкозношуваних предметів.

#### **Облік основних засобів**

- Ф. № 03-1 Акт (накладна) приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів;
- Ф. № 03-2 Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
- Ф. № 03-3 Акт на списання основних засобів;
- Ф. № 03-4 Акт на списання автотранспортних засобів;
- Ф. № 03-6 Інвентарна картка обліку основних засобів;
- Ф. № 03-7 Опис інвентарних карток з обліку основних засобів;
- Ф. № 03-9 Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації).



## Документування інвентаризаційного процесу

№ форми	Назва документа	Застосування	Заповнення
1	2	3	4
Інв-1	Інвентаризаційний опис основних засобів	Відображення даних інвентаризації	Окремо по кожному місцю знаходження та матеріально відповідальній особі
Інв-2	Інвентаризаційний ярлик	Облік фактичної наявності цінностей на складах, коли немає можливості одразу провести їх перерахунок та записати до інвентаризаційного опису. Використовуються для заповнення форми № Інв-3	Заповнюється комісією і зберігається разом із занесеними товарно-матеріальними цінностями за місцем їх зберігання (знаходження)
Інв-3	Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей	Складається за залишками товарно-матеріальних цінностей в натурі	Заповнюється на підставі фактичного перерахунку, зважування цінностей окремо за кожним складом, а також за матеріально відповідальними особами
Інв-4	Акт інвентаризації товарів відвантажених	Для інвентаризації вартості відвантажених товарів	На відвантажені товари, строк оплати яких не настав, і на несплачені в строк складаються окремі акти
Інв-5	Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання	При інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (переданих) на відповідальне зберігання	Записи здійснюються інвентаризаційною комісією на підставі перевірки та перерахунку цінностей у натурі. Товари, які зберігаються на складах інших організацій, заносяться до опису на підставі документів, які підтверджують здачу цих цінностей на відповідальне зберігання

1	2	3	4
Інв-6	Акт інвентаризації матеріалів і товарів, які знаходяться в дорозі	Виявлення кількості і вартості матеріалів та товарів, які на момент інвентаризації знаходились в дорозі	Заповнюється інвентаризаційною комісією на підставі документів, які підтверджують перебування товарів у дорозі
Інв-7	Інвентаризаційний опис незавершеного виробництва	Для виявлення фактичної наявності незавершеного виробництва та покупних напівфабрикатів або власного виробництва в цехах основного і допоміжного виробництва	Складається комісією на підставі виявлених залишків матеріалів і напівфабрикатів, які передані до виробничих цехів, початих обробкою
Інв-8, Інв-9	Акт інвентаризації дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, природних алмазів і виробів з них	Використовується при інвентаризації у всіх місцях зберігання у виробництві: ф.№ інв.-8- дорогоцінних металів і виробів і з них; ф.№ інв.-9- дорогоцінного каміння , природних алмазів і виробів із них	Складається інвентаризаційною комісією. Один примірник передається до бухгалтерії для складання порівняльної відомості, а другий залишається у матеріально відповідальної особи
Інв-10	Акт інвентаризації незакінчених капітальних ремонтів основних засобів	Застосовується при інвентаризації незакінчених капітальних ремонтів будівель, споруд, машин, устаткування та інших об'єктів основних засобів	Складається на підставі перевірки робіт у натурі, підписуються комісією та передається до бухгалтерії
Інв-11	Акт інвентаризації витрат майбутніх періодів	Застосовується при інвентаризації витрат майбутніх періодів	Заповнюється на підставі виявлення за документами залишків сум, які обліковуються на відповідному рахунку

1	2	3	4
Інв-12, Інв-13	Інвентаризаційний опис товарів, матеріалів і грошових коштів у торгівлі	Застосовується на торговельних підприємствах при перевірці фактичної наявності товарів, матеріалів, тари і грошових коштів: ф.№ інв.-12- на підприємствах оптової торгівлі; ф.№ інв.-13- на підприємствах роздрібно́ї торгівлі	Заповнюється матеріально-відповідальною особою на підставі перерахунку, зважування цінностей за місцями зберігання. Перший примірник передається до бухгалтерії, а другий залишається у матеріально відповідальної особи
Інв-14	Інвентаризаційний опис залишків продуктів і напівфабрикатів на підприємствах громадського харчування	Застосовується на підприємствах громадського харчування при інвентаризації продуктів та напівфабрикатів, які знаходяться у виробництві	Перший примірник передається до бухгалтерії, а другий залишається у матеріально відповідальної особи. Підписується інвентаризаційною комісією та матеріально відповідальною особою
Інв-15	Акт інвентаризації наявності грошових коштів	Для відображення результатів інвентаризаційної фактичної наявності грошових коштів, які знаходяться в касі підприємства	Комісія перевіряє грошові кошти шляхом повного перерахунку грошей, які знаходяться в касі, цінних паперів тощо. Перший примірник передається до бухгалтерії, а другий залишається у матеріально відповідальної особи.
Інв-16	Інвентаризаційний опис цінних паперів і бланків документів суворої звітності	Застосовується для відображення результатів інвентаризації фактичної наявності цінних паперів і бланків документів суворої звітності	За підписами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальної особи примірник передається до бухгалтерії, а другий залишається у матеріально відповідальної особи

## Продовження Додатка М

1	2	3	4
Інв-17	Акт інвентаризації розрахунків з покупцями, постачальниками та іншими дебіторами і кредиторами	Для оформлення результатів перевірки розрахунків з покупцями, постачальниками, іншими дебіторами і кредиторами	За вказаними видами заборгованості складається довідка в розрізі синтетичних рахунків бухгалтерського обліку
Інв-18, Інв-19, Інв-20	Порівняльна відомість	Застосовується для відображення результатів: – основних засобів; – сировини, матеріалів, готової продукції та інших матеріальних цінностей на підприємствах (крім торговельних); – товарів, матеріалів і тари в торговельних організаціях, які здійснюють кількісно-вартісний облік цінностей; – в організаціях роздрібною торгівлі, які здійснюють вартісний облік цінностей, для порівняння залишків цінностей за даними обліку з їх фактичною наявністю за інвентаризаційними описами	Складається бухгалтером підприємства і зберігається бухгалтером

## Види калькуляцій

<i>Вид калькуляції</i>	<i>Зміст калькуляції</i>
Планова	<p>Задана собівартістю одиниці продукції. Розрахунок собівартості проводиться на підґрунті відомих, діючих норм окремих статей витрат. Зазвичай така собівартість розробляється для продукції, випуск якої передбачається планом.</p> <p>Якщо у процесі виробництва планової продукції змінилися норми, то планова калькуляція не перераховується, а діє до повного виконання всього обсягу запланованого випуску, тому складаючи планову калькуляцію, намагаються оптимізувати витрати та врахувати можливі інновації в технологічному процесі</p>
Кошторисна	<p>Складається для продукції, випуск якої не регламентується планом, або для разових робіт, послуг. Кошторисна калькуляція використовується для формування оптимальних цін на продукцію (роботи, послуги)</p>
Нормативна	<p>Визначає величину затрат на одиницю продукції (робіт, послуг), розрахованих на основі діючих норм. На відміну від планової, в нормативній калькуляції враховуються зміни норм зразу в момент їх перегляду. Тому нормативна калькуляція може переглядатися щомісячно</p>
Звітна	<p>Складається за даними бухгалтерського обліку. Вона відображає суму фактичних витрат на одиницю продукції за певний календарний період. За допомогою цієї калькуляції визначають собівартість продукції (робіт, послуг). Проводячи розрахунок звітної калькуляції, можна порівняти виконання плану за собівартістю і зробити висновок для окремих ділянок і виробництва в цілому.</p>

## ПЕРЕЛІК ІНДЗ

1. Виникнення подвійного запису: розвиток уявлень.
2. Подвійний запис, історія розвитку та різноманітність трактувань.
3. Місце і роль подвійного запису в бухгалтерському обліку.
4. Погляди вчених на періодизацію бухгалтерського обліку.
5. Трактування терміна «метод бухгалтерського обліку» в економічній літературі.
6. Схема відображення формули кругообороту на рахунках бухгалтерського обліку.
7. Погляди вчених на контрольне значення подвійного запису.
8. Моделювання бухгалтерського обліку у працях учених.
9. Шляхи вдосконалення оцінки в бухгалтерському обліку.
10. Бухгалтерський облік у системі економічної інформації.
11. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні.
12. Історія розвитку бухгалтерського обліку.
13. Моделювання як метод бухгалтерського обліку.
14. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії.
15. Бухгалтерський облік як система.
16. Облік у системі управління.
17. Фінансовий і управлінський облік у системі бухгалтерського обліку.
18. Гармонізація та стандартизація бухгалтерського обліку.
19. Креативний облік.
20. Стратегічний облік.
21. Екологічний облік.
22. Соціальний облік.
23. Бухгалтерський облік як економічна наука.
24. Місце і роль облікового підрозділу у системі управління підприємством.
25. Бухгалтерський облік і економічна теорія.
26. Бухгалтерський облік як практична діяльність.
27. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку.
28. Історія розвитку предмета бухгалтерського обліку.
29. Класифікація активів як об'єкта бухгалтерського обліку.
30. Власні джерела формування господарських засобів підприємства.
31. Економічний зміст і класифікація залучених джерел (зобов'язань).

32. Документація як елемент методу бухгалтерського обліку, зв'язок із іншими елементами.
33. Принципи організації аналітичного обліку.
34. Рахунки, історія розвитку та різноманітність трактувань.
35. План рахунків бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до міжнародної практики обліку.
36. Структура балансу у зарубіжних країнах.
37. Перспективи реформування підсистем бухгалтерського обліку.
38. Роль документування у системі управління підприємством.
39. Документообіг і його організація на підприємстві.
40. Історія розвитку поняття «оцінка».
41. Розвиток уявлень про витрати у бухгалтерському обліку, їх класифікація для потреб управління.
42. Місце та роль інвентаризації у бухгалтерському обліку.
43. Історія розвитку форм бухгалтерського обліку, їх порівняльна характеристика.
44. Види звітності, їх характеристика. Порядок складання і надання користувачам фінансової звітності.
45. Фінансова звітність як джерело інформації для прийняття управлінських рішень.
46. Гармонізація та стандартизація фінансової звітності.
47. Міжнародні стандарти фінансової звітності, особливості їх використання у різних країнах.
48. Нормативне регулювання обліку й аудиту в Україні.
49. Історичний аспект розвитку аудиту.
50. Системно орієнтований аудит: проблеми методології та тенденції розвитку.
51. Аудит як наука та практична діяльність.
52. Організація аудиторської діяльності в Україні та закордоном.
53. Проблеми застосування Міжнародних стандартів аудиту в Україні.
54. Національні стандарти аудиту зарубіжних країн: порівняльна характеристика.
55. Професійна етика аудитора: критичний погляд.
56. Принцип конфіденційності: зарубіжний досвід.
57. Професійна незалежність аудитора: шляхи досягнення.
58. Постулати та принципи аудиту.
59. Моделі аудиторського ризику та можливості їх використання на практиці.
60. Аудиторський ризик: оцінка впливу комп'ютерних технологій.
61. Значення суттєвості в аудиті.

62. Особливості вибіркового дослідження в аудиті.
63. Роль аудиторського звіту в процесі надання аудиторських послуг.
64. Концепція діючого підприємства.
65. Межі аудиту фінансової звітності.
66. Помилки та шахрайство: дії аудитора.
67. Суттєвість в аудиті фінансової звітності.
68. Особливості аудиту власного капіталу акціонерних товариств.
69. Методика проведення аудиту балансу та фінансового стану підприємства.
70. Аудиторські послуги з проведення перспективного аналізу фінансової звітності.
71. Оцінка ефективності діяльності підприємства в аудиті.
72. Аудит формування чистого руху грошових коштів підприємства.
73. Аудит формування та використання чистого прибутку підприємства.
74. Аудит легітимності діяльності підприємства.
75. Оцінка аудитором подій, що сталися після складання фінансової звітності.
76. Особливості організації аудиту фінансової звітності в комп'ютерному середовищі.
77. Переваги та недоліки вибіркового дослідження в аудиті.
78. Концептуальні засади організації внутрішнього аудиту.
79. Методологія внутрішнього аудиту та вимоги до оцінки його якості.
80. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві.



## ТЕМИ ДЛЯ РЕФЕРАТІВ

1. Бухгалтерський облік як наука.
2. Історичні передумови виникнення обліку.
3. Обліковий підрозділ у системі управління підприємством.
4. Класифікація користувачів бухгалтерської інформації.
5. Бухгалтерський облік як функція управління.
6. Бухгалтерський облік, його функції.
7. Бухгалтерський облік як наука та практична діяльність.
8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.
9. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку.
10. Вимоги до бухгалтерського обліку та їх значення.
11. Фінансовий облік як підсистема бухгалтерського обліку.
12. Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку.
13. Історія розвитку предмета бухгалтерського обліку.
14. Господарські процеси як об'єкти бухгалтерського обліку.
15. Прибуток як об'єкт бухгалтерського обліку.
16. Генеза поняття «активи».
17. Економічний зміст і класифікація залучених джерел (зобов'язань).
18. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку
19. Бухгалтерський баланс як елемент методу бухгалтерського обліку.
20. Баланс як форма фінансової звітності.
21. Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку, їх класифікація.
22. Позабалансові рахунки, їх призначення й особливості використання.
23. Рахунки синтетичного й аналітичного обліку, їх взаємозв'язок.
24. Узагальнення даних поточного обліку, його значення.
25. План рахунків бухгалтерського обліку в Україні, його методологічні основи.
26. Призначення та принципи побудови Плану рахунків бухгалтерського обліку.
27. Первинне спостереження і його документальне відображення.
28. Роль документування у системі управління підприємством.
29. Документообіг і його організація на підприємстві.
30. Етапи створення й обробки облікових документів.
31. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку.
32. Хронологічний і систематичний запис у бухгалтерському обліку.
33. Процес створення підприємства, його облік.
34. Облік процесу придбання господарських засобів.

35. Облік процесу виробництва та формування собівартості продукції.
36. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.
37. Облік витрат за статтями калькуляції та за економічними елементами.
38. Облік процесу формування та розподілу результатів господарювання.
39. Принципи і методика проведення інвентаризації та відображення її результатів в обліку.
40. Форми ведення бухгалтерського обліку, їх характеристика.
41. Облікові реєстри, їх види та застосування.
42. виправлення помилок у облікових реєстрах.
43. Види звітності, їх характеристика.
44. Роль бухгалтерського обліку в розвитку суспільства.
45. Ваша позиція щодо існування професіоналізму в бухгалтерському обліку.
46. Об'єктивні передумови розвитку бухгалтерського обліку.
47. Роль бухгалтерського обліку в управлінні.
48. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку
49. Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність.
50. Активи як об'єкт бухгалтерського обліку, їх класифікація.
51. Джерела формування господарських засобів підприємств.
52. Предмет бухгалтерського обліку, історія розвитку та різноманітність трактування.
53. Метод бухгалтерського обліку, характеристика його елементів.
54. Процес розробки та впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні.
55. Історія виникнення та розвитку аудиту.
56. Роль і місце аудиту в системі господарського контролю.
57. Дефініція предмета аудиту.
58. Методологічні та етичні принципи аудиту.
59. Етапи проведення аудиторської перевірки, їх особливості.
60. Оптимізація процесу планування аудиторської перевірки.
61. Аудиторський ризик, його види та сучасні методи його оцінювання.
62. Відповідальність аудитора за результати своєї діяльності.
63. Аудиторські докази та критерії їх оцінки.
64. Аудиторські процедури, ефективність та сфера їх застосування.
65. Сучасні підходи до визначення методики аудиту.
66. Організація документування процесу аудиторської перевірки.
67. Аудиторський звіт і додаткова звітність аудитора: порівняльна характеристика.

68. Значення аудиту фінансової звітності в ринкових умовах.
69. Етапи проведення аудиту фінансової звітності, їх особливості.
70. Методика аудиту Балансу підприємства.
71. Методика аудиту Звіту про фінансові результати.
72. Методика аудиту Звіту про рух грошових коштів.
73. Методика аудиту Звіту про власний капітал.
74. Аудит установчих документів.
75. Проблеми виявлення фальсифікації фінансової звітності.
76. Особливості застосування програмних продуктів в аудиторській діяльності.
77. Документальне оформлення аудиту фінансової звітності: вимоги, порядок формування та узагальнення матеріалів дослідження.
78. Внутрішній контроль і внутрішній аудит: відмінності в організації.
79. Аудит формування облікової політики.
80. Аудит наявності та ефективності використання необоротних активів.
81. Аудит процесу виробництва: галузеві особливості.
82. Операційний аудит реалізації продукції.
83. Внутрішній аудит безготівкових розрахунків.
84. Аудит дотримання трудового законодавства.
85. Внутрішній аудит розрахунків з оплати праці.
86. Колективний договір як об'єкт внутрішнього аудиту.
87. Внутрішній аудит ефективності використання кредитних ресурсів.
88. Особливості внутрішнього аудиту податкового навантаження.
89. Внутрішній аудит дотримання платіжної дисципліни.
90. Особливості проведення аудиту доходів і витрат за видами діяльності підприємства.

## **ТЕМАТИКА ФІКСОВАНИХ ВИСТУПІВ**

1. Місце та роль бухгалтерського обліку в управлінні.
2. Історія розвитку господарського обліку.
3. Визначення цілей і головних завдань бухгалтерського обліку.
4. Еволюція предмета бухгалтерського обліку.
5. Активи як об'єкт бухгалтерського обліку, їх класифікація.
6. Власні джерела формування господарських засобів підприємства.
7. Економічний зміст і класифікація залучених джерел.
8. Зв'язок бухгалтерського обліку з іншими науками.
9. Науковий зміст методу бухгалтерського обліку.
10. Оцінка елементів методу бухгалтерського обліку.
11. Організація документообігу на підприємстві.
12. Інвентаризація як елемент методу бухгалтерського обліку.
13. Рахунки як елемент методу бухгалтерського обліку.
14. Подвійний запис як елемент методу бухгалтерського обліку.
15. Хронологічний і синтетичний облік, його роль і значення.
16. Взаємозв'язок між синтетичним і аналітичним обліком.
17. Оцінка та калькуляція як елементи методу бухгалтерського обліку.
18. Методи калькулювання собівартості.
19. Методологічні засади обліку господарських процесів.
20. Облік процесу постачання.
21. Облік процесу виробництва.
22. Облік процесу реалізації.
23. Роль фінансового обліку в системі бухгалтерського обліку та управлінні.
24. Об'єктивна необхідність управлінського обліку та його місце в інформаційній системі підприємства.
25. Порівняльна характеристика фінансового й управлінського обліку.
26. Моделі обліку витрат на виробництво та результатів господарської діяльності.

27. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
28. Критерії та варіанти вибору ефективної форми організації бухгалтерського обліку.
29. Передумови та напрямки раціональної організації обліку.
30. Моделі бухгалтерського обліку.
31. Порівняльний аналіз національних П(С)БО і МСБО.
32. Аудит у системі фінансово-господарського контролю.
33. Історія виникнення та розвитку аудиту в світі та в Україні.
34. Порівняльна характеристика видів аудиту.
35. Метод і методичні прийоми аудиту.
36. Зовнішній та внутрішній аудит, їх взаємозв'язок.
37. Аудиторська діяльність і аудиторські послуги.
38. Порядок організації аудиторської діяльності в Україні та країнах Європи.
39. Система управління аудиторською діяльністю в Україні.
40. Правове регулювання аудиту в Україні.
41. Порядок підготовки й атестації аудиторів в Україні.
42. Постулати та принципи аудиту.
43. Аудиторська палата України, її завдання та функції.
44. Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, його завдання та функції.
45. Види відповідальності суб'єктів аудиторської діяльності.
46. Взаємозв'язок суттєвості доказів та загального аудиторського ризику.
47. Взаємозв'язок стану внутрішнього контролю та загального аудиторського ризику.
48. Методичні прийоми проведення та організації аудиторської перевірки.
49. Зміст та структура аудиторського звіту.
50. Порядок узагальнення й оцінки аудитором результатів аудиту фінансової звітності.
51. Аудиторські докази, їх класифікація та джерела отримання.

52. Суть та значення вибіркової перевірки, особливості проведення.
53. Висвітлити поняття й оцінку суттєвості в аудиті.
54. Аудиторський ризик, його складові та методика визначення.
55. Значення планування аудиторської діяльності.
56. Процедури виявлення й оцінювання помилок та шахрайства.
57. Роль фінансової звітності при прийнятті рішень.
58. Користувачі звітності, характеристика їх інформаційної потреби.
59. Обґрунтування змісту якісних характеристик інформації звітності.
60. Характеристика принципів фінансової звітності.
61. Завдання, межі та етапи проведення аудиту Балансу.
62. Порядок здійснення аудиту Звіту про фінансові результати.
63. Особливості аудиту Звіту про рух грошових коштів.
64. Методика аудиту Звіту про власний капітал.

# СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ДО НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

## Нормативно-правові акти

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року №2456-VI із змінами, внесеними згідно із Законом №704-IX від 16.06.2020 р.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року №436-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій. Затверджено Міністерством фінансів України 30 листопада 1999 р. за №291 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 19.09.2019 р.
4. Кримінальний кодекс України прийнятий 5 квітня 2001 року за №2341-III із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №875-IX від 03.09.2020 р.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості: Наказ міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373.
6. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року №356.
7. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433.
8. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №6 від 14.01.2020 р.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 року
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України №73 від 07.02.2013 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №226 від 31.05.2019 р.

11. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №905-IX від 17.05.2020 р.

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» затверджено Наказом Міністерства фінансів України №20 від 31 січня 2000 року із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 16.09.2019.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України №290 від 29.11.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №627 від 27.06.2013 р.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України №318 від 31.12.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №627 від 27.06.2013 р.

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України №137 від 28.05.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №1556 від 10.01.2012 р.

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.99 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №379 від 16.09.2019.

17. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №565 від 20.06.2018 р.

18. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 р. із останніми змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів №868 від 04.10.2016 р.

19. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 року №116 із останніми змінами, внесеними згідно з Постановою КМ №1253 від 07.12.2011 р.

20. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 із останніми змінами, внесеними згідно з Постановою Кабінету Міністрів від 06.11.2019 №916.



21. Про акціонерні товариства: Закон України від 17 вересня 2008 року №514-VI із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №738-IX від 19.06.2020 р.

22. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017р. №2258-VIII із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №524-IX від 04.03.2020 р.

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №776-IX від 14.07.2020 р.

24. Про господарські товариства: Закон України від 19 вересня 1991 року №1576-XII із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №720-IX від 17.06.2020 р.

25. Про державну статистику: Закон України від 17 вересня 1992 року №2614-XII в редакції Закону №1922-III від 13.07.2000 р. із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №1170-VII від 27.03.2014 р.

26. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України 851-IV від 22 травня 2003 року із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №2155- VIII від 05.10.2017 р.

27. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 16 жовтня 2012 року №5463-VI із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №720-IX від 17.06.2020 р.

28. Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці: Постанова Кабінету Міністрів України від 9 серпня 1993 року №611.

29. Цивільний кодекс України прийнятий 16 січня 2003 року за №435-IV із останніми змінами, внесеними згідно із Законом №819-IX від 21.07.2020 р.

### **Основна література**

1. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / За ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.

2. Аудит: навчальний посібник / А.О.Баранова, Т.А.Наумова, А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.

3. Аудит: навчальний посібник / Г.М.Колісник, В.Є. Слюсаренко. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2015. – 296 с.

4. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Браул О.М., Шепелюк В.Н., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П, Братул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.
5. Аудит: підручник / За ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
6. Аудит: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 512 с.
7. Аудит: підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько, за ред. Є.В. Мниха. –Київ: КНТЕУ, 2014. – 748 с.
8. Білоусько В.С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посібник / В.С. Білоусько, М.І.Беленкова, О.Г.Авілкова. – Київ: Алеута, 2010.
9. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. -3-е вид., доп. І перероб. -Житомир: ЖІТІ, 2017. – 440 с.
10. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Т. В. Давидюк [та ін.] ; Нац. техн. ун-т «Харків. політехн. ін-т». – Х. : Гельветика, 2016. – 392 с.
11. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посібник / Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І., Воськало В.І., Мохняк В.С. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2010. - 440 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / Під заг. ред. Ф.Ф.Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
13. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Ю.А.Верига. – К.: ЦУЛ, 2008. – 400 с.
14. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посібник / Н.І.Верхоглядова. – К.: ЦУЛ, 2010. – 528 с.
15. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник / Т.В. Гладких. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 480с.
16. Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник / С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. І.Ю.Кравченко, Г.А.Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
17. Гордієнко Н.І. Аудит, організація і методика: навч. посіб. / Н.І.Гордієнко, О.В.Харламова, Ю.І.Мізік, О.О.Конопліна. – Харків: ХНУМГ ім. О.М.Бекетова, 2017. – 319 с.
18. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік: підручник / Й.Я.Даньків, М.Я.Остап'юк. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
19. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових підприємств: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. – Луганськ, 2007. – 352 с.

20. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник / А.Г.Загородній, Г.О. Партин, Л.М.Пилипенко. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2009. – 422 с.
21. Загородній А.Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / [А.Г.Загородній, Г.О.Партин, М.В.Корягін, О.С.Височан та ін.]. – Львів: Магнолія плюс, 2006. – 240 с.
22. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча. – К.: Каравелла, 2009. – 544 с.
23. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава, 2014. – 373 с.
24. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / О.В.Лишиленко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 670 с.
25. Мисака Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Г.В.Мисака, В.М.Шарманська. – К.: ЦУЛ, 2007. – 400 с.
26. Михайлов М.Г. Бухгалтерський облік (теорія): навчальний посібник / М.Г.Михайлов, А.І.Глушаченко, В.П.Гончар, Г.А.Болмат. За ред. проф. Михайлова М.Г. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 248 с.
27. Облік і аудит у питаннях та відповідях: навч.-метод.посіб./ Є.В. Калюга та ін. Київ, 2019. – 374 с.
28. Облік і аудит: навч. посібник / Н. П. Банера, Л. О. Гелей, С.М. Пилипенко, В. П. Мороз; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. О.І. Скаско. – Львів : Растр, 2017. – 504 с.
29. Огійчук М.Ф., Рагуліна, Новіков І.Т. Аудит: навч. посіб. Вид. 4-те, перероб. і доп. – К.: Алерта, 2020. – 852 с.
30. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учёта: учеб. пособ. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.
31. Плаксієнко В. Я. , Верига Ю.А. Облік, оподаткування та аудит: навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури. – 2019. – 509 с.
32. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Н. Є.Скоробогатова; Нац. техн. ун-т України «КПІ ім. Ігоря Сікорського». – Київ : Політехніка, 2017. – 248 с.
33. Сопко В.В. Організація і методика проведення аудиту: навч.-практ. посібник / [В.В.Сопко, Н.І.Верхоглядова, В.П.Шило, С.Б.Ільїна та ін.]. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 624 с.
34. Стельмачук А.М. Бухгалтерський облік: теорія, практика, тренінг: навч. посібник / А.М.Стельмашук. – Львів: Новий світ-2011. – 679 с.
35. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Знання, 2005. – 471с.

36. Суха О.Р. Аудит: навч. посіб. / О.Р. Суха. – Львів: «Новий світ-2000», 2009. – 284 с.
37. Ткаченко Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-ге вид., доповн. і перероб. – К.: Алерта, 2020. – 192 с.
38. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський, фінансовий облік, оподаткування і звітність: навч. посібник / Н.М.Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
39. Фінансовий облік: підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник, Н. Я. Микитюк, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р.В. Романів. – 4-те вид., допов. і перероблене. – Тернопіль: ТНЕУ, 2020. – 418 с.
40. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посібник / Є.Ю.Шара. – К.: ЦУЛ, 2011. – 424 с.
41. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. /В.Г.Швець. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535 с.
42. Шкіря Н. Л. Аудит: Навч. посіб. / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульникова, Н.В. Залізник. – Львів: «Магнолія 2006», 2007. – 224 с.
43. Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / І.Й.Яремко. – Львів: Новий Світ, 2005. – 240 с.

### Додаткова література

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аджан К.Я. Основы бухгалтерского учета: пособие / К.Я. Аджан. – М.: Статистика, 1977. – 184 с.
3. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
4. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б.Хирш: Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 564 с.
6. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посібник / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544 с.
7. Бухгалтерський облік у документах: Навчальний посібник. / Під ред. Л.М. Чернелевського. – К.: Пектораль, 2005. - 396 с.

8. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [монографія] / С.Ф. Голов. – К.: ЦУЛ, 2007. – 522 с.
9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посібник / С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 878 с.
10. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: практичний посібник з комент. / Н.М.Грабова, Ю.Г.Кривоносов. – К.: А.С.К., 2001. – 416 с.
11. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту: навч. посібник / Й.Я.Даньків, М.Р.Лучко, М.Я.Остап'юк. – 2-ге видання, випр. і доповн. – К.: Знання, 2006. – 350 с.
12. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація: [монографія] / Н.І. Дорош. – К.: Знання, КОО, 2001. – 402 с.
13. Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посібник / С.Г.Кім, В.В.Сопко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
14. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г.Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
15. Кудря-Висоцька. О.П. Бухгалтерський облік: навч. посібник. / О.П.Висоцька. – К.: Алеута, 2004 р.
16. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
17. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
18. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О.А. Петрик. – К., 2003. – 260 с.
19. Пушкар М . С. Філософія обліку. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002 . – 157 с.
20. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія: [монографія] / О.Ю.Редько. – К.: ДП Інформаційно-аналітичне агентство. – 2008. – 493 с.
21. Ришар Ж. Бухгалтерський учет: теория и практика: Пер. с франц. / Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000.- 208 с.
22. Робертсон Д. Аудит / Перев. з англ. – М.: КРМЕ, АФ «Контакт», 1993. – 496 с.

23. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація [монографія] / В.С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 105 с.
24. Сигидов Ю. И., Трубилин А. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: Рид Групп, 2011. 335 с.
25. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов./ Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
26. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638с.
27. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
28. Становлення і розвиток бухгалтерського обліку в світових цивілізаціях: історичний аспект: навч. посібник / В.С.Совінський, Г.І.Ляхович, Н.М.Шостаковська, С.Р.Матейко. – Тернопіль, 2005. – 287с.
29. Стражев В.И. Объект и предмет бухгалтерского учета: их сущность // Бухгалтерский учет и анализ. – 2010. – №4. – С.3-8.
30. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
31. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 3-є видання перероб. і доп. – К.: Знання, 2008. – 535с.



*Навчальне видання*

Тетяна Миколаївна **Ковальчук**  
Ірина Іванівна **Никифорак**

## **ОБЛІК І АУДИТ**

**Навчальний посібник**

Літературний редактор *Лукул О.В.*  
Технічний редактор *Чорасва Г.К.*

Підписано до друку 00.12.2020. Формат 60x84/16.  
Папір офсетний. Друк різнографічний. Умов.-друк. арк. 28,4.  
Обл.-вид. арк. 30,6. Тираж 000. Зам. Н-000.  
Видавництво та друкарня Чернівецького національного університету.  
58012, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 891 від 08.04.2002.